

## **RJ-Uiting 2022-8: Alinea's hoofdstuk 212 Materiële vaste activa**

### *Inleiding*

In RJ-Uiting 2021-14 heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) voorgesteld 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 onderhoudsvoorziening. Daarnaast werd voorgesteld om de waardering van de onderhoudsvoorziening en de herstelvoorziening te verduidelijken.

Er is een aantal commentaren ontvangen op RJ-Uiting 2021-14. In deze RJ-Uiting zijn de ontvangen commentaren verwerkt.

### *Ontvangen commentaren*

De ontvangen commentaren hebben met name betrekking op een verdere verduidelijking van de tekstvoorstellen in hoofdstuk 212. Hierna wordt ingegaan op enkele commentaren:

- In hoofdstuk 212 worden kosten van groot onderhoud 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 aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten. In een commentaar wordt aangegeven dat bij de verwerking van kosten van groot onderhoud in een onderhoudsvoorziening verschillende interpretaties gegeven kunnen worden aan de begrippen belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen. In het commentaar wordt voorgesteld een richtpercentage te noemen voor het onderkennen van belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen. De RJ benadrukt dat het onderscheiden van belangrijke bestanddelen en vervangingsinvesteringen een hogere mate van oordeelsvorming vereist van de leiding van de rechtspersoon. Die oordeelsvorming vindt plaats op basis van de aard en specifieke feiten en omstandigheden. De RJ acht het noemen van richtpercentages daarom niet passend.
- In alinea 212.443 en 212.451 is opgenomen dat wanneer de kosten van herstel en groot onderhoud worden verantwoord via de opbouw van een voorziening, de waardering van de

voorziening gewoonlijk plaatsvindt tegen nominale waarde. In een commentaar wordt aangegeven dat de aanduiding ‘gewoonlijk’ voor meerderlei uitleg vatbaar is. Door het opbouwen van een herstel- en onderhoudsvoorziening heeft deze voorziening het karakter van een egalatievoorziening. In deze situatie acht de RJ waardering tegen nominale waarde voor de hand liggend. Dit is verduidelijkt in alinea 212.443 en 212.451.

- In alinea 212.451 is opgenomen dat de opbouw van de onderhoudsvoorziening plaatsvindt op basis van het geschatte bedrag van het onderhoud dat telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. In een commentaar wordt aangegeven dat onduidelijk is of de opbouw op totaalniveau of per onderhoudscomponent moet plaatsvinden. De RJ heeft verduidelijkt dat de opbouw van de voorziening per onderhoudscomponent plaatsvindt. Het principe is dat op het moment dat het groot onderhoud plaatsvindt, voor die onderhoudscomponent het volledige bedrag van het groot onderhoud is opgebouwd. Indien de werkelijke kosten van het groot onderhoud hoger of lager zijn, wordt het verschil in de winst-en-verliesrekening verwerkt.
- In voorbeeld G is de zinsnede verwijderd dat boekverliezen die ontstaan door in het verleden te laag verantwoorde afschrijvingen (omdat de componentenbenadering niet is toegepast) op grond van artikel 2:377 lid 8 BW afzonderlijk worden toegelicht. Dit artikel is altijd van toepassing, en daarom is het niet nodig deze zinsnede specifiek in dit voorbeeld op te nemen.

Daarnaast zijn er nog enkele redactionele aanpassingen doorgevoerd.

De in deze RJ-Uiting opgenomen wijzigingen in hoofdstuk 212 betreffen de wijzigingen ten opzichte van RJ-Uiting 2021-14.

#### Specifieke situatie onderwijsinstellingen

Naast bovengenoemde commentaren zijn commentaren ontvangen die specifiek toezien op de toepassing van de gewijzigde alinea's in hoofdstuk 212 door bepaalde onderwijssectoren. Doorgaans wordt door instellingen in het primair en voortgezet onderwijs het vastgoed niet geactiveerd op de balans van de onderwijsinstelling, maar komen bepaalde (vervangings)investeringen wel voor rekening van de onderwijsinstelling. Als gevolg hiervan spelen voor deze onderwijssectoren additionele vraagstukken bij de toepassing van de gewijzigde alinea's van hoofdstuk 212. De RJ doet nader onderzoek naar deze specifieke situatie en zal in het najaar 2022 hierover een RJ-Uiting publiceren. De gewijzigde alinea's in hoofdstuk 212 zijn daarom tot die tijd niet van toepassing op deze onderwijsinstellingen. De verwachting is dat de (aangepaste) bepalingen voor deze onderwijsinstellingen ingaan voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024 (in plaats van op of na 1 januari 2023).

Daarnaast heeft het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap aangegeven dat de intentie bestaat om de overgangsbepaling inzake groot onderhoud, zoals opgenomen in alinea 660.601, met één jaar te verlengen (tot en met verslagjaren 2023). Wanneer deze wijziging in de Regeling jaarverslaggeving onderwijs wordt gepubliceerd zal dit ook middels een RJ-Uiting worden gecommuniceerd.

*RJk-bundel*

Consistent met bovenstaande voorstellen in de RJ-bundel zijn, voor zover van toepassing, voor de RJk-bundel in hoofdstuk B2 'Materiële vaste activa' dezelfde aanpassingen verwerkt.

*Ingangsdatum*

De wijzigingen in hoofdstukken 212 (en B2) 'Materiële vaste activa en 252 (en B10) 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa' zijn van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023.

Amsterdam, 21 juni 2022

# Wijzigingen zichtbaar ten opzichte van RJ-Uiting 2021-14

## Hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

*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)

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.**

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 (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’.

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.

419 De kostprijs van belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief wordt afzonderlijk afgeschreven 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.

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.** Door het opbouwen van de herstelvoorziening heeft deze het karakter van egalisatievoorziening waardoor deze gewoonlijk gewaardeerd wordt tegen nominale waarde—De voorziening wordt gewoonlijk gewaardeerd tegen de nominale waarde.

De systematische wijze van de opbouw van de voorziening wordt gebaseerd op het verwachte gebruikspatroon 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 gebruikperiode 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 ~~en periodieke inspectie~~ van een actief. ~~Periodieke inspectie, r~~ Revisie, ~~-en~~ renovatie ~~en periodieke inspectie~~ 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).

### **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 op dezelfde wijze plaats te vinden.**

447 Frequent 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. 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.

### *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.**

Indien kosten van groot onderhoud als onderdeel van de boekwaarde worden verwerkt, worden deze kosten op dezelfde wijze verwerkt als een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief, en

afgeschreven over de gebruiksduur (alinea 418). **Deze verwerkingwijze 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.<sup>449</sup> Indien als gevolg van het uitvoeren van groot onderhoud de kosten worden verwerkt in de boekwaarde van het materieel vaste actief, wordt de (eventuele) resterende boekwaarde van het eerdere groot onderhoud niet langer in de balans verwerkt en als gedesinvesteerd beschouwd in overeenstemming met paragraaf 5 Verwerking bij buitengebruikstelling of desinvestering (zie alinea 505 tot en met 510). **De eventuele resterende boekwaarde van het eerdere groot onderhoud dient ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening te komen.**

450 Een voorwaarde voor het continueren van het gebruik van een materieel vast actief (bijvoorbeeld een vliegtuig of een schip) kan zijn het periodiek uitvoeren van grondige inspecties om gebreken op te sporen, ongeacht of bestanddelen van het actief worden vervangen. De kosten van deze inspecties worden als groot onderhoud aangemerkt en in de boekwaarde van het materieel vast actief verwerkt, indien aan de verwerkingscriteria van alinea 201 wordt voldaan. De eventuele resterende boekwaarde van de kosten van de vorige inspectie (~~niet zijnde 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 huidige~~ inspectiebeurt worden gebruikt als een indicatie voor de bepaling van het bestanddeel in de kostprijs van de 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 per component~~ 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.**

~~Door het opbouwen van de onderhoudsvoorziening heeft deze het karakter van egalisatievoorziening waardoor deze gewoonlijk gewaardeerd wordt tegen nominale waarde. Gezien het karakter van de onderhoudsvoorziening De onderhoudsvoorziening wordt ~~deze~~ 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 bovenafwijken van~~ de boekwaarde van de voor ~~het desbetreffende actief of het de~~ betreffende ~~onderdeel~~ onderhoudscomponent aangehouden**

voorziening, ~~dient de (meer)kosten~~ dient dit verschil te worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening.

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 Bij de verwerking van de vervanging van een belangrijk bestanddeel als vervangingsinvestering in de boekwaarde van een materieel vast actief (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, kan 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.

## 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 (zie het Besluit modellen jaarrekening, hoofdstuk 910 Modellen en besluiten, Model A en B).**

## 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

**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 kan de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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.

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 kan~~ de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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.

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 kan~~ de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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**

### ***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 [schoonmaakkosten van de](#) ovens en het buitenschilderwerk niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van de boekwaarde van de productiefaciliteit wordt het

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

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 gedestineerd. Indien de kostprijs van € 110.000 wordt gehanteerd als benaderde waarde, wordt gedestineerd € 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) gedestineerd en als boekverlies verantwoord in de winst-en-verliesrekening.

#### **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'**

...

### **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: ...

## **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)

## 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.

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 verwerkingwijze 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. Door het opbouwen van de onderhoudsvoorziening heeft deze het karakter van egalisatievoorziening waardoor deze gewoonlijk gewaardeerd wordt tegen nominale waarde. ~~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 Frequent voorkomende onderhoudskosten van een materieel vast actief worden verwerkt in de winst-en-verliesrekening wanneer zij gemaakt worden. 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 Bij de verwerking van de vervanging van een bestanddeel in de boekwaarde van een materieel vast actief, wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ongeacht of het vervangen bestanddeel afzonderlijk werd afgeschreven.

### **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 kan de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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 kan de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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.

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 kan de kostprijs van de vervanging als aanwijzing gebruikt worden.

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.

## **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)