

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 2016-11: ‘Actuele kostprijs’

Algemeen

Op 9 oktober 2015 is de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (wetsvoorstel 34 176) in het Staatsblad gepubliceerd (Staatsblad 2015, nr. 349). Deze Uitvoeringswet heeft een aantal in het BW opgenomen voorschriften voor de financiële verslaggeving aangepast. Het Besluit van 13 oktober 2015 tot wijziging van bijbehorende Besluiten, waaronder het Besluit actuele waarde, is op 19 oktober 2015 in het Staatsblad gepubliceerd (Staatsblad 2015, nr. 350 en 351).

Met de wijziging van Besluit actuele waarde is het begrip vervangingswaarde vervallen, en wordt daarvoor in de plaats het nieuwe begrip actuele kostprijs voorgeschreven. Bij waardering tegen actuele waarde geldt de actuele kostprijs voor materiële vaste activa en immateriële vaste activa, niet zijnde beleggingen. Deze wijziging is reeds verwerkt in de RJ-bundel 2015.

Ten geleide

In de Ten Geleide van de RJ-bundel jaareditie 2015 heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) aangekondigd dat nog nader overleg zou plaatsvinden over de (mogelijke) gevolgen van de wijzigingen in het Besluit actuele waarde. De RJ stelt naar aanleiding van dit nader overleg voor in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa nadere duiding te geven over het begrip actuele kostprijs en de toepassing hiervan in de praktijk.

De actuele kostprijs is volgens artikel 2 van het Besluit actuele waarde:

- de actuele inkoopprijs of,
 - de actuele vervaardigingsprijs,
- beide onder aftrek van de cumulatieve afschrijvingen.

Deze elementen van de actuele kostprijs worden in de alinea's 404 tot en met 408 nader uitgelegd. De wijze van bepalen van de cumulatieve afschrijvingen leidt er toe dat de eliminatie van cumulatieve afschrijvingen tegen de brutoboekwaarde van het actief, zoals tot nu toe toegestaan in alinea 408, niet langer passend is. In de Bijlage Voorbeelden van verwerking bij hoofdstuk 212 zijn twee nieuwe voorbeelden opgenomen (A.1 en A.2).

Kosten van herstel vormen een onderdeel van de actuele kostprijs, ook al worden deze kosten afzonderlijk als voorziening gepresenteerd. Aangezien zowel bij het kostprijsmodel als het actuele waarde model deze kosten worden gewaardeerd op de actuele schatting, vervalt de noodzaak voor een afzonderlijke bepaling voor het actuele waarde model. Daarom wordt voorgesteld alinea 440 te laten vervallen, en alinea 439 te herschrijven voor beide modellen. Het voorbeeld C1 in de Bijlage is aangevuld, en voorbeeld C2 komt te vervallen.

De aldus bepaalde actuele kostprijs moet vervolgens op bijzondere waardevermindering worden getoetst indien daartoe indicaties bestaan, in overeenstemming met hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

Na de wijziging in Besluit actuele waarde is er bij de waardering van buiten gebruik gestelde materiële vaste activa geen principieel verschil meer tussen de grondslagen van historische kostprijs en actuele kostprijs. Daarom wordt voorgesteld alinea 501 voor beide grondslagen te harmoniseren.

De actuele kostprijs zal vaak afwijken van de tot nu toe bepaalde vervangingswaarde, en ook van de marktwaarde. In alinea 707 wordt voorgesteld de informatie op basis van het actuele waarde model te vervangen door de vermelding van de marktwaarde, zowel bij waardering tegen historische kostprijsprijs als bij waardering tegen actuele kostprijs.

Het toepassen van actuele kostprijs in plaats van vervangingswaarde is een stelselwijziging die verwerkt wordt in overeenstemming met hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen.

Voor de RJk-bundel wordt voorgesteld in alinea 114 van Hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen de verhouding tussen de actuele kostprijs en de realiseerbare waarde te verduidelijken, met tevens een verwijzing naar de RJ-bundel.

Ingangsdatum

De RJ stelt voor om de aanpassingen in hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa, hoofdstuk 212 Materiële vaste activa en hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen van kracht te laten worden voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Eerdere toepassing wordt aanbevolen indien de nieuwe wettelijke bepalingen eveneens eerder worden toegepast.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze ziet de RJ graag uiterlijk 15 september 2016 tegemoet. Reacties en commentaren kunnen – bij voorkeur per email (rj@rjnet.nl) – worden ingediend bij het RJ-secretariaat. Ze zullen door de RJ als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website worden gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Amsterdam, 26 juli 2016

Aangepaste alinea's in hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa

In verband met de omvang van de voorgestelde wijzigingen zijn uitsluitend de voorgestelde teksten opgenomen, dus zonder 'track changes'.

210.306

Indien na de eerste verwerking een immaterieel vast actief wordt gewaardeerd volgens het actuele waarde model dient het actief te worden gewaardeerd tegen de laagste van (1) de actuele kostprijs en (2) de realiseerbare waarde. De bepaling van de actuele kostprijs wordt verder uiteengezet in alinea's 404 tot en met 408 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa. Voor de bepaling van de realiseerbare waarde wordt verwezen naar hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

210.501

Voor immateriële vaste activa dient de rechtspersoon per categorie de volgende gegevens in de toelichting op te nemen, waarbij een onderscheid dient te worden aangebracht naar intern gegenereerde immateriële vaste activa en gekochte immateriële vaste activa:

- a. de economische levensduur of de gehanteerde afschrijvingspercentages;**
- b. de gehanteerde afschrijvingsmethoden;**
- c. de historische kostprijs en de cumulatieve afschrijvingen (inclusief bijzondere waardeverminderingen) aan het begin en het einde van het boekjaar;**
- d. de post in de winst-en-verliesrekening waarin de afschrijving van de immateriële vaste activa is opgenomen;**
- e. een aansluiting tussen de boekwaarde aan het begin en einde van het boekjaar, waarin de volgende mutaties afzonderlijk worden getoond:**
 - 1. investeringen, waarbij afzonderlijk dienen te worden gepresenteerd intern vervaardigde en de bij overname verkregen activa;**
 - 2. buitengebruikstellingen en afstotingen;**
 - 3. herwaarderingen, indien het actuele-waardemodel wordt toegepast;**
 - 4. bijzondere waardeverminderingen van vaste activa;**
 - 5. terugnemingen van bijzondere waardeverminderingen;**
 - 6. afschrijvingen;**
 - 7. omrekeningsverschillen;**
 - 8. overige mutaties in de boekwaarde.**

Op grond van artikel 2:368 lid 2 BW wordt voor iedere post behorende tot de immateriële vaste activa die tegen actuele waarde wordt gewaardeerd, de som van de herwaarderingen per balansdatum vermeld. Artikel 9 van het Besluit actuele waarde vereist dat in geval van waardering tegen actuele waarde in de toelichting wordt uiteengezet hoe de actuele kostprijs, bedrijfswaarde of opbrengstwaarde is bepaald.

Vergelijkende cijfers behoeven niet te worden opgenomen. Middelgrote rechtspersonen zijn vrijgesteld van het aan te brengen onderscheid tussen intern gegenereerde immateriële vaste activa en gekochte immateriële vaste activa.

Aangepaste alinea's in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

In verband met de omvang van de voorgestelde wijzigingen zijn uitsluitend de voorgestelde teksten opgenomen, dus zonder 'track changes'.

212.403

Indien na de eerste verwerking een materieel vast actief wordt gewaardeerd volgens het actuele waarde model dient het actief te worden gewaardeerd tegen de laagste van (1) de actuele kostprijs en (2) de realiseerbare waarde. De bepaling van de actuele kostprijs wordt verder uiteengezet in alinea's 404 tot en met 408. Voor de bepaling van de realiseerbare waarde wordt verwezen naar hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

De waardering van materiële vaste activa die niet meer in gebruik zijn of waarvan is besloten om deze te verkopen wordt behandeld in paragraaf 5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering.

212.404

De actuele kostprijs is volgens artikel 2 van het Besluit actuele waarde:

- de actuele inkoopprijs of,
 - de actuele vervaardigingsprijs,
- beide onder aftrek van de cumulatieve afschrijvingen.

De actuele kostprijs betreft de waardering van het actief zelf en niet de waardering van een eventueel beoogd vervangend actief.

De keuze tussen de actuele inkoopprijs of de actuele vervaardigingsprijs dient aan te sluiten op de wijze waarop de rechtspersoon het actief heeft verkregen.

212.405

De actuele inkoopprijs van een actief dient te worden gebaseerd op het bedrag dat de rechtspersoon op de datum van herwaardering voor dat actief zou betalen bij verkrijging, indien het actief de ouderdom zou hebben zoals ten tijde van de oorspronkelijke verkrijging, verhoogd met de geschatte actuele bijkomende kosten van verkrijging. Indien de rechtspersoon het actief oorspronkelijk niet in nieuwstaat heeft verkregen, kan dus niet worden uitgegaan van de huidige nieuwwaarde. Indien bijvoorbeeld oorspronkelijk een 2 jaar oud actief is verkregen wordt uitgegaan van de actuele inkoopprijs van een 2 jaar oud actief.

De actuele vervaardigingsprijs dient te worden gebaseerd op de kosten die de rechtspersoon zou maken als het actief op de datum van herwaardering zou worden vervaardigd. De kostentoe rekening, waaronder de toerekeningssystematiek van eventuele indirecte kosten en rentekosten, dient aan te sluiten op de systematiek zoals die door de rechtspersoon op de datum van herwaardering wordt toegepast.

De actuele inkoopprijs wordt normaliter bepaald aan de hand van marktconforme gegevens of via taxaties uitgevoerd door erkende taxateurs. Informatie omtrent inkooprijzen is gewoonlijk te ontleen aan één of meer van de volgende bronnen:

- aanbiedingen of inlichtingen van leveranciers;
- recente transacties;
- indexcijfers van bijvoorbeeld brancheorganisaties of statistische bureaus; of
- taxaties door deskundigen.

De bepaling van de actuele vervaardigingsprijs zal vooral gebaseerd worden op actuele interne kostprijsberekeningen, waarbij de bovenstaande bronnen ook relevant kunnen zijn.

Voor grond en terreinen zal de actuele inkoopprijs over het algemeen gebaseerd kunnen worden op de marktwaarde voor de betreffende grond en terreinen.

212.406

De cumulatieve afschrijvingen op de datum van de herwaardering dienen evenredig aangepast te worden aan de wijziging van de actuele inkoopprijs of vervaardigingsprijs van het actief. Indien de actuele waarde van een materieel vast actief wordt aangepast, leidt dit niet alleen tot een wijziging van de actuele inkoopprijs of vervaardigingsprijs, maar ook tot een wijziging van de reeds verantwoorde cumulatieve afschrijvingen. Hierbij wordt uitgegaan van de cumulatieve afschrijvingen, voor enig effect van bijzondere waardeverminderingen. Als bijvoorbeeld op balansdatum de actuele inkoopprijs of actuele vervaardigingsprijs met 5% is gestegen (gedaald) sinds de vorige herwaardering, stijgt (daalt) de cumulatieve afschrijving op het moment van de waardering eveneens met 5%.

Een wijziging van de geschatte gebruiksduur van het actief leidt op balansdatum op zich niet tot een wijziging in de actuele kostprijs. Deze wijziging heeft wel invloed op de toekomstige afschrijvingen (zie alinea 428).

212.407

Op het moment van verkrijging is de actuele kostprijs gelijk aan de historische kostprijs, ook indien het actief niet in nieuwstaat is verkregen. Doordat de actuele kostprijs wordt gebaseerd op de wijze van verwerving van het actief, de reeds verstreken gebruiksduur en de grondslagen van de kostentoe rekening van de rechtspersoon, inclusief bijkomende kosten, zal de actuele kostprijs na de eerste verwerking doorgaans afwijken van de marktwaarde.

De actuele kostprijs wijkt doorgaans ook af van de realiseerbare waarde. Indien er indicaties zijn voor een bijzondere waardevermindering, wordt de realiseerbare waarde vergeleken met de boekwaarde op basis van actuele kostprijs. Indien de realiseerbare waarde lager is dan de boekwaarde op basis van actuele kostprijs wordt een bijzondere waardevermindering verwerkt. Dit alles in overeenstemming met hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

Bij vaststelling van de actuele kostprijs is het van belang rekening te houden met de verwerkingswijze van uitgaven na eerste verwerking (zie alinea 206), kosten van herstel (zie alinea 435 en verder) en/of kosten van groot onderhoud (zie alinea 445 en verder) en de verwerkingswijze van deze kosten. Afhankelijk van de verwerkingswijze vormen deze kosten wel of geen onderdeel van de inkoopprijs of vervaardigingsprijs. Voor zover deze kosten onderdeel zijn van de inkoopprijs of vervaardigingsprijs is het van belang een afzonderlijke actuele kostprijs te bepalen voor deze componenten.

212.408

De bepaling van de actuele waarde dient voldoende regelmatig te worden uitgevoerd, om ervoor te zorgen dat de boekwaarde niet aanzienlijk verschilt van de actuele waarde op balansdatum.

De frequentie van de herwaarderingen hangt af van de wijzigingen in de actuele kostprijs van de materiële vaste activa die worden gewaardeerd tegen actuele waarde. Indien de actuele kostprijs van een actief aanzienlijk verschilt van de boekwaarde, is herwaardering vereist. Frequente herwaarderingen zijn niet nodig voor materiële vaste activa waarvan de actuele kostprijs niet aanzienlijk schommelt. In dit geval kan een herwaardering om de drie of vijf jaar mogelijk volstaan.

Indien de rechtspersoon vaststelt en verwacht dat het niet langer mogelijk is de actuele kostprijs van het te waarderen actief op balansdatum en in de toekomst betrouwbaar te bepalen, dient vanaf dat moment geen verdere herwaardering voor het betreffend actief plaats te vinden. Dit betekent onder andere dat de laatst bepaalde actuele kostprijs wordt afgeschreven over de resterende levensduur. De overige bepalingen inzake het actuele waarde model blijven overeenkomstig van toepassing.

212.439

Wijzigingen in de verplichting van de kosten van herstel dienen te worden verwerkt in de boekwaarde van het desbetreffende actief. Indien een verlaging van de verplichting van de kosten van herstel uitgaat boven de boekwaarde van het desbetreffende actief, dient het bedrag dat boven de boekwaarde uitgaat in de winst-en-verliesrekening te worden verwerkt (zie bijlage voorbeeld C1).

Indien de wijzigingen leiden tot een toename van de boekwaarde van het actief wordt door de rechtspersoon beoordeeld of deze toename een indicatie is voor een bijzondere waardevermindering. Indien deze indicatie aanwezig is, dan wordt het actief getoetst op een bijzonder waardeverminderverslies overeenkomstig hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

212.440

Zowel in het kostprijsmodel als in het actuele waarde model wordt de verplichting van de kosten van herstel gebaseerd op de actuele verwachtingen. Een wijziging in deze verwachting wordt in beide modellen verwerkt in de boekwaarde van het actief en leidt ook bij toepassing van het actuele waarde model niet tot wijzigingen in de herwaarderingsreserve. Indien er wijzigingen zijn in de overige bestanddelen van de actuele kostprijs worden de effecten hiervan bepaald en verwerkt overeenkomstig de betreffende bepalingen inzake het actuele waarde model.

212.501

Indien materiële vaste activa buiten gebruik zijn gesteld dienen zij te worden gewaardeerd tegen de boekwaarde of lagere opbrengstwaarde. Indien besloten is de buiten gebruik gestelde materiële vaste activa te verkopen is het ook toegestaan, door middel van een incidentele herwaardering, dat zij tegen de hogere opbrengstwaarde worden gewaardeerd.

Buitengebruikstelling houdt in dat het materieel vaste actief niet meer ingezet wordt in de bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon en ook zelfstandig geen opbrengsten genereert via de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief, anders dan via de vervreemding

van het actief. Indien bijvoorbeeld huurinkomsten worden ontvangen door middel van verhuur van het actief wordt dit niet aangemerkt als buitengebruikstelling.

212.502

Ongeacht of het kostprijsmodel dan wel het actuele waarde model wordt toegepast, wordt toegestaan om het buiten gebruik gestelde actief te waarderen tegen de opbrengstwaarde, indien deze belangrijk hoger is dan de boekwaarde en indien besloten is tot verkoop. Deze incidentele herwaardering wordt rechtstreeks verwerkt in een herwaarderingsreserve. Bij de realisatie van de waardestijging wordt de herwaardering als een afzonderlijke post in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

212.707

Indien de marktwaarde van materiële vaste activa belangrijk afwijkt van de boekwaarde, dient overwogen te worden of de marktwaarde in de toelichting moet worden vermeld, indien dit noodzakelijk is voor het geven van het inzicht in de jaarrekening.

De volgende informatie kan eveneens relevant zijn voor gebruikers van de jaarrekening:

- a de boekwaarde van tijdelijk buiten gebruik zijnde materiële vaste activa;
- b de brutoboekwaarde van eventuele volledig afgeschreven materiële vaste activa die nog worden gebruikt; en
- c de boekwaarde van materiële vaste activa die buiten actief gebruik zijn gesteld en voor vervreemding worden gehouden.

Aanbevolen wordt om dergelijke bedragen te vermelden.

Voorbeelden ter vervanging van voorbeeld A, en aanvulling van voorbeeld C.1 in de bijlage

Toepassing van het actuele waardemodel

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

A.1 Actuele kostprijs bij afschrijfbaar activa

Actief oorspronkelijk gekocht in nieuwstaat

Onderneming BV A koopt op 1 januari 20x1 een machine voor € 10.000 en bijkomende kosten van € 500. De historische kostprijs bedraagt dus € 10.500. Omdat de machine als gereed product is gekocht, wordt de actuele kostprijs bepaald op basis van de actuele inkoopprijs (niet op basis van de kosten van vervaardiging). De actuele kostprijs is daarom op dat moment eveneens € 10.500. Aan het eind 20x1 bedraagt de inkoopprijs van de machine € 10.200, en zouden de bijkomende kosten € 510 zijn. De machine wordt lineair in 10 jaar afgeschreven, zonder restwaarde. De cumulatieve afschrijving was € 1.050 (10% van € 10.500) en de boekwaarde € 9.450. De inkoopwaarde is met 2% gestegen ((€ 10.710 – € 10.500)/€ 10.500), dus de cumulatieve afschrijving neemt eveneens toe met 2% naar € 1.071. De actuele kostprijs is daarmee € 9.639 (€ 10.710 – € 1.071). Er vindt een herwaardering plaats van €189 (€ 9.639 - € 9.450), welke rechtstreeks verwerkt wordt in de herwaarderingsreserve.

Bij een herwaardering van een materieel vast actief worden de kostprijs en de cumulatieve afschrijvingen aangepast. Hieronder wordt deze verwerkingswijze geïllustreerd:

	€
Kostprijs	10.500
Cumulatieve afschrijvingen	1.050
Netto-boekwaarde voor herwaardering	9.450
Oorspronkelijke kostprijs	10.500
Aanpassing a.g.v. herwaardering	210
Kostprijs na aanpassing a.g.v. herwaardering	10.710
Cumulatieve afschrijvingen	1.050
Aanpassingen a.g.v. herwaardering	21
Cumulatieve afschrijvingen na aanpassing a.g.v. herwaardering	1.071
Nieuw vastgestelde actuele waarde	9.639
Herwaardering (€ 210 – 21)	189

Eind 20x2 wordt de realiseerbare waarde bepaald op € 8.000. Op dat moment bedraagt de actuele kostprijs € 8.568 (€10.710 - € 2.142). Aangezien de realiseerbare waarde lager is dan de actuele kostprijs wordt het actief afgewaardeerd naar € 8.000. De bijzondere waardevermindering bedraagt dus € 568. De herwaarderingsreserve voor het verwerken van de bijzondere waardevermindering bedraagt € 168 (€ 8.568 -/ - € 8.400). Dit betekent dat van de bijzondere waardevermindering € 168

rechtstreeks ten laste van de herwaarderingsreserve wordt gebracht en de resterende bijzondere waardevermindering ad € 400 ten laste van het resultaat.

De afschrijvingen over 20x3 en 20x4 bedragen 1.000 per jaar, resulterend in een boekwaarde eind 20x4 van € 6.000.

Eind 20x4 stijgen de inkooprij naar € 11.000 en de bijkomende kosten naar € 600; de realiseerbare waarde bedraagt € 7.500 en de resterende gebruiksduur wordt verlengd van 6 jaar naar 9 jaar. De actuele kostprijs bedraagt, zonder rekening te houden met enige bijzondere waardevermindering, € 6.960 ($€ 11.600 * 6/10$). De waardering vindt vanaf dit moment weer plaats tegen de actuele kostprijs, omdat de realiseerbare waarde nu hoger is dan de actuele kostprijs. De totale herwaardering, inclusief terugname van de bijzondere waardevermindering, bedraagt € 960 ($€ 6.960 - € 6.000$). Hiervan wordt € 300 ten gunste van het resultaat (terugname bijzondere waardevermindering: $€ 400 * 6/8$) en € 660 rechtstreeks ten gunste van de herwaarderingsreserve gebracht. Het bedrag aan herwaarderingsreserve is gelijk aan het verschil tussen de boekwaarde op basis van het kostprijsmodel ad € 6.300 ($€ 10.500 * 6/10$) en de boekwaarde op basis van het actuele waardemodel ad € 6.960.

De verlenging van de gebruiksduur heeft geen effect op balansdatum, maar leidt tot (een lagere) toekomstige afschrijving ad € 773 per jaar ($€ 6.960/9$).

Actief oorspronkelijk gekocht met 1 jaar ouderdom

Onderneming BV B koopt op 1 januari 20x2 een 1 jaar oude machine voor € 9.500 plus bijkomende kosten van € 520. De machine wordt lineair afgeschreven over de 9 resterende jaren van gebruik, zonder restwaarde. Na 1 jaar gebruik bedraagt de boekwaarde € 8.907 ($€ 10.020 * 8/9$). Aan het eind van 20x2 kost deze machine in nieuwstaat € 10.300 en een 1 jaar oude machine € 9.550, met in beide gevallen bijkomende kosten van € 530. De actuele inkooprij bedraagt € 10.080 (hierbij wordt uitgegaan van aanschaf van een 1 jaar oude machine). De cumulatieve afschrijving was € 1.113 ($1/9$ van € 10.020). De inkoopwaarde is met 0,6% gestegen ($(€ 10.080 - € 10.020)/€ 10.020$), dus de cumulatieve afschrijving neemt eveneens toe met 0,6% naar € 1.120. De actuele kostprijs is daarmee € 8.960 ($€ 10.080 - € 1.120$). De herwaardering ad € 53 ($€ 8.960 - € 8.907$) wordt rechtstreeks ten gunste van de herwaarderingsreserve gebracht.

A.2 Actuele kostprijs bij grond

Onderneming BV C koopt op 1 januari 20x1 een stuk grond voor € 50.000 plus € 4.000 bijkomende kosten. Eind 20x1 is de marktwaarde van de grond € 51.000 en de bijkomende kosten zouden € 4.050 zijn. Gegeven de omstandigheden wordt de marktwaarde gebruikt als beste schatting van de actuele inkooprij. Aangezien grond niet wordt afgeschreven is de actuele kostprijs € 55.050 ($€ 51.000 + € 4.050$) en wordt een herwaardering ad € 1.050 rechtstreeks in de herwaarderingsreserve verwerkt.

Eind 20x2 is het bestemmingsplan van de grond gewijzigd. De marktwaarde is dan € 63.000 en de bijkomende kosten € 4.800. De actuele kostprijs is dan € 67.800 en een herwaardering ad € 12.750 wordt verwerkt. De toegestane bestemming wordt als een kenmerk van het actief beschouwd, en wordt daarom in aanmerking genomen bij de actuele inkooprij.

De bepaling van de bijkomende kosten vindt consistent plaats met de wijze waarop de actuele inkooprij is bepaald.

C1. Kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde van het actief - kostprijsmodel

Indien de kosten van herstel worden verwerkt als onderdeel van de boekwaarde van het actief, bedraagt de eerste waardering € 120.000 (€ 110.000 + € 10.000) waarbij de verplichting wordt verwerkt tegen de contante waarde.

Kosten in de winst- en verliesrekening	
Afschrijving:	
€ 120.000 / 40 jaar	3.000
Oprenting voorziening:	
Jaar 1: 10.000 * 5%	500
Jaar 2: 10.500 * 5%	525
Jaar 3: 11.025 * 5%	551
Etc.	
Totaal kosten:	
Jaar 1	3.500
Jaar 2	3.525
Jaar 3	3.551
Etc.	

- Wijziging in de schatting van kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde van het actief - kostprijsmodel (alinea 439)

Op 31 december 20x9 is de fabriek 10 jaar oud. De cumulatieve afschrijvingen bedragen inmiddels € 30.000 (€ 120.000*10/40 jaar). De voorziening bedraagt € 16.300 als gevolg van het oprenten tegen 5%.

Als gevolg van verwachte technologische ontwikkelingen verwacht de rechtspersoon dat de uiteindelijke nominale verplichting € 34.500 lager uitvalt (contante waarde per 31 december 20x9: € 8.000). Op 31 december 20x9 wordt het volgende verwerkt:

Boekwaarden voor aanpassing		
Kostprijs		120.000
Cumulatieve afschrijvingen		-30.000
Boekwaarde materieel vast actief		90.000
Voorziening kosten van herstel	16.300	
Journalpost naar aanleiding wijziging geschatte kosten		
Voorziening kosten van herstel	8.000	
Aan kostprijs		-8.000

Boekwaarden na aanpassing		
Kostprijs		112.000
Cumulatieve afschrijvingen		-30.000
Boekwaarde materieel vast actief		82.000
Voorziening kosten van herstel	8.300	
Totaal kosten jaar 11:		
Afschrijving: € 82.000 / 30 jaar		2.733
Oprenting voorziening: € 8.300 *5%		415
Totaal kosten jaar 11		3.148
Etc.		

In jaar 11 en verder wordt de afschrijving berekend over de boekwaarde en de resterende gebruiksduur.

Bij toepassing van het actuele waarde model wordt de verplichting uit hoofde van kosten van herstel eveneens gebaseerd op de meest actuele schatting. De voorziening kosten van herstel bedraagt op 31 december 20X9 dus eveneens € 8.300. Aangezien hier geen verschil optreedt met de waardering op basis van het kostprijsmodel, leidt een wijziging van de verplichting niet tot een (wijziging in de) herwaarderingsreserve. Indien er wijzigingen zijn in de actuele inkoop- of vervaardigingsprijs van de overige bestanddelen van het actief, wordt de actuele kostprijs hiervoor aangepast, waarbij wel sprake zal zijn van wijzigingen in de herwaarderingsreserve. Indien bijvoorbeeld de actuele inkoopprijs is toegenomen van €110,000 naar € 130,000, wordt de actuele kostprijs verhoogd met €15,000 (kostprijs €20,000 en cumulatieve afschrijvingen €5,000) met een overeenkomstige toename van de herwaarderingsreserve van € 15,000.

Aangepaste alinea's in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen

In verband met de beperkte omvang van de voorgestelde wijzigingen in dit hoofdstuk zijn de voorgestelde teksten opgenomen met 'track changes'.

B2.114

~~Indien een materieel vast actief wordt gewaardeerd tegen de actuele waarde, komen in aanmerking:~~

- ~~– de actuele kostprijs op het moment van de herwaardering, verminderd met cumulatieve afschrijvingen;~~
- ~~– de bedrijfswaarde, indien deze lager is dan de actuele kostprijs;~~
- ~~– de opbrengstwaarde, indien deze lager is dan de actuele kostprijs en hoger dan de bedrijfswaarde.~~

Indien een materieel vast actief wordt gewaardeerd volgens het actuele waarde model wordt het actief gewaardeerd tegen de laagste van (1) de actuele kostprijs en (2) de realiseerbare waarde. Voor de bepaling van de actuele kostprijs wordt verwezen naar hoofdstuk 212 Materiële vaste activa in de RJ-bundel. Voor de bepaling van de realiseerbare waarde wordt verwezen naar hoofdstuk A2.3 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa.

De bepaling van de actuele waarde wordt voldoende regelmatig uitgevoerd en vindt plaats voor de volledige categorie van materiële vaste activa waartoe dat actief behoort.

B2.126

~~Indien materiële vaste activa buiten gebruik zijn gesteld worden de activa gewaardeerd tegen de boekwaarde of lagere opbrengstwaarde, of, onder toepassing van een incidentele herwaardering, tegen de hogere opbrengstwaarde, indien het kostprijsmodel wordt gehanteerd, dan wel tegen de opbrengstwaarde indien het actuele waarde model wordt gehanteerd en besloten is de materiële vaste activa te verkopen.~~

Buitengebruikstelling houdt in dat het materieel vaste actief niet meer ingezet wordt in de bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon en ook zelfstandig geen opbrengsten genereert via de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief, anders dan via de vervreemding van het actief.

B2.127

Indien het kostprijsmodel wordt toegepast ~~Ongeacht of het kostprijsmodel dan wel het actuele waarde model wordt toegepast~~ is het mogelijk om het buiten gebruik gestelde actief te waarderen tegen de opbrengstwaarde, indien deze belangrijk hoger is dan de boekwaarde en indien besloten is tot verkoop. Deze incidentele herwaardering wordt verwerkt in een herwaarderingsreserve. Bij de realisatie van de herwaardering wordt de waardestijging als een afzonderlijke post in de winst-en-verliesrekening verwerkt.