

Secretariaat:
Antonio Vivaldistraat 2-8, 1083 GR Amsterdam
Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

T +31(0)20 301 02 35
F +31(0)20 301 03 02
rj@rjnet.nl
www.rjnet.nl

RJ-Uiting 2018-5: ‘Richtlijn 212 ‘Materiële vaste activa’; de verwerking van kosten van groot onderhoud’

Inleiding

Verduidelijking overgangsbepaling verwerkingswijze kosten van groot onderhoud

In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving editie 2017 is ontwerp-alinea 445 in hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ opgenomen, en ook is in de RJk-bundel een vergelijkbare ontwerp-alinea voor kleine rechtspersonen opgenomen (B2.122). In die ontwerp-alinea’s is de mogelijkheid komen te vervallen om kosten van groot onderhoud in de winst-en-verliesrekening te verwerken. De mogelijkheden voor verwerking van kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief of via een onderhoudsvoorziening zijn blijven bestaan. Tevens zijn in de jaaredities 2017 bijbehorende overgangsbepalingen (212.805, en de vergelijkbare ontwerp-Richtlijn B2.133a voor kleine rechtspersonen) opgenomen. Middels deze RJ-Uiting wordt daaraan de verduidelijking toegevoegd dat deze overgangsbepalingen van toepassing zijn voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) heeft besloten dat deze alinea’s ongewijzigd definitief zullen worden voor boekjaren vanaf 1 januari 2019. Deze RJ-Uiting verduidelijkt dat deze overgangsbepalingen van toepassing zijn voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Wijziging aanvangsmoment componentenmethode bij methode activeren en afschrijven groot onderhoud

Daarnaast wordt in deze RJ-Uiting een wijziging aangebracht in alinea 448 van hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa'. Alinea 448 is van toepassing als de grondslagkeuze is gemaakt, zoals in alinea 445 is beschreven, dat kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief verwerkt worden. In de huidige alinea 448 (jaareditie 2017) zijn twee mogelijkheden opgenomen ten aanzien van het moment van starten van afschrijvingen ('componentenbenadering'), namelijk (1) vanaf het moment van verwerking van het actief of (2) pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd.

De RJ laat in de RJ bundels jaareditie 2018 de tweede mogelijkheid vervallen. Afschrijving van de te vervangen bestanddelen dient plaats te vinden over het gebruikspatroon en/of de gebruiksduur van het bestanddeel en niet over het gebruikspatroon en/of gebruiksduur van het materieel vast actief waar dat bestanddeel onderdeel van uitmaakt. De RJ is van mening dat dit tijdstip van aanvang van de componentenmethode voor verwerken van groot onderhoud tot een beter inzicht in het resultaat en vermogen van een rechtspersoon leidt. In alinea 806 van hoofdstuk 212 is een overgangsbepaling opgenomen waarin is bepaald dat deze stelselwijziging, in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, prospectief verwerkt mag worden. Dit houdt in dat de richtlijn van toepassing zal worden op nieuwe activa en niet op reeds voor 1 januari 2019 verwerkte (bestanddelen van) activa.

Voor de RJk-bundel is, consistent met het bovenstaande, in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa alinea 129 aangepast en alinea 133b toegevoegd.

Ingangsdatum

De RJ wil via deze RJ-Uiting bekend maken dat alle hiervoor genoemde wijzigingen van kracht zullen zijn voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Voor alle wijzigingen in de RJ bundel jaareditie 2018 geldt dat hierop commentaar mogelijk is – bij voorkeur per email via secretariaat@rjnet.nl – uiterlijk 1 december 2018.

Amsterdam, 18 juli 2018

Wijzigingen in hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' (wijzigingen zichtbaar aangegeven)

212.445 **Indien aan een materieel vast actief telkens na een langere gebruiksperiode groot onderhoud wordt verricht, dienen de kosten in direct verband met het groot onderhoud te worden verwerkt:**

- a. in de boekwaarde van het actief, indien wordt voldaan aan de criteria voor verwerking in de balans volgens alinea 201 (alinea 448 en verder); of
- b. via een onderhoudsvoorziening (alinea 451 en verder).

212.448 **Indien wordt gekozen voor de verwerking van kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief dienen de kosten van groot onderhoud te worden verwerkt in de kostprijs. De boekwaarde van de ~~te~~ vervangen bestanddelen dient ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening te komen.**

Indien kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde worden verwerkt, worden deze kosten aangemerkt als een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief, afzonderlijk af te schrijven op grond van alinea 418. Deze 'componentenbenadering' dient vanaf de eerste verwerking van het actief te worden toegepast. Deze 'componentenbenadering' kan of wel vanaf de aankoop van het actief worden aangehouden, of pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd.

In de bijlage, onderdeel E, is in uitwerking 1 een voorbeeld opgenomen met ~~twee mogelijke uitwerkingen~~ een uitwerking van de wijze van verwerking van de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde.

212.805 De bepaling in alinea 212.445 (met betrekking tot het niet langer toestaan om kosten van groot onderhoud in de winst-en-verliesrekening te verwerken voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2019):

- mag, in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, prospectief worden toegepast indien methode a. wordt gekozen;
- **dient overeenkomstig hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen retrospectief te worden toegepast indien methode b. wordt gekozen.**

212.806 Voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2019 is de mogelijkheid vervallen om de 'componentenbenadering' pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd te hanteren (van 'pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd' naar 'vanaf het moment van aankoop van het actief', zie alinea 448). Deze bepaling mag, in afwijking van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, prospectief verwerkt worden. Dit betekent dat de componentenbenadering niet met terugwerkende kracht toegepast hoeft te worden voor reeds vóór 1 januari 2019 verwerkte activa.

In de bijlage, onderdeel E, is in uitwerking 2 een voorbeeld opgenomen van de toepassing van deze overgangsbepaling voor activa die reeds zijn verwerkt vóór 1 januari 2019.

Onderdeel E van de bijlage bij hoofdstuk 212 Materiële vaste activa:

E. Verwerking van kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde (alinea 448)

Feitencomplex

Een rechtspersoon heeft een pand met een kostprijs van € 2.000.000. Op het moment van investeren worden de volgende schattingen gemaakt. De resterende gebruiksduur bedraagt 40 jaar. Eens per 10 jaar dient het dak te worden gerenoveerd tegen de geschatte kosten van € 200.000. De lift dient om de vijf jaar te worden geïnspecteerd; de geschatte kosten bedragen € 100.000.

Na jaar 5 wordt de lift daadwerkelijk geïnspecteerd ten bedrage van € 110.000 en na jaar 8 wordt het dak gerenoveerd ten bedrage van € 195.000.

Uitwerking 1

~~Indien de~~De kostprijsbestanddelen van de renovatie van het dak en de inspectie van de lift zijn volgens de componentenbenadering ~~zijn~~ gescheiden van de totale kostprijs, ~~wordenen~~ de afschrijvingen zijn als volgt bepaald:

Dak, € 200.000/10 jaar	20.000
Lift, € 100.000/5 jaar	20.000
Gebouw, resteert € 1.700.000/40 jaar	42.500
Afschrijving jaar 1	82.500

Na jaar 5 wordt de lift geïnspecteerd: de kosten ad € 110.000 van de inspectie worden als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van het pand, en worden afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Er zijn geen desinvesteringen noodzakelijk, aangezien de boekwaarde van het liftbestanddeel nihil bedraagt aan het eind van jaar 5.

De kostprijs van het renoveren van het dak na jaar 8 ad € 195.000 wordt als nieuw afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van het pand en wordt afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Aangezien het dak eerder is gerenoveerd dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde van € 40.000 (€ 200.000 minus 8 jaar afschrijving van € 20.000) gedesinvesteerd en als boekverlies verantwoord in de winst-en-verliesrekening.

Uitwerking 2 (alleen van toepassing als de overgangsbepaling van alinea 806 van toepassing is voor activa die reeds zijn verwerkt vóór 1 januari 2019)

Indien de kostprijsbestanddelen van de renovatie van het dak en de inspectie van de lift niet volgens de componentenbenadering zijn gescheiden van de totale kostprijs en er tevens geen voorziening wordt gevormd voor de kosten van groot onderhoud, bedragen de afschrijvingen € 50.000 per jaar (€ 2.000.000/40 jaar).

Ook al zijn de lift en/of het dak niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel dan wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd. Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

Na jaar vijf dient de liftinstallatie te worden geïnspecteerd. De kosten ad € 110.000 worden geactiveerd, echter, de boekwaarde van de inspectie van de lift wordt gedesinvesteerd. Indien de kostprijs van € 110.000 wordt gehanteerd als benaderde waarde, wordt gedesinvesteerd € 96.250 (€ 110.000 minus 5 jaar afschrijving $€ 110.000 * 5 / 40$ jaar).

Eenzelfde verwerkingswijze vindt plaats na 8 jaar bij de renovatie van het dak. De kostprijs ad € 195.000 wordt verwerkt als materieel vast actief, desinvestering vindt plaats van het te renoveren dak ten bedrage van € 156.000 (€ 195.000 minus 8 jaar afschrijving $€ 195.000 * 8 / 40$ jaar).

De boekverliezen ontstaan door de in het verleden te laag verantwoorde afschrijvingen over de gebruiksduur van de relevante componenten.

Definitieve wijzigingen in richtlijnen in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa (wijzigingen zichtbaar aangegeven)

B2.122 Indien aan een materieel vast actief telkens na een langere gebruiksperiode groot onderhoud wordt verricht, worden voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2019, de kosten in direct verband met het groot onderhoud verwerkt:

- a. in de boekwaarde van het actief, indien is voldaan aan de activeringscriteria in alinea 105. De kosten van groot onderhoud zullen veelal een andere gebruiksduur hebben dan de rest van het actief en worden aangemerkt als een afzonderlijk af te schrijven bestanddeel. De boekwaarde van de te vervangen bestanddelen worden gedesinvesteerd in overeenstemming met alinea 129; of
- b. via een onderhoudsvoorziening. De toevoegingen aan de voorziening wordt bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Als de kosten uitgaan boven de boekwaarde van de voorziening, worden de (meer)kosten verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

De verwerking van kosten van groot onderhoud moet voor alle soortgelijke activa op dezelfde wijze plaatsvinden.

B2.129 Indien de kostprijs van een vervangend bestanddeel wordt verwerkt in de boekwaarde van een materieel vast actief, dan wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ~~ongeacht of het vervangen bestanddeel afzonderlijk werd afgeschreven. De kostprijs van de vervanging mag gebruikt worden ter bepaling van de kostprijs van het vervangen bestanddeel op het moment dat het verkregen of vervaardigd werd. Deze ‘componentenbenadering’ wordt vanaf de eerste verwerking van het actief toegepast.~~

Overgangsbepaling

B2.133a De bepaling in alinea ~~212.445~~B2.122 (met betrekking tot het niet langer toestaan om kosten van groot onderhoud in de winst-en-verliesrekening te verwerken voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2019):

- mag, in afwijking van hoofdstuk ~~140~~A3.1 Stelselwijzigingen, prospectief worden toegepast indien methode a. wordt gekozen;
- of wordt overeenkomstig hoofdstuk ~~140~~A3.1 Stelselwijzigingen retrospectief toegepast indien methode b. wordt gekozen.

B2.133b Voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2019 is de mogelijkheid vervallen om de ‘componentenbenadering’ pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd te hanteren (van ‘pas vanaf het moment dat groot onderhoud wordt gepleegd’ naar ‘vanaf het moment van aankoop van het actief’, zie alinea 129). Deze bepaling mag, in afwijking van hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen, prospectief verwerkt worden. Dit betekent dat de componentenbenadering niet met terugwerkende kracht toegepast hoeft te worden voor reeds vóór 1 januari 2019 verwerkte activa.