

RJ-Uiting 2021-14: Ontwerp-alinea's hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

Inleiding

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) stelt voor om in hoofdstuk 212 'Materiële vaste activa' verduidelijkingen aan te brengen met betrekking tot (1) het onderscheiden van belangrijke bestanddelen van een actief en de verwerking van vervangingen daarvan en (2) het onderkennen van afzonderlijke bestanddelen van vaste activa in combinatie met het vormen van een voorziening groot onderhoud. Daarnaast zijn de waardering van de onderhoudsvoorziening en de herstelvoorziening verduidelijkt.

Naar aanleiding van ontvangen commentaren stelt de RJ voor om een aantal aanpassingen door te voeren met als doel de huidige alinea's en bepalingen in het hoofdstuk te verduidelijken en een consistente toepassing te ondersteunen. De RJ benadrukt dat de wijzigingen uitsluitend bedoeld zijn om de huidige bepalingen te verduidelijken en dat niet beoogd is nieuwe bepalingen te introduceren. Daar waar de verduidelijkingen aanleiding geven tot aanpassingen stelt de RJ overgangsbepalingen voor om deze soepel te laten verlopen.

Hieronder worden de belangrijkste voorgestelde verduidelijkingen nader uiteengezet. Voor meer details over en de achtergrond van deze verduidelijkingen wordt verwezen naar de bijlage bij deze RJ-Uiting.

Belangrijkste verduidelijkingen

Het onderscheid tussen vervanging van belangrijke bestanddelen van een actief (vervangingsinvesteringen) enerzijds en groot onderhoud anderzijds wordt in de voorgestelde aanpassingen verduidelijkt. Dit onderscheid is van belang omdat vervangingsinvesteringen worden geactiveerd en afgeschreven, terwijl groot onderhoud mag worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening.

Daarnaast wordt voorgesteld om te verduidelijken dat ook een rechtspersoon die groot onderhoud verwerkt via de onderhoudsvoorziening belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief moet onderscheiden en afzonderlijk activeren en afschrijven. Ook als een rechtspersoon kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening verwerkt, moet bij de aanschaf het actief, voor zover relevant, het actief worden onderscheiden in belangrijke bestanddelen die over hun eigen gebruiksduur worden afgeschreven (ook wel aangeduid met de term 'componentenbenadering').

Als een belangrijk bestanddeel wordt vervangen dan is sprake van een vervangingsinvestering die opnieuw als bestanddeel wordt geactiveerd en wordt afgeschreven over de gebruiksduur daarvan. Vervangingsinvesteringen zijn dus géén kosten van groot onderhoud en kunnen daarom ook niet via de onderhoudsvoorziening worden verwerkt.

De RJ stelt voor om bovenstaande te verduidelijken in de Richtlijnen. Teneinde te verduidelijken wat onder groot onderhoud moet worden verstaan stelt de RJ voor tevens een definitie van groot onderhoud op te nemen.

Deze verduidelijkingen zijn met name van belang voor rechtspersonen die kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening verwerken en tot dusverre geen onderscheid maken in belangrijke bestanddelen van materiële vaste activa en/of geen onderscheid maken tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud. De RJ benadrukt hierbij dat in de praktijk allerlei tussenvormen kunnen voorkomen waarvoor nog steeds beoordeling door de rechtspersoon nodig is of deze classificeren als groot onderhoud of als vervanging.

Indien een rechtspersoon overgaat naar een in deze RJ-Uiting opgenomen verwerkingswijze van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief, vervangingsinvesteringen of kosten van groot onderhoud, dan wordt deze aanpassing verwerkt als een stelselwijziging. De RJ stelt voor dat de stelselwijziging niet alleen volledig met terugwerkende kracht (retrospectief) maar ook met terugwerkende kracht vanaf het voorgaand boekjaar of vanaf het huidig boekjaar mag worden verwerkt. Indien de verduidelijkingen van invloed zijn op de hoogte van de onderhoudsvoorziening, dan wordt deze aanpassing verwerkt in het jaar van de stelselwijziging.

Overige aanpassingen en verduidelijkingen

De RJ stelt tegelijkertijd een aantal overige aanpassingen en verduidelijkingen voor:

- De RJ stelt voor om te verduidelijken dat de onderhoudsvoorziening en de herstelvoorziening, waarbij kosten van herstel via de opbouw van de voorziening worden verantwoord, gewoonlijk worden gewaardeerd tegen de nominale waarde.
- In hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ en hoofdstuk 252 ‘Voorzieningen’ worden een aantal redactionele wijzigingen voorgesteld.
- Daarnaast wordt voorgesteld om bij hoofdstuk 212 ‘Materiële vaste activa’ de voorbeelden in bijlage E en F aan te passen naar aanleiding van bovenstaande voorstellen. Deze wijzigingen zijn van redactionele aard om de consistentie te waarborgen en bevatten geen inhoudelijke wijzigingen.

RJk-bundel

Consistent met bovenstaande voorstellen in de RJ bundel worden, voor zover van toepassing, voor de RJk-bundel in hoofdstuk B2 ‘Materiële vaste activa’ en B10 ‘Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen’ dezelfde aanpassingen voorgesteld.

Ingangsdatum

De RJ stelt voor de wijzigingen van kracht te laten worden voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

Commentaarperiode

De RJ nodigt u uit tot het inzenden van reacties en commentaren op deze RJ-Uiting. Deze kunnen tot uiterlijk 18 maart 2022 worden ingediend bij het RJ secretariaat, bij voorkeur per e-mail (secretariaat@rjnet.nl). Commentaren zullen als openbare informatie worden behandeld en op de RJ-website gepubliceerd, tenzij door respondenten is aangegeven dat het commentaar geheel of gedeeltelijk moet worden aangemerkt als vertrouwelijk.

Amsterdam, 16 december 2021

Bijlage Details over en achtergrond van de belangrijkste verduidelijkingen

Belangrijkste verduidelijkingen

Belangrijke bestanddelen en de vervanging hiervan

Bij de aanschaf van een actief wordt een actief onderscheiden in belangrijke bestanddelen. Het gaat om bestanddelen die een kortere gebruiksduur hebben dan de gebruiksduur van het totale actief. Een bestanddeel wordt aangemerkt als belangrijk indien de kostprijs van dat bestanddeel belangrijk is in relatie tot de totale kostprijs van het totale materieel vast actief (RJ 212.418). Deze bestanddelen worden vanaf het moment van aanschaf over hun eigen gebruiksduur afgeschreven (ook wel aangeduid met de term ‘componentenbenadering’) (RJ 212.420). Als een belangrijk bestanddeel wordt vervangen is sprake van een vervangingsinvestering, ongeacht of de uitgaven oorspronkelijk als belangrijk bestanddeel zijn aangemerkt. De uitgaven van de vervangingsinvestering worden opnieuw als bestanddeel geactiveerd en afgeschreven over de gebruiksduur (RJ 212.206). Het kan zijn dat op dat moment nog een boekwaarde van het te vervangen bestanddeel resteert. Die boekwaarde wordt dan, als desinvestering, ten laste van het resultaat verwerkt (RJ 212.508).

Bovenstaande verwerkingswijze is dus enerzijds van belang omdat bij eerste verwerking van een materieel vast actief belangrijke bestanddelen worden onderscheiden met een afwijkende gebruiksduur van (andere bestanddelen van) het totale materieel vast actief, die separaat worden afgeschreven en anderzijds van belang omdat als na eerste verwerking deze belangrijke bestanddelen worden vervangen deze worden verwerkt als een vervangingsinvestering.

Bijvoorbeeld:

Bij een productiefaciliteit worden iedere tien jaar kranen en takelsystemen (preventief) vervangen. De productiefaciliteit heeft een gebruiksduur van 30 jaar. Bij aanschaf van de productiefaciliteit worden de kranen en takelsystemen onderkend als belangrijke bestanddelen omdat de kostprijs belangrijk is ten opzichte van de kostprijs van de productiefaciliteit. De productiefaciliteit exclusief de kranen en takelsystemen wordt afgeschreven over de gebruiksduur van 30 jaar. De kranen en takelsystemen worden afgeschreven over de gebruiksduur van tien jaar. Bij de vervanging na tien jaar worden de nieuwe kranen en takelsystemen verwerkt in de boekwaarde van de productiefaciliteit en weer over tien jaar afgeschreven (RJ 212.206). Een eventuele resterende boekwaarde van de vervangen bestanddelen, bijvoorbeeld indien de vervanging eerder plaatsvindt dan gepland, wordt gedesinvesteerd (RJ 212.508).

De RJ benadrukt dat ook bij toepassing van het stelsel ‘verwerking van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening’ (RJ 212.445) belangrijke bestanddelen van het actief moeten worden onderscheiden die over hun eigen gebruiksduur worden afgeschreven. Als na eerste verwerking deze belangrijke bestanddelen worden vervangen worden deze verwerkt als een vervangingsinvestering.

De RJ benadrukt dat hoofdstuk 212 ingaat op belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen en niet specifiek op niet-belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen.

De voorziening groot onderhoud en het afzonderlijk afschrijven van belangrijke bestanddelen ('componentenbenadering')

Gezien het belang van de term 'kosten van groot onderhoud' stelt de RJ voor om een definitie hiervoor op te nemen (RJ 212.0 en RJ 212.445). Kosten van groot onderhoud kunnen worden gedefinieerd als *kosten voortvloeiend uit periodieke werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, en die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn te onderscheiden (alinea 418) en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten (alinea 447).*

Voorbeelden van groot onderhoud kunnen zijn periodieke inspectie, revisie en renovatie van een actief. Periodieke inspectie, revisie en renovatie kunnen veelal naar hun aard aangemerkt worden als groot onderhoud en niet als bestanddelen van een actief. Van groot onderhoud is geen sprake indien een belangrijk bestanddeel van het actief wordt vervangen.

Van groot onderhoud kan sprake zijn als veel kleinere onderdelen tegelijkertijd worden vervangen. Indien bij een inspectie, revisie of renovatie grotere vervangingen plaatsvinden, kan sprake zijn van vervangingsinvesteringen die moeten worden geactiveerd als onderdeel van het actief. In de praktijk komen allerlei tussenvormen voor waarvoor moet worden beoordeeld of die classificeren als groot onderhoud of als vervanging. Voor deze tussenvormen is een hogere mate van oordeelsvorming van de leiding van de rechtspersoon vereist en deze kunnen afhankelijk van de aard en de specifieke feiten en omstandigheden als vervangingsinvestering of groot onderhoud worden aangemerkt. Voor deze tussenvormen is van belang dat een eenmaal gekozen classificatie consistent wordt toegepast (RJ 212.445).

Kosten van groot onderhoud dienen te worden verwerkt (RJ 212.445):

- a. in de boekwaarde van het actief, indien wordt voldaan aan de criteria voor verwerking in de balans; of
- b. via een onderhoudsvoorziening.

Ad a. Indien de kosten van groot onderhoud worden verwerkt in de boekwaarde van het actief is het onderscheid tussen de vervanging van belangrijke bestanddelen en groot onderhoud minder relevant. De kosten van groot onderhoud worden bij deze verwerkingswijze verwerkt op dezelfde wijze als een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief en afzonderlijk afgeschreven over de gebruiksduur. Deze verwerkingswijze dient vanaf de eerste verwerking van het actief te worden toegepast (RJ 212.448).

Ad b. Indien de kosten van groot onderhoud worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening is het onderscheid tussen de vervanging van belangrijke bestanddelen enerzijds en groot onderhoud anderzijds relevant. Het aanmerken van kosten als vervanging van een belangrijk bestanddeel dan wel groot onderhoud vraagt zoals eerder vermeld een hogere mate van oordeelsvorming.

Overgangsbepaling

De overgang naar een andere verwerkingwijze van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief, vervangingsinvesteringen en kosten van groot onderhoud volgens de gewijzigde bepalingen van de alinea's 206, 418, 445 en 508, dient te worden aangemerkt als een stelselwijziging in overeenstemming met hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen. De RJ stelt voor om een overgangsbepaling in RJ 212.809 op te nemen. Deze overgangsbepaling maakt het mogelijk de stelselwijziging - naast retrospectieve verwerking conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen - retrospectief te verwerken vanaf het voorgaand boekjaar of het huidig boekjaar. Dit betekent dat het onderkennen van belangrijke bestanddelen niet met terugwerkende kracht toegepast hoeft te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het vervangen van belangrijke bestanddelen wordt het nieuwe bestanddeel geactiveerd en wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd ook al waren de bestanddelen voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief.

De RJ vraagt aandacht, in het bijzonder als door de overgang de boekwaarde van de materiële vaste activa toeneemt, voor de bepaling dat op iedere balansdatum dient te worden beoordeeld of er aanwijzingen zijn dat een actief aan een bijzondere waardevermindering onderhevig kan zijn.

De RJ benadrukt dat de omvang van de onderhoudsvoorziening in het jaar van stelselwijziging conform de bepalingen van RJ 212.451 en RJ 212.452 bepaald dient te worden. Een hieruit voortvloeiende vrijval of dotatie wordt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, verwerkt in het eigen vermogen.

Overige aanpassingen en verduidelijkingen

Onderhoudsvoorziening

De RJ stelt voor om te verduidelijken dat de onderhoudsvoorziening gewoonlijk wordt gewaardeerd tegen de nominale waarde (RJ 212.451).

In hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' is een alinea (RJ 252.421) opgenomen over de onderhoudsvoorziening met daarin een verwijzing naar hoofdstuk 212. Aangezien de onderhoudsvoorziening niet voldoet aan de definitie van een voorziening zoals bedoeld in hoofdstuk 252 wordt voorgesteld om deze alinea te laten vervallen. In RJ 252.103 wordt opgenomen dat in hoofdstuk 212 specifieke bepalingen zijn opgenomen voor onderhoudsvoorzieningen voor kosten van groot onderhoud.

Als gevolg hiervan wordt voorgesteld om de presentatie- en toelichtingsbepalingen voor de onderhoudsvoorziening in hoofdstuk 212 op te nemen (RJ 212.605 en RJ 212.708). De onderhoudsvoorziening wordt in de balans als onderdeel van de post 'overige voorzieningen' opgenomen. De bepalingen zijn van toepassing per categorie voorziening en niet per onderhoudsvoorziening in het geval een rechtspersoon meerdere onderhoudsvoorzieningen heeft. Deze toelichting mag, als afzonderlijke categorie, worden opgenomen als onderdeel van de toelichting van de overige voorzieningen.

Herstelvoorziening indien deze verplichting wordt veroorzaakt door het neerzetten van het actief
 De RJ stelt voor om de herstelvoorziening waarbij de verplichting wordt veroorzaakt door het neerzetten van het actief, te verduidelijken. Indien de kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde worden opgenomen wordt de voorziening tegen contante waarde gewaardeerd volgens hoofdstuk 252 (RJ 212.437). Indien de kosten van herstel via de opbouw van een voorziening worden verantwoord wordt de herstelvoorziening gewoonlijk gewaardeerd tegen nominale waarde (RJ 212.443).

Overzicht gewijzigde alinea's

In onderstaande tabel is per onderwerp aangegeven welke alinea's zijn gewijzigd.

Overzicht aanpassingen per onderwerp	Gewijzigde alinea's RJ	Gewijzigde alinea's RJk
Belangrijke bestanddelen en de vervanging hiervan	212.0 212.206 212.418 - 212.420 212.445	B2.101 B2.109
De voorziening groot onderhoud en het afzonderlijk afschrijven van belangrijke bestanddelen ('componentenbenadering')	212.445	B2.122
Overgangsbepaling	212.809	B2.133d
Onderhoudsvoorziening	212.451 212.605 212.708 252.103 252.421	B2.122 B10.104 B10.124
Herstelvoorziening indien deze verplichting wordt veroorzaakt door het neerzetten van het actief	212.437 212.443	B2.120
Overige (redactioneel / consistentie)	212.204 212.419 212.446 212.447 212.448 – 212.450 212.452 212.508	B2.123 B2.129

Gewijzigde alinea's ten opzichte van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa zoals gepubliceerd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving

De alinea's van deze ontwerp-Richtlijn 212 (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn 212 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

212.0 Definities

[...]

Belangrijke bestanddeel: een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief.

Kosten van groot onderhoud: kosten voortvloeiend uit periodieke werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, en die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.

212.2 Verwerking in de balans

204 ~~(vervallen)~~ De beoordeling of kosten worden verwerkt als (onderdeel van) materiële vaste activa vindt plaats op het moment dat deze worden gemaakt. Deze beoordeling omvat niet alleen de kosten van eerste verkrijging en vervaardiging, maar ook de kosten die worden gemaakt om aan het actief nieuwe bestanddelen toe te voegen, bestanddelen te vervangen of om het actief te onderhouden.

206 **Uitgaven die gemaakt worden na de eerste verwerking dienen als (onderdeel van) de kostprijs van het materieel vast actief te worden verwerkt indien ze voldoen aan de criteria van alinea 201.**

~~Kosten van herstel én kosten van groot onderhoud die gemaakt worden telkens na een langere gebruiksperiode worden verwerkt in overeenstemming met de verwerkingskeuzen aangegeven in alinea 435 en verder, respectievelijk alinea 445 en verder.~~

KostenUitgaven na eerste verwerking die kunnen leiden tot toekomstige prestatie-eenheden economische voordelen met betrekking tot het actief betreffen bijvoorbeeld onder meer uitbreidingen van de capaciteit en kwalitatieve verbeteringen (besparing energieverbruik, verbetering van productieproces, etc.). Deze uitgaven worden ook wel aangeduid als uitbreidingsinvesteringen.

Uitgaven na eerste verwerking die betrekking hebben op de vervanging van belangrijke bestanddelen van een actief worden verwerkt in de boekwaarde van het actief (zie ook alinea 418). Deze verwerking vindt ook plaats indien de uitgaven initieel niet als belangrijk bestanddeel zijn aangemerkt, bijvoorbeeld omdat de rechtspersoon inschatte dat de gebruiksduur van de bestanddelen gelijk zou zijn aan die van het totale actief. Deze uitgaven worden ook wel aangeduid als vervangingsinvesteringen.

Kosten van herstel worden verwerkt in overeenstemming met de verwerkingskeuzen in alinea 435 en verder.

Kosten van groot onderhoud worden verwerkt in overeenstemming met de verwerkingskeuzen in alinea 445 en verder.

212.4 Waardering na eerste verwerking

Afschrijvingen

418 **Indien belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief van elkaar te onderscheiden zijn en verschillen in gebruiksduur of verwachte gebruikspatroon, dienen deze bestanddelen afzonderlijk te worden afgeschreven.** Het afzonderlijk afschrijven van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief wordt ook wel aangeduid met de term ‘componentenbenadering’.

Bij de bepaling van de bestanddelen wordt vastgesteld of sprake is van (kosten van) groot onderhoud. Een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief is een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief.

In het geval van een productiefaciliteit kunnen bijvoorbeeld kranen en takelsystemen iedere tien jaar (preventief) worden vervangen, terwijl de totale gebruiksduur van de productiefaciliteit aanzienlijk langer is. Bij de aanschaf van de productiefaciliteit zijn de kranen en takelsystemen onderkend als belangrijke bestanddelen omdat de kostprijs belangrijk is ten opzichte van de kostprijs van de productiefaciliteit. De kranen en takelsystemen worden over hun gebruiksduur afgeschreven.

De vervanging van een belangrijk bestanddeel wordt als vervangingsinvestering verwerkt in overeenstemming met alinea 206. De desinvestering van de boekwaarde van een vervangen bestanddeel wordt verwerkt in overeenstemming met alinea 508.

Met betrekking tot de verwerkingswijzen van de kosten van groot onderhoud wordt verwezen naar alinea 445 en verder.

~~Het afzonderlijk afschrijven van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief wordt aangemerkt als de ‘componentenbenadering’. Deze zogenaamde ‘componentenbenadering’ houdt in dat de kostprijs van een materieel vast actief die bij de eerste verwerking is bepaald wordt toegerekend aan de afzonderlijke bestanddelen overeenkomstig de gebruiksduur of verwachte gebruikspatroon, waarna afzonderlijk wordt afgeschreven over het deel van de kostprijs dat is toegerekend aan de bestanddelen.~~

~~In het geval van bijvoorbeeld een vliegtuig zullen het casco en de motoren afzonderlijk worden afgeschreven, omdat deze bestanddelen een verschillende gebruiksduur hebben.~~

~~419 ——— Bestanddelen van een materieel vast actief met dezelfde gebruiksduur en afschrijvingsmethode, kunnen worden samengevoegd bij de bepaling van de afschrijvingskosten.~~

~~419/420 Indien De kostprijs van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief volgens de componentenbenadering wordt afzonderlijk worden afgeschreven, worden de overige bestanddelen over de gebruiksduur van het betreffende bestanddeel. De resterende kostprijs van het actief wordt afgeschreven op basis van de totale gebruiksduur van het materieel vast actief, afgeschreven volgens de benaderde samengestelde gebruiksduur en/of gebruikspatroon. De overige bestanddelen zullen individueel van gering belang zijn. Indien de overige bestanddelen naar verwachting een verschillende gebruiksduur of gebruikspatroon hebben, vindt afschrijving plaats over het gebruikspatroon en/of de gebruiksduur van de gezamenlijke overige bestanddelen.~~

~~420 ——— Belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief met dezelfde gebruiksduur en afschrijvingsmethode, kunnen worden samengevoegd bij de bepaling van de afschrijvingskosten.~~

Kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde van het actief

437 **Indien de kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde van het actief worden verwerkt, dient een voorziening getroffen te worden voor hetzelfde bedrag. De kosten van herstel als onderdeel van de boekwaarde van het actief dienen te worden verwerkt tegen de contante waarde van de verplichting. De voorziening wordt gewaardeerd volgens paragraaf 3 van hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.**

Kosten van herstel via opbouw van voorziening

443 **Indien de kosten van herstel worden verantwoord via de opbouw van een voorziening dient gedurende de verwachte gebruiksduur van het actief een voorziening getroffen te worden ter grootte van het bedrag dat noodzakelijk is voor de afwikkeling van de verplichting van herstel. Het bedrag dient op systematische wijze ten laste van de winst-en-verliesrekening aan de voorziening te worden toegevoegd. De voorziening wordt gewoonlijk gewaardeerd tegen de nominale waarde.**

De systematische wijze van de opbouw van de voorziening wordt gebaseerd op het verwachte gebruikspatroom van het actief, overeenkomstig de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief.

In de bijlage, onderdeel D, is een voorbeeld opgenomen met de wijze van verwerking van de kosten van herstel via opbouw van een voorziening.

Kosten van groot onderhoud

445 Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit periodieke werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervanging van belangrijke bestanddelen van het materieel vast actief zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten. Belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief worden verwerkt in de boekwaarde van het actief (alinea's 206 en 418). Frequent voorkomende onderhoudskosten worden verwerkt in overeenstemming met alinea 447.

Het onderscheiden van groot onderhoud vereist een hogere mate van oordeelsvorming van de leiding van de rechtspersoon. De oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. Een eenmaal gekozen classificatie dient consistent te worden toegepast.

Voorbeelden van groot onderhoud kunnen zijn periodieke inspectie, revisie en renovatie van een actief. Periodieke inspectie, revisie en renovatie kunnen veelal naar hun aard aangemerkt worden als groot onderhoud en niet als belangrijke bestanddelen van een actief. De kosten van groot onderhoud kunnen belangrijk zijn in relatie tot de totale kostprijs van het materieel vast actief. Een voorbeeld van groot onderhoud is de periodieke inspectie van een productiefaciliteit waarbij inspectie plaatsvindt van onderdelen zoals de ovens en het dak, waarbij kleine vervangingen kunnen plaatsvinden indien nodig.

Groot onderhoud onderscheidt zich van frequent voorkomend onderhoud onder meer door de aard, de omvang en de frequentie (niet frequent voorkomend) van het onderhoud (zie alinea 447).

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: Kosten van groot onderhoud dienen 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).

446 **De verwerking van kosten van groot onderhoud dient voor alle soortgelijke materiële vaste activa ~~van de rechtspersoon op dezelfde wijze plaats te vinden, indien de kosten van groot onderhoud voor rekening van de rechtspersoon komen.~~**

447 RegelmatigFrequent voorkomende onderhoudskosten van een materieel vast actief worden niet verwerkt in de boekwaarde van het actief of in een onderhoudsvoorziening. Deze kosten worden in de winst-en-verliesrekening verwerkt wanneer zij gemaakt worden. RegelmatigFrequent voorkomende onderhoudskosten betreffen onder meer de kosten van arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen, vaak aangeduid als ‘reparatie en onderhoud’ van het materieel vast actief.
~~Voorbeelden van groot onderhoud zijn periodieke inspectie, revisie en renovatie van een actief. Van groot onderhoud is geen sprake indien een specifiek component van het actief wordt vervangen.~~

Kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde

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 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 op dezelfde wijze verwerkt als een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief, afzonderlijk af te schrijven op grond van en afgeschreven over de gebruiksduur (alinea 418-). **Deze ‘componentenbenadering’ verwerkingswijze dient vanaf de eerste verwerking van het actief te worden toegepast.**

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

449 Indien als gevolg van het uitvoeren van groot onderhoud de kosten worden ~~opgenomen als component~~ verwerkt in de boekwaarde van ~~de materiële~~ het materieel vaste ~~activa~~ actief, wordt de (eventuele) resterende boekwaarde van ~~de vervangen component~~ het eerdere groot onderhoud niet langer in de balans ~~opgenomen~~ verwerkt en als gedesinvesteerd beschouwd in overeenstemming met paragraaf 5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering (zie alinea 505 tot en met ~~511-510~~). **De eventuele resterende boekwaarde van het eerdere groot onderhoud dient ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening te komen.**

450 Het Een voorwaarde voor het continueren van het gebruik van een materieel vast actief (bijvoorbeeld een vliegtuig of een schip) kan ~~voorwaardelijk zijn aan~~ het periodiek uitvoeren van grondige inspecties om gebreken op te sporen, ongeacht of ~~onderdelen~~ bestanddelen van het actief worden vervangen. De ~~kosten v an~~ kosten van deze inspecties worden als groot onderhoud aangemerkt en in de boekwaarde van het materieel vast actief ~~als vervangingsinvestering~~ verwerkt, indien aan de verwerkingscriteria van alinea 201 wordt voldaan ~~(zie alinea 201).~~ De eventuele resterende boekwaarde van de kosten van de vorige inspectie (niet zijnde ~~fysieke onderdelen~~ belangrijke bestanddelen) wordt gedesinvesteerd. Dit vindt plaats ongeacht of de kosten van de vorige inspectie afzonderlijk zijn geïdentificeerd in de transactie waarin het actief verworven of vervaardigd werd. Indien noodzakelijk kan de geschatte kostprijs van een soortgelijke toekomstige inspectiebeurt worden gebruikt als een indicatie voor de bepaling van het bestanddeel in de kosten kostprijs van de ~~reeds uitgevoerde~~ inspectie op het moment dat het actief werd verworven of vervaardigd.

Kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening

451 Kosten van groot onderhoud kunnen worden verwerkt in een onderhoudsvoorziening. Op grond van artikel 2:374 lid 1 BW kunnen voorzieningen worden opgenomen tegen uitgaven die in een volgend boekjaar zullen worden gedaan, voor zover het doen van die uitgaven zijn oorsprong mede vindt voor het einde van het boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

Indien wordt gekozen voor de verwerking van kosten van groot onderhoud via de onderhoudsvoorziening dienen de toevoegingen aan de voorziening te worden bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. Het bedrag dient derhalve op systematische wijze ten laste van de winst-en-verliesrekening aan de voorziening te worden toegevoegd.

De onderhoudsvoorziening wordt gewoonlijk gewaardeerd tegen de nominale waarde.

Indien het prijsverloop daartoe aanleiding geeft, worden de toevoegingen geïndexeerd of worden extra bedragen aan de voorziening toegevoegd, te verwerken in overeenstemming met hoofdstuk 145 Schattingswijzigingen.

452 **De kosten van verricht groot onderhoud dienen te worden verwerkt ten laste van een onderhoudsvoorziening voor zover deze is gevormd voor de beoogde kosten. Indien de kosten van verricht groot onderhoud uitgaan boven de boekwaarde van de voor het desbetreffende actief of het betreffende onderdeel aangehouden voorziening, dienen de (meer)kosten te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.**

~~Op grond van artikel 2:374 lid 1 BW kunnen voorzieningen worden opgenomen tegen uitgaven die in een volgend boekjaar zullen worden gedaan, voor zover het doen van die uitgaven zijn oorsprong mede vindt voor het einde van het boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.~~

In de bijlage, onderdeel F, is een voorbeeld opgenomen met de wijze van verwerking van de kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening.

212.5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering

Desinvestering

508 ~~Indien~~ Bij de kostprijsverwerking van de vervanging van een vervangendbelangrijk bestanddeel wordt verwerkt als vervangingsinvestering in de boekwaarde van een materieel vast actief, ~~dan~~ (zie alinea 206 en 418), wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ongeacht of het vervangen bestanddeel afzonderlijk werd afgeschreven. Indien de bepaling van de boekwaarde van het te vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, magkan de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden ter bepaling van de kostprijs van het vervangen bestanddeel op het moment dat het verkregen of vervaardigd werd.

~~Een dergelijke desinvestering vindt niet plaats indien de vervanging betrekking heeft op de verwerking van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening volgens alinea 451.~~

212.6 Presentatie

605 Indien kosten voor groot onderhoud worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening (alinea 445) dient de voorziening in de balans als onderdeel van de overige voorzieningen te worden opgenomen.

212.7 Toelichting

708 Indien kosten voor groot onderhoud worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening (alinea 445) dienen voor deze categorie voorziening de volgende toelichtingen te worden opgenomen:

- a. de grondslagen van waardering;
- b. een korte beschrijving van de aard van de voorziening;
- c. indien noodzakelijk voor het verschaffen van adequate informatie, de belangrijkste veronderstellingen en onzekerheden; en
- d. een verloopoverzicht van de onderhoudsvoorziening met daarin de belangrijkste mutaties.

Ingevolge artikel 2:374 lid 3 BW wordt zoveel mogelijk aangegeven in welke mate (het totaal van) de voorzieningen als langlopend moet worden beschouwd. Bij onduidelijkheid omtrent het tijdstip waarop naar verwachting kosten worden gemaakt of betalingen worden gedaan, dient in redelijkheid een keuze te worden gemaakt ten aanzien van het al dan niet langlopende karakter van de voorziening.

Aanbevolen wordt om afzonderlijk te vermelden het gedeelte van de voorzieningen dat naar verwachting binnen één jaar zal worden afgewikkeld, en het gedeelte ervan dat naar verwachting na meer dan vijf jaar zal worden afgewikkeld.

Deze toelichting mag, als afzonderlijke categorie, worden opgenomen als onderdeel van de toelichting van de overige voorzieningen, zoals bedoeld alinea's 501 tot en met 508 van hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa.

212.8 Overgangsbepalingen

809 De gewijzigde bepalingen in de alinea's 206, 418, 445 en 508 zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. Een overgang naar een andere verwerkingswijze van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief, vervangingsinvesteringen en kosten van groot onderhoud, dient te worden aangemerkt als een stelselwijziging die wordt verwerkt:

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 vrijval van (een gedeelte van) de onderhoudsvoorziening of de dotatie aan de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen.

Vanaf het voorgaande boekjaar (methode 2) of vanaf het huidige boekjaar (methode 3) worden belangrijke bestanddelen van het nieuw verworven actief onderkend en over hun gebruiksduur afgeschreven. Het onderkennen van belangrijke bestanddelen hoeft bij deze methoden niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging verwerkte activa. Bij het vervangen van belangrijke bestanddelen wordt het nieuwe bestanddeel geactiveerd en wordt de

boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd ook al waren de bestanddelen voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief. Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

Bij methode 3 worden in afwijking van alinea 211 van Hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen de vergelijkende cijfers niet aangepast.

De eventuele gevolgen van winstbelastingen die voortvloeien uit de stelselwijziging 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.

Bijlage bij hoofdstuk 212 (schone versie)

D. Verwerking van de kosten van herstel - via opbouw van voorziening (alinea 443)

Feitenpatroon

Een rechtspersoon heeft een windmolenpark en een daaraan gerelateerde verplichting inzake de ontmanteling en verwijdering van de fabriek en het herstel van het terrein. De activiteiten van de fabriek vangen aan op 1 januari 20x0. De gebruiksduur van de fabriek bedraagt 40 jaar. De kostprijs van de fabriek bedraagt € 110.000, de nominale waarde van de geschatte kosten van herstel bedragen € 70.400.

Uitwerking

De geschatte kosten worden op een systematische wijze op basis van het verwachte gebruikspatroon van het actief toegevoegd aan de voorziening, overeenkomstig de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief.

De totale kosten bedragen € 70.400: jaarlijks wordt € 1.760 ($€ 70.400 \cdot 1/40$) toegevoegd aan de voorziening. Tevens wordt het actief afgeschreven met een jaarlijkse afschrijving van € 2.750 ($€ 110.000 \cdot 1/40$ jaar).

Wijziging in de schatting van de kosten van herstel via opbouw van voorziening (alinea 444)

Op 31 december 20x9 is de fabriek 10 jaar oud. De voorziening bedraagt € 17.600. Als gevolg van verwachte technologische ontwikkelingen verwacht de rechtspersoon dat de uiteindelijke nominale verplichting € 34.500 lager uitvalt, waardoor de uiteindelijke verplichting € 35.900 bedraagt. De resterende toevoeging aan de voorziening bedraagt € 18.300 ($€ 35.900$ minus $€ 17.600$).

De toevoeging aan de voorziening van jaar 11 en verder bedraagt derhalve € 610 ($18.300 \cdot 1/30$ jaar). De boekwaarde en de toekomstige afschrijvingen van het materieel vast actief blijven ongewijzigd.

E. Verwerking van belangrijke bestanddelen en kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde (alinea 418 en 448)

Feitencomplex

Een rechtspersoon heeft een productiefaciliteit met een kostprijs van € 2.000.000 en een gebruiksduur van 30 jaar. Elke twee jaar vindt een korte onderhoudsstop plaats en elke 10 jaar een langere stop. Tijdens de langere stop worden belangrijke onderdelen, zoals kranen en takelsystemen in de fabriek (preventief) vervangen, geschatte kosten € 400.000. Deze vervangingen kwalificeren als vervangingsinvesteringen. Deze vervangingsinvesteringen hebben een gebruiksduur van 10 jaar en worden als bestanddelen onderscheiden en over hun gebruiksduur afgeschreven.

Verder geldt dat:

- om de vijf jaar de ovens grondig schoongemaakt dienen te worden, geschatte kosten € 100.000;
- na 15 jaar de buitenzijde van het gebouw opnieuw geschilderd moet worden, geschatte kosten € 150.000.

Deze werkzaamheden worden als groot onderhoud aangemerkt.

Tijdens de korte onderhoudsstop vinden routinematige inspecties plaats en wordt noodzakelijk frequent onderhoud uitgevoerd. Dit onderhoud is geen groot onderhoud en is ook niet als

belangrijke bestandsdelen aan te merken. Daarom worden deze uitgaven in het resultaat verwerkt wanneer zij gemaakt worden.

Na jaar 5 wordt aan de oven daadwerkelijk groot onderhoud verricht ten bedrage van € 110.000 en na jaar 8 worden de kranen en takelsystemen vervangen ten bedrage van € 380.000.

Uitwerking 1

Bij de verwerking van kosten van groot onderhoud 'als onderdeel van de boekwaarde van het actief' worden de kosten van groot onderhoud op dezelfde wijze verwerkt als een belangrijk bestanddeel van de productiefaciliteit. Beide worden vanaf de eerste verwerking onderscheiden en over hun gebruiksduur afgeschreven.

De afschrijving in jaar 1 wordt als volgt bepaald:

Vervanging kranen en takelsystemen, € 400.000/10 jaar	40.000
Groot onderhoud ovens, € 100.000/5 jaar	20.000
Groot onderhoud schilderwerk, 150.000/15	10.000
Productiefaciliteit (exclusief vervanging kranen en takelsystemen en groot onderhoud ovens en buitenschilderwerk), € 1.350.000/30 jaar	45.000
Afschrijving jaar 1	115.000

Na jaar 5 wordt aan de ovens groot onderhoud verricht: de kosten van groot onderhoud ad € 110.000 worden geactiveerd als onderdeel van de boekwaarde van de productiefaciliteit, en worden afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. De boekwaarde van de oorspronkelijke component 'groot onderhoud oven' aan het eind van jaar 5 bedraagt nihil zodat de desinvestering van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel geen resultaat effect heeft.

De kostprijs van de kranen en takelsystemen na jaar 8 ad € 380.000 wordt geactiveerd als onderdeel van de boekwaarde van het pand en wordt afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Aangezien de kranen en takelsystemen eerder zijn vervangen dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde van € 80.000 (€ 400.000 minus 8 jaar afschrijving van € 40.000) 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 het groot onderhoud van de ovens en het buitenschilderwerk niet zijn gescheiden van de totale kostprijs, bedragen de afschrijvingen € 93.333 per jaar:

Vervanging kranen en takelsystemen, € 400.000/10 jaar	40.000
Gebouw (exclusief bestanddeel installaties), € 1.600.000/30 jaar	53.333
Afschrijving jaar 1	93.333

Ook al zijn de ovens en het buitenschilderwerk niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van de boekwaarde van de productiefaciliteit wordt het onderhouden bestanddeel

gedesinvesteerd als het groot onderhoud plaatsvindt. Indien de bepaling van de boekwaarde van het onderhouden bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

Na jaar vijf wordt aan de ovens groot onderhoud verricht: de kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde van de productiefaciliteit ad € 110.000 worden geactiveerd. De boekwaarde van het oorspronkelijke bestanddeel 'groot onderhoud ovens' wordt gedesinvesteerd. Indien de kostprijs van € 110.000 wordt gehanteerd als benaderde waarde, wordt gedesinvesteerd € 91.667 (€ 110.000 minus 5 jaar afschrijving ofwel € 110.000*5/30 jaar).

Het boekverlies ontstaat door de in het verleden te laag verantwoorde afschrijvingen over de gebruiksduur van het groot onderhoud van de ovens.

F. Verwerking van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening (alinea 451)

Feitencomplex

Zie feitencomplex onder E.

Uitwerking

De kranen en takelsystemen worden aangemerkt als een belangrijk bestanddeel van de productiefaciliteit. Daarom worden deze bestanddelen onderscheiden en over hun eigen gebruiksduur afgeschreven (alinea 418). De afschrijving in jaar 1 wordt als volgt bepaald:

Vervanging kranen en takelsystemen, € 400.000/10 jaar	40.000
Productiefaciliteit (exclusief bestanddeel kranen en takelsystemen), € 1.600.000/30 jaar	53.333
Afschrijving jaar 1	93.333

Voor de periodieke kosten van groot onderhoud wordt een onderhoudsvoorziening gevormd.

Op basis van de geschatte kosten van groot onderhoud vindt een jaarlijkse toevoeging aan de voorziening plaats van € 30.000 (€ 100.000/5 jaar plus € 150.000/15 jaar).

Na jaar 5 worden de gemaakte kosten voor groot onderhoud aan de oven (€ 110.000) in mindering gebracht op de onderhoudsvoorziening. Het tekort van € 10.000 wordt ten laste van de winst-en-verliesrekening verantwoord.

Na jaar 8 worden de kranen en takelsystemen vervangen. De kostprijs van de nieuwe kranen en takelsystemen ad € 380.000 wordt als afzonderlijk bestanddeel geactiveerd als onderdeel van de productiefaciliteit en afgeschreven over de verwachte gebruiksduur. Aangezien de kranen en takelsystemen eerder zijn vervangen dan was voorzien, wordt de resterende boekwaarde van € 80.000 (€ 400.000 minus 8 jaar afschrijving van € 40.000) gedesinvesteerd en als boekverlies verantwoord in de winst-en-verliesrekening.

Gewijzigde alinea's ten opzichte van hoofdstuk 252 Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa

De alinea's van deze ontwerp-Richtlijn 252 (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn 212 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

252.1 Inleiding

103 Indien een ander hoofdstuk specifieke bepalingen bevat over voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa, past de rechtspersoon dat hoofdstuk toe in plaats van dit hoofdstuk. Dit betreft:

- onderhoudsvoorzieningen voor kosten van groot onderhoud (zie hoofdstuk 212 Materiële vaste activa);
- onderhanden projecten (zie hoofdstuk 221 Onderhanden projecten);
- belastingvorderingen en -schulden (zie hoofdstuk 272 Belastingen naar de winst);
- en personeelsbeloningen (zie hoofdstuk 271 Personeelsbeloningen).

~~421 (vervallen) 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 in overeenstemming met hoofdstuk 212 Materiële vaste activa, alinea 445 tot en met 452.~~

Gewijzigde alinea's ten opzichte van hoofdstuk B2 Materiële vaste activa zoals gepubliceerd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen

De alinea's van deze ontwerp-Richtlijn B2 (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn B2 (aangepast 2020) en worden van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

Algemeen

101 In deze paragraaf worden de volgende begrippen gehanteerd:

[...]

Belangrijke bestanddeel: een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief.

Kosten van groot onderhoud:

kosten voortvloeiend uit periodieke werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, en die niet als vervangingsinvestering zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.

109 Kosten die gemaakt worden na de eerste verwerking worden als (onderdeel van) materiële vaste activa verwerkt indien ze voldoen aan de activeringscriteria van alinea 105. ~~Kosten van herstel en kosten van groot onderhoud die gemaakt worden telkens na een langere gebruiksperiode worden verwerkt volgens alinea 120 tot en met 123.~~

Uitgaven na eerste verwerking die kunnen leiden tot toekomstige economische voordelen met betrekking tot het actief betreffen onder meer uitbreidingen van de capaciteit en kwalitatieve verbeteringen (besparing energieverbruik, verbetering van productieproces, etc.). Deze uitgaven worden ook wel aangeduid als uitbreidingsinvesteringen.

Uitgaven na eerste verwerking die betrekking hebben op de vervanging van belangrijke bestanddelen van een actief worden verwerkt in de boekwaarde van het actief. Deze uitgaven worden ook wel aangeduid als vervangingsinvesteringen.

Kosten van herstel worden verwerkt volgens de alinea's 120 en 121.

Kosten van groot onderhoud worden verwerkt volgens alinea 122, 123 en 129.

Kosten van herstel

120 Indien voor een materieel vast actief sprake is van kosten van herstel en deze verplichting wordt veroorzaakt door het neerzetten van het actief worden de kosten verwerkt:

- als onderdeel van de boekwaarde van het actief (onder het treffen van een voorziening voor het gehele bedrag), waarbij de voorziening wordt gewaardeerd tegen de contante waarde volgens alinea 106 van hoofdstuk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen; dan wel
- via de opbouw van een voorziening over de gebruiksduur van het actief, waarbij de voorziening gewoonlijk wordt gewaardeerd tegen de nominale waarde.

Kosten van groot onderhoud

122 Kosten van groot onderhoud zijn kosten voortvloeiend uit periodieke werkzaamheden na een langere gebruiksperiode om de huidige staat van een actief in stand te houden, die niet als vervangingsinvesteringen zijn aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten. Vervangingsinvesteringen worden verwerkt in de boekwaarde van het actief (alinea's 109). Frequent voorkomende onderhoudskosten worden verwerkt in overeenstemming met alinea 123.

Het onderscheiden van groot onderhoud vereist een hogere mate van oordeelsvorming van de leiding van de rechtspersoon. De oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. Een eenmaal gekozen classificatie wordt consistent toegepast.

Indien aan een materieel vast actief telkens na een langere gebruiksperiode groot onderhoud wordt verricht, worden 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 van groot onderhoud worden gedesinvesteerd in overeenstemming met alinea 129. Deze verwerkingswijze wordt vanaf de eerste verwerking van het actief toegepast; of
- b. via een onderhoudsvoorziening. De toevoegingen aan de voorziening worden 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 onderhoudsvoorziening wordt gewoonlijk gewaardeerd tegen de nominale waarde. De voorziening vormt geen bestanddeel van het eigen vermogen. Derhalve is het niet aanvaardbaar de benaming 'reserve' te gebruiken voor de voorziening.

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

123 Regelmatig Frequent voorkomende onderhoudskosten van een materieel vast actief worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening wanneer zij gemaakt worden. Regelmatig Frequent voorkomende onderhoudskosten betreffen onder meer de kosten van arbeid, hulpstoffen en kleine onderdelen, vaak aangeduid als 'reparatie en onderhoud' van het materieel vast actief.

Desinvestering

129 Indien Bij de kostprijsverwerking van de vervanging van een vervangend bestanddeel wordt verwerkt in de boekwaarde van een materieel vast actief, dan wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd. Deze 'componentenbenadering' wordt de vanaf eerste verwerking van het actief toegepast, ongeacht of het vervangen bestanddeel afzonderlijk werd afgeschreven.

Overgangsbepaling

133d De gewijzigde bepalingen in de alinea's 109, 122 en 129 zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023, waarbij eerdere toepassing wordt aanbevolen. Een overgang naar een andere verwerkingswijze van vervangingsinvesteringen en kosten van groot onderhoud, wordt aangemerkt als een stelselwijziging die wordt 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 vrijval van (een gedeelte van) de onderhoudsvoorziening of de dotatie aan de onderhoudsvoorziening wordt verwerkt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, en wordt verwerkt in het eigen vermogen.

Vanaf het voorgaande boekjaar (methode 2) of vanaf het huidige boekjaar (methode 3) worden vervangingsinvesteringen verwerkt in de boekwaarde van het actief en over hun gebruiksduur afgeschreven. Het verwerken van vervangingsinvesteringen in de boekwaarde van het actief hoeft bij deze methoden niet met terugwerkende kracht toegepast te worden voor reeds vóór de stelselwijziging gedane vervangingen. Bij vervangingsinvesteringen wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd ook al waren die bestanddelen voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief. Indien de bepaling van de boekwaarde van het vervangen bestanddeel praktisch niet uitvoerbaar is, wordt de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt.

Bij methode 3 worden in afwijking van alinea 111 van Hoofdstuk A3.1 Stelselwijzigingen de vergelijkende cijfers niet aangepast.

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

Gewijzigde alinea's ten opzichte van hoofdstuk B10 Voorzieningen en niet in de balans opgenomen verplichtingen zoals gepubliceerd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor kleine rechtspersonen

De alinea's van deze ontwerp-Richtlijn B2 (aangepast 2021) vervangen de alinea's van Richtlijn B2 (aangepast 2019) en worden van kracht voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

104 Deze Richtlijn is niet van toepassing op waardeverminderingen van een actief. Deze waardeverminderingen mogen niet door het vormen van een voorziening tot uitdrukking worden gebracht, maar dienen in de balans te worden verwerkt als aftrekpost op de desbetreffende activa (zie bijvoorbeeld hoofdstuk A2, paragraaf 3 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa). Tevens is deze Richtlijn niet van toepassing op de onderhoudsvoorziening voor kosten van groot onderhoud. De onderhoudsvoorziening wordt behandeld in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa.

124 ~~(vervallen) Indien na een langere gebruiksperiode aan een materieel vast actief onderhoud wordt verricht, wordt dit bedrag verwerkt zoals beschreven in hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen alinea 122 en 123.~~