

RJ-Uiting 2019-14: Richtlijn 212 ‘Materiële vaste activa’ (overgangsbepalingen ‘kosten van groot onderhoud’)

Algemeen

In RJ-Uiting 2019-13 ‘ontwerp-Richtlijn 212 ‘Materiële vaste activa’ (additionele overgangsbepaling ‘kosten van groot onderhoud’)’ heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) op 27 juni 2019 een voorstel gepubliceerd voor een overgangsbepaling. De voorgestelde overgangsbepaling maakt het mogelijk om een overgang van ‘kosten van groot onderhoud via een voorziening’ naar ‘kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief’ in afwijking van hoofdstuk 140 ‘Stelselwijzigingen’ te verwerken.

De achtergrond van deze overgangsbepaling is dat diverse rechtspersonen willen overgaan van het stelsel van het vormen van een voorziening voor groot onderhoud naar het stelsel van verwerken van de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde van het actief. Afhankelijk van de situatie ervaren deze rechtspersonen complexiteit om deze stelselwijziging conform hoofdstuk 140 te verwerken. De RJ wil de overgang naar het verwerken van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief vereenvoudigen en heeft daarom deze additionele overgangsbepaling voorgesteld.

In deze RJ-Uiting zijn de ontvangen commentaren op RJ-Uiting 2019-13 verwerkt. Tevens heeft de RJ een aantal wijzigingen aangebracht in de overgangsbepaling, waaronder de aanpassing van het gehanteerde begrip prospectieve verwerking naar retrospectieve verwerking. Dit komt voort uit het feit dat de onderhoudsvoorziening vrijvalt ten gunste van het eigen vermogen en derhalve geen sprake is van prospectieve verwerking, maar van retrospectieve verwerking (met belangrijke faciliteiten).

De belangrijkste overige wijzigingen zijn:

- nadere (praktische) invulling inzake de toepassing van de overgangsbepaling;
- het toevoegen van een verwijzing naar hoofdstuk 272 ‘Belastingen naar de winst’ voor de eventuele gevolgen voor de winstbelastingen;
- het toevoegen van een voorbeeld van de toepassing van de overgangsbepaling in de bijlage onder G.

Naar analogie van bovenstaande wijzigingen is de overgangsbepaling in alinea 212.805 eveneens aangepast.

Omwille van de leesbaarheid bevat deze RJ-Uiting de ‘schone’ versies van de definitieve overgangsbepalingen.

Voor de RJK-bundel zijn, consistent met het bovenstaande voor grote en middelgrote rechtspersonen, in hoofdstuk B2 ‘Materiele vast activa en vastgoedbeleggingen’ de alinea’s 133a en 133c aangepast.

Ingangsdatum

De overgangsbepalingen zijn van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019.

Amsterdam, 14 oktober 2019

Wijziging in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa (schone versie)

212.8 Overgangsbepalingen

805 De stelselwijziging als gevolg van 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):

- dient, indien methode a. wordt gekozen, als volgt te worden verwerkt:

1. op retrospectieve wijze overeenkomstig hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen;
2. op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen; of
3. op prospectieve wijze, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen;

- dient, indien methode b. wordt gekozen, overeenkomstig hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen retrospectief te worden verwerkt.

Indien voor de overgang naar methode a. van alinea 212.445 wordt gekozen, wordt vanaf voorgaand boekjaar (methode 2) of het huidige boekjaar (methode 3) het verrichte groot onderhoud, dat aan de criteria voldoet van RJ 212.201, in de boekwaarde van het actief verwerkt en wordt de componentenbenadering toegepast. De componentenbenadering hoeft bij methode 2 en 3 niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het uitvoeren van groot onderhoud wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al zijn de componenten voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief (zie ook alinea 212.449). Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

De eventuele gevolgen van winstbelastingen die voortvloeien uit de stelselwijziging naar methode a. van alinea 212.445 worden verwerkt en toegelicht volgens hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.

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

807 Een rechtspersoon die een stelselwijziging verwerkt waarbij wordt overgegaan van methode b. naar methode a. van alinea 212.445, dient dit als volgt te verwerken:

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

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

Vanaf het voorgaande boekjaar (methode 2) of vanaf het huidige boekjaar (methode 3) wordt het verrichte groot onderhoud, dat aan de criteria voldoet van RJ 212.201, in de boekwaarde van het actief verwerkt en wordt de componentenbenadering toegepast. De componentenbenadering hoeft bij methode 2 en 3 niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het uitvoeren van groot onderhoud wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al zijn de componenten voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief (zie ook alinea 212.449). Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

De eventuele gevolgen van winstbelastingen die voortvloeien uit de stelselwijziging naar methode a. van alinea 212.445 worden verwerkt en toegelicht volgens hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst.

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

In de bijlage, onderdeel G, is een voorbeeld opgenomen van de toepassing van deze overgangsbepaling.

Bijlage G. Toepassing overgangsbepaling RJ 212.807 inzake de verwerking van een stelselwijziging van ‘kosten van groot onderhoud via een voorziening’ naar ‘kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief’.

Feitencomplex

Een rechtspersoon heeft een pand met een kostprijs van € 2.000.000, liquide middelen van € 250.000 en een eigen vermogen van € 2.250.000. 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. Aan de lift dient om de vijf jaar groot onderhoud te worden verricht; de geschatte kosten bedragen € 100.000. In jaar 6 wordt aan de lift daadwerkelijk groot onderhoud verricht ten bedrage van € 110.000. De kostprijsbestanddelen van de renovatie van het dak en het groot onderhoud van de lift zijn niet volgens de componentenbenadering gescheiden van de totale kostprijs.

N.B. In onderstaande voorbeelden wordt geen rekening gehouden met belastingen.

Uitwerking algemeen

Op basis van de geschatte kosten van renovatie en groot onderhoud vindt in jaar 1 tot en met 5 een jaarlijkse toevoeging aan de voorziening plaats van € 40.000 (€ 100.000/5 jaar plus € 200.000/10 jaar), indien de kosten in de voorziening worden verwerkt tegen nominale waarde. Ultimo jaar 5 bedraagt de voorziening voor groot onderhoud € 200.000. De afschrijvingen bedragen € 50.000 per jaar (€ 2.000.000/40 jaar). In jaar 6 bedraagt de toevoeging aan de voorziening € 42.000 (€ 110.000/5 jaar plus € 200.000/10 jaar).

De jaarlijkse afschrijvingskosten (€ 50.000) en dotatie aan de onderhoudsvoorziening (€ 40.000) bedragen in jaar 1 tot en met 5 per saldo € 90.000 en in jaar 6 per saldo € 92.000.

De balans ultimo boekjaar 5 en 6 ziet er als volgt uit:

Balans ultimo jaar 5			
Materiële vaste activa	1.750.000	Eigen vermogen	1.800.000
Liquide middelen	<u>250.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>200.000</u>
	2.000.000		2.000.000

Balans ultimo jaar 6			
Materiële vaste activa	1.700.000	Eigen vermogen	1.698.000
Liquide middelen	<u>140.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>142.000</u>
	1.840.000		1.840.000

De rechtspersoon besluit in jaar 6 een stelselwijziging door te voeren van ‘kosten groot onderhoud via een voorziening’ naar ‘kosten groot onderhoud in de boekwaarde van een actief’.

Uitwerking 1 (methode 1 - retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen)

Bij retrospectieve verwerking, overeenkomstig RJ 140 Stelselwijzigingen, vindt herrekening plaats van het eigen vermogen op basis van de gewijzigde grondslagen en wordt het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande boekjaar voor en na herrekening (het cumulatieve effect) verwerkt als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen.

Dit betekent dat ervan uit wordt gegaan dat reeds vanaf het moment van investeren de componentenbenadering werd toegepast. De boekwaarde van de materiële vaste activa ultimo jaar 5 bedraagt derhalve € 1.587.500 ($1.700.000 * 35/40$ jaar + € 100.000 * 0/5 jaar + € 200.000 * 5/10 jaar).

De boekwaarde van de materiële vaste activa ultimo jaar 6 bedraagt derhalve € 1.613.000 ($1.700.000 * 34/40$ jaar + € 110.000 * 4/5 jaar + € 200.000 * 4/10 jaar).

De afschrijvingslasten in jaar 6 bedragen € 84.500 ($€ 1.700.000 / 40$ jaar + € 110.000 / 5 jaar + € 200.000 / 10 jaar). Doordat bij retrospectieve verwerking de vergelijkende cijfers worden aangepast, bedragen de afschrijvingslasten in jaar 1 tot en met 5 € 82.500 per jaar ($€ 1.700.000 / 40$ jaar + € 100.000 / 5 jaar + € 200.000 / 10 jaar) en is de dotatie aan de voorziening in jaar 1 tot en met 5 nihil.

De balans ultimo boekjaar 5 en 6 ziet er na de stelselwijziging als volgt uit:

Balans ultimo jaar 5			
Materiële vaste activa	1.587.500	Eigen vermogen	1.837.500
Liquide middelen	<u>250.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>-</u>
	1.837.500		1.837.500

Balans ultimo jaar 6			
Materiële vaste activa	1.613.000	Eigen vermogen	1.753.000
Liquide middelen	<u>140.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>-</u>
	1.753.000		1.753.000

Uitwerking 2 (methode 2 - retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen)

Bij retrospectieve verwerking vanaf het voorgaande boekjaar, zoals bedoeld in de overgangsbepaling RJ 212.807, vindt herrekening plaats van het eigen vermogen aan het begin van het voorgaande boekjaar. De voorziening aan het begin van het voorgaande boekjaar valt vrij ten gunste van het eigen vermogen. Indien in jaar 5 groot onderhoud is verricht, worden de uitgaven daarvan geactiveerd. In dit voorbeeld is geen sprake van het uitvoeren van groot onderhoud in jaar 5 (waardoor ook geen verschil ontstaan met de balans ultimo jaar 6 uit uitwerking 3). De vergelijkende cijfers worden aangepast zodat de dotatie aan de voorziening in jaar 5 nihil bedraagt.

In jaar 6 wordt groot onderhoud verricht aan de liftinstallatie en deze kosten ad € 110.000 worden geactiveerd. De resterende boekwaarde van het groot onderhoud van de lift wordt gedesinvesteerd. Ervan uitgaande dat de oorspronkelijke boekwaarde kan worden geschat, wordt gedesinvesteerd € 87.500 (€ 100.000 minus 5 jaar afschrijving € 100.000*5/40 jaar). Boekverliezen die ontstaan door de in het verleden te laag verantwoorde afschrijvingen omdat de componentenbenadering niet is toegepast worden op grond van artikel 2:377 lid 8 BW afzonderlijk toegelicht.

De afschrijving op de materiële vaste activa in jaar 6 bedraagt € 69.500 (€ 1.900.000/40 jaar + € 110.000/5 jaar). Doordat bij retrospectieve verwerking vanaf het voorgaande boekjaar de vergelijkende cijfers worden aangepast, is de dotatie aan de voorziening in jaar 5 en 6 nihil.

De balans ultimo boekjaar 5 en 6 ziet er na de stelselwijziging als volgt uit:

Balans ultimo jaar 5			
Materiële vaste activa	1.750.000	Eigen vermogen	2.000.000
Liquide middelen	<u>250.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>-</u>
	2.000.000		2.000.000

Balans ultimo jaar 6			
Materiële vaste activa	1.703.000	Eigen vermogen	1.843.000
Liquide middelen	<u>140.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>-</u>
	1.843.000		1.843.000

Uitwerking 3 (methode 3 retrospectieve wijze vanaf het huidige boekjaar, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen)

Bij retrospectieve verwerking vanaf het huidige boekjaar, zoals bedoeld in de overgangsbepaling RJ 212.807, vindt herrekening plaats van het eigen vermogen aan het begin van het huidige boekjaar. De voorziening aan het begin van het huidige boekjaar (jaar 6) valt vrij ten gunste van het eigen vermogen. In de vergelijkende cijfers (jaar 5) zijn de voorziening in de balans en de dotatie aan de voorziening in de winst-en-verliesrekening wel opgenomen.

De dotatie aan de voorziening in jaar 6 bedraagt nihil. Doordat bij retrospectieve verwerking vanaf het huidige boekjaar de vergelijkende cijfers niet worden aangepast bedraagt de dotatie aan de voorziening in jaar 5 € 40.000.

De balans ultimo boekjaar 5 en 6 ziet er na de stelselwijziging als volgt uit:

Balans ultimo jaar 5			
Materiële vaste activa	1.750.000	Eigen vermogen	1.800.000
Liquide middelen	<u>250.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>200.000</u>
	2.000.000		2.000.000

Balans ultimo jaar 6

Materiële vaste activa	1.703.000	Eigen vermogen	1.843.000
Liquide middelen	<u>140.000</u>	Voorziening groot onderhoud	<u>-</u>
	1.843.000		1.843.000

Wijziging in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen (schone versie)

Overgangsbepaling

133a De stelselwijziging als gevolg van de bepaling in alinea 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):

- wordt, indien methode a. wordt gekozen, als volgt verwerkt:
 1. op retrospectieve wijze overeenkomstig hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen;
 2. op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar, in afwijking van alinea 106 van hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen; of
 3. op prospectieve wijze, in afwijking van alinea 106 van hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen;
- wordt, indien methode b. wordt gekozen, overeenkomstig hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen retrospectief verwerkt.

Indien voor de overgang naar methode a. van alinea B2.122 wordt gekozen, wordt vanaf het voorgaand boekjaar (methode 2) of het begin van het boekjaar (methode 3) het verrichte groot onderhoud, dat aan de criteria voldoet van B2.105, in de boekwaarde van het actief verwerkt en wordt de componentenbenadering toegepast. De componentenbenadering hoeft bij methode 2 en 3 niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het uitvoeren van groot onderhoud wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al zijn de componenten voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief (zie ook alinea B2.129). Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

De eventuele gevolgen van winstbelastingen die voortvloeien uit de stelselwijziging naar methode a. van alinea B2 .122 worden verwerkt en toegelicht volgens hoofdstuk B15 Belastingen naar de winst.

133c Een rechtspersoon die een stelselwijziging verwerkt waarbij wordt overgegaan van methode b. naar methode a. van alinea B2.122, wordt als volgt verwerkt:

1. op retrospectieve wijze conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen;
2. op retrospectieve wijze vanaf voorgaand boekjaar, in afwijking van alinea 106 van hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen; of
3. op retrospectieve wijze vanaf het huidige boekjaar, in afwijking van alinea 106 van hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen.

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

Vanaf het begin van het boekjaar (methode 2) of vanaf het huidige boekjaar (methode 3) wordt het verrichte groot onderhoud, dat aan de criteria voldoet van B2.105, in de boekwaarde van het actief verwerkt en wordt de componentenbenadering toegepast. De componentenbenadering hoeft bij methode 2 en 3 niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het uitvoeren van groot onderhoud wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al zijn de componenten voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief (zie ook alinea B2.129). Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

De eventuele gevolgen van winstbelastingen die voortvloeien uit de stelselwijziging naar methode a. van alinea B2.122 worden verwerkt en toegelicht volgens hoofdstuk B15 Belastingen naar de winst.

136 In de bijlage van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa zijn diverse voorbeelden opgenomen over de wijze van verwerking van:

- cumulatieve afschrijvingen bij herwaarderingen;
- schattingswijzigingen van afschrijvingen;
- de kosten van herstel;
- de kosten van groot onderhoud;
- de toepassing van de overgangsbepaling inzake de verwerking van een stelselwijziging van 'kosten van groot onderhoud via een voorziening' naar 'kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief'.