



NL GAAP Focus

Overzicht wijzigingen Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen in jaareditie 2022

Inhoud

1. Wijzigingen in richtlijnen van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023	1
1.1 Bestanddelen vaste activa en (interactie met) onderhoudsvoorziening	1
1.2 Waardering onderhouds- en herstelvoorziening	3
1.3 Presentatie van Belasting personenauto's en motorrijwielen (BPM)	3

Introductie

In de jaareditie 2022 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor micro- en kleine rechtspersonen (Rjk-bundel) zijn diverse nieuwe richtlijnen opgenomen en bestaande richtlijnen verduidelijkt. De jaareditie 2022 is van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023. Voor alle nieuwe richtlijnen geldt dat eerdere toepassing wordt aanbevolen.

In dit overzicht worden de belangrijkste wijzigingen in de Rjk-bundel op hoofdlijnen besproken. Daarbij wordt niet ingegaan op de wijzigingen met betrekking tot bijzondere bedrijfstakken¹.



1. Wijzigingen in richtlijnen van toepassing voor verslagjaren die aanvangen op of na 1 januari 2023

1.1 Bestanddelen vaste activa en (interactie met) onderhoudsvoorziening

De RJ heeft diverse verduidelijkingen aangebracht in Rjk B2.1 'Materiële vaste activa' met betrekking tot (1) het onderscheid tussen de vervanging van belangrijke bestanddelen van een actief (vervangingsinvesteringen) en groot onderhoud en (2) het onderkennen van afzonderlijke bestanddelen van vaste activa in combinatie met het vormen van een onderhoudsvoorziening. Daarnaast is verduidelijkt dat (3) de opbouw van de onderhoudsvoorziening per onderhoudscomponent plaatsvindt. Zie ook RJ-Uiting [2021-14](#) en [2022-8](#) voor de wijzigingen en de overwegingen van de RJ.

Opgemerkt wordt dat de tweede en derde verduidelijking niet expliciet in de Rjk-bundel zijn opgenomen. Deze (aanvullende) verduidelijkingen zijn in de RJ-bundel voor middelgrote en grote rechtspersonen opgenomen ten aanzien van bepalingen die ook in de Rjk-bundel zijn opgenomen. Daarom zijn deze verduidelijkingen ook op micro- en kleine rechtspersonen van toepassing.

1. Bijzondere bedrijfstakken in de Rjk-bundel betreft kleine organisaties-zonder-winststreven, kleine fondsenwervende organisaties en kleine zorgaanbieders.

Ad 1, het onderscheid tussen de vervanging van belangrijke bestanddelen van een actief (vervangingsinvesteringen) en groot onderhoud:

Dit onderscheid is van belang omdat vervangingsinvesteringen worden geactiveerd en afgeschreven, terwijl groot onderhoud ook mag worden verwerkt via een onderhoudsvoorziening. Gezien dit belang heeft de RJ besloten de begrippen 'belangrijke bestanddelen' en 'groot onderhoud' te definiëren.

- Een belangrijk bestanddeel wordt gedefinieerd als een onderdeel van een materieel vast actief waarvan de kostprijs belangrijk is in relatie tot het totale materieel vast actief;
- Kosten van groot onderhoud 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 aan te merken en die niet kwalificeren als frequent voorkomende onderhoudskosten.

Door de RJ wordt benadrukt dat in de praktijk allerlei tussenvormen kunnen voorkomen waarvoor moet worden beoordeeld of die classificeren als groot onderhoud of als vervangingsinvestering. 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.

Ad 2, het onderkennen van afzonderlijke bestanddelen van vaste activa in combinatie met het vormen van een onderhoudsvoorziening:

Een rechtspersoon moet belangrijke bestanddelen van een materieel vast actief met een gebruiksduur die afwijkt van de gebruiksduur van het totale materieel vast actief, onderscheiden en afzonderlijk activeren en afschrijven. Ook als een rechtspersoon kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening verwerkt, moeten (voor zover relevant) bij de aanschaf van het actief belangrijke bestanddelen worden onderscheiden die over hun eigen gebruiksduur worden afgeschreven ('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. Dergelijke vervangingsinvesteringen zijn dus géén kosten van groot onderhoud en kunnen daarom ook niet via een onderhoudsvoorziening worden verwerkt.

Ad 3, opbouw onderhoudsvoorziening per onderhoudscomponent:

Reeds bepaald was 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. Verduidelijkt is dat de opbouw van de voorziening per onderhoudscomponent plaatsvindt. Het principe is dat op het moment dat het groot onderhoud plaatsvindt, het volledige bedrag van het groot onderhoud voor die onderhoudscomponent is opgebouwd. Indien bij de uitvoering van het groot onderhoud blijkt dat de werkelijke kosten van dat onderhoud hoger of lager zijn dan het in de voorziening opgenomen bedrag, wordt het verschil in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

De RJ benadrukt dat de wijzigingen uitsluitend bedoeld zijn om de huidige bepalingen te verduidelijken; er is niet beoogd nieuwe bepalingen te introduceren. Deze verduidelijkingen zijn met name van belang voor rechtspersonen die kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening verwerken en tot dusverre geen onderscheid maakten in belangrijke bestanddelen van materiële vaste activa en/of geen onderscheid maakten tussen vervangingsinvesteringen en groot onderhoud.

Verwerking als stelselwijziging

Als de verduidelijkingen aanleiding geven tot aanpassingen (bijvoorbeeld omdat naar aanleiding van de verduidelijkingen blijkt dat de onderhoudsvoorziening niet juist is vastgesteld), dan wordt dit verwerkt als een stelselwijziging. De RJ heeft via een overgangsbepaling het mogelijk gemaakt deze stelselwijziging als volgt te verwerken:

1. retrospectief conform de voorschriften voor stelselwijzigingen in Rjk A3.1 'Stelselwijzigingen';
2. retrospectief vanaf het voorgaand boekjaar; of
3. retrospectief vanaf het huidige boekjaar.

Dit betekent dat bij keuze voor de tweede en derde verwerkingswijze het onderkennen van belangrijke bestanddelen niet met terugwerkende kracht toegepast hoeft te worden voor reeds vóór het voorgaande respectievelijk het huidige boekjaar verkregen activa. Bij het vervangen van een belangrijk bestanddeel van een materieel vast actief wordt het nieuwe bestanddeel geactiveerd en wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al was het bestanddeel voorheen niet afzonderlijk onderkend als bestanddeel van het betreffende actief.

De omvang van de onderhoudsvoorziening dient in alle drie de varianten in het jaar van stelselwijziging per het begin van het boekjaar bepaald te worden. Een hieruit voortvloeiende vrijval of dotatie wordt aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging plaatsvindt, verwerkt in het eigen vermogen.

Bij de eerste en tweede verwerkingswijze moeten ook de vergelijkende cijfers worden aangepast. Daarom moet in die varianten ook de omvang van de onderhoudsvoorziening per het begin van het vergelijkende boekjaar worden bepaald. Bij de derde verwerkingswijze worden de vergelijkende cijfers niet aangepast.



Voorbeeld: retrospectieve verwerking vanaf het voorgaande respectievelijk huidige boekjaar

Een fabrikant (A BV) beschikt over een productiefaciliteit met daarin kranen en takelsystemen. De totale kostprijs hiervan bedraagt 150. De productiefaciliteit heeft een gebruiksduur van 30 jaar. De kranen en takelsystemen worden iedere 10 jaar (preventief) vervangen. De kostprijsbestanddelen van de productiefaciliteit en de kranen zijn tot en met jaar 5 niet volgens de componentenbenadering gescheiden van de totale kostprijs. Voor het vervangen van de takelsystemen is een onderhoudsvoorziening gevormd. De uitgaven voor het vervangen van de kranen wordt ingeschat op 30 en voor de takelsystemen op 20. Aan het eind van jaar 5 bedraagt de onderhoudsvoorziening 10 (= 20×5 jaar opbouw / 10 jaar).

Vanaf jaar 6 past A BV de verduidelijkte bepalingen van RJ 212 'Materiële vaste activa' toe. Vanaf dat moment worden de kranen én de takelsystemen onderkend als belangrijke bestanddelen omdat de kostprijs daarvan belangrijk is ten opzichte van de kostprijs van de productiefaciliteit. De uitgaven voor het vervangen van de takelsystemen zijn vervangingsinvesteringen en geen kosten van groot onderhoud. A BV besluit de gevolgen van deze gewijzigde methodiek op retrospectieve wijze vanaf het huidige boekjaar (jaar 6) te verwerken. Dit betekent het volgende:

- Het onderkennen van belangrijke bestanddelen hoeft niet met terugwerkende kracht te worden toegepast voor reeds voor jaar 6 verwerkte activa. Dat betekent dat de bestaande kranen en takelsystemen niet worden onderscheiden zodat de boekwaarde van de productiefaciliteit niet wordt aangepast;
- Bij het vervangen van de kranen en takelsystemen in jaar 11 worden de nieuwe kranen en takelsystemen geactiveerd en wordt de (geschatte) boekwaarde van de bestaande kranen en takelsystemen gedesinvesteerd. Het bedrag van deze desinvestering kan worden bepaald op 33 (= $50 \times 20 / 30$);
- De onderhoudsvoorziening dient nihil te bedragen. De onderhoudsvoorziening aan het begin van jaar 6 ter hoogte van 10 (= 20×5 jaar opbouw / 10 jaar), valt derhalve vrij ten gunste van het eigen vermogen. De reden is dat de vervanging van de takelsystemen als een vervangingsinvestering moet worden aangemerkt en geen groot onderhoud is;
- De vergelijkende cijfers (van jaar 5) worden niet aangepast.

Indien A BV zou besluiten de gevolgen van de gewijzigde methodiek in jaar 6 op retrospectieve wijze vanaf het voorgaande boekjaar (jaar 5) te verwerken, betekent dit het volgende:

- Het onderkennen van belangrijke bestanddelen hoeft niet met terugwerkende kracht te worden toegepast voor reeds voor jaar 5 verwerkte activa. Dat betekent dat de bestaande kranen en takelsystemen niet worden onderscheiden zodat de boekwaarde van de productiefaciliteit niet wordt aangepast;
- Bij het vervangen van de kranen en takelsystemen in jaar 11 worden de nieuwe kranen en takelsystemen geactiveerd en wordt de (geschatte) boekwaarde van de bestaande kranen en takelsystemen (ad 33) gedesinvesteerd;
- De onderhoudsvoorziening dient nihil te bedragen. In de beginbalans van jaar 5 wordt retrospectief een vrijval van de onderhoudsvoorziening verwerkt, hetgeen leidt tot de volgende aanpassingen van de vergelijkende cijfers:
 - De onderhoudsvoorziening aan het begin van jaar 5 ter hoogte van 8 (= 20×4 jaar opbouw / 10 jaar) valt vrij ten gunste van het eigen vermogen;
 - De dotatie aan de onderhoudsvoorziening ten laste van het resultaat van jaar 5 van 2 (= $20 / 10$ jaar) wordt teruggenomen;
 - De onderhoudsvoorziening ultimo jaar 5 bedraagt nihil.

1.2 Waardering onderhouds- en herstelvoorziening

In Rjk B2.1 'Materiële vaste activa' heeft de RJ verduidelijkingen aangebracht in de bepalingen met betrekking tot de waardering van (1) de onderhoudsvoorziening en (2) de herstelvoorziening als de kosten van herstel worden veroorzaakt door het neerzetten van een actief en worden verantwoord via de opbouw van een voorziening over de gebruiksduur van het actief (en niet gekozen is om de kosten van herstel te verwerken als onderdeel van de boekwaarde van het actief).

Volgens Rjk B10.1 'Voorzieningen' dienen voorzieningen, indien het effect van de tijds waarde van geld materieel is, gewaardeerd te worden tegen contante waarde. De RJ heeft verduidelijkt dat door het opbouwen van de onderhoudsvoorziening deze het karakter heeft van een egalisatievoorziening, waardoor deze voorziening gewoonlijk wordt gewaardeerd tegen nominale waarde. Dat geldt ook voor de hiervoor genoemde herstelvoorziening.

1.3 Presentatie van Belasting personenauto's en motorrijwielen (BPM)

De RJ bood importeurs van auto's en motorrijwielen, dealers en andere autobedrijven de keuze om het bedrag aan BPM al dan niet op te nemen in de netto-omzet. Deze optie heeft betrekking op de BPM voor auto's en motorrijwielen die voor de eerste keer in Nederland op kenteken zijn gesteld.

De RJ heeft in januari 2022 besloten (zie ook RJ-Uiting [2022-1](#)) om niet langer toe te staan dat BPM als onderdeel van de netto-omzet wordt

gepresenteerd. De RJ is van mening dat het presenteren van de BPM als onderdeel van de netto-omzet niet goed aansluit op de algemene bepalingen van opbrengstverantwoording. De netto-omzet is immers de weergave van hetgeen de rechtspersoon voor eigen rekening en risico presteert. Bedragen die de rechtspersoon voor derden ontvangt (als agent) dienen niet als opbrengsten te worden verwerkt. Aangezien deze BPM door importeurs en dealers voor derden wordt ontvangen (als agent van in casu de belastingdienst), dient deze niet als opbrengsten te worden verwerkt.

De RJ is van mening dat deze wijziging niet alleen zal resulteren in een betere weergave van hetgeen rechtspersonen voor eigen rekening en risico presteren, maar dat deze wijziging tevens leidt tot een betere vergelijkbaarheid tussen rechtspersonen onderling.

Tevens heeft de RJ bepaald dat, indien de betaling van de BPM plaatsvindt op een tijdstip vóór de levering van de betreffende auto aan een uiteindelijke koper, de rechtspersoon een overlopende actiefpost ter hoogte van het bedrag van de betaalde BPM verantwoordt. Deze BPM wordt dus niet begrepen in de voorraadwaardering.

Contactinformatie

Voor vragen, opmerkingen of suggesties:

Corné Kimenai

ckimenai@deloitte.nl

Lianne Suurland

lsuurland@deloitte.nl

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.nl/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's approximately 264,000 people make an impact that matters at www.deloitte.nl.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2022 Deloitte The Netherlands

Designed by CoRe Creative Services. RITM1176434