

Secretariaat:

Antonio Vivaldistraat 2-8, 1083 GR Amsterdam

Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

T +31(0)20 301 02 35

F +31(0)20 301 03 02

rj@rjnet.nl

www.rjnet.nl

RJ-Uiting 2017-2: ‘Actuele kostprijs’

Algemeen

Met RJ-Uiting 2016-11 ‘Actuele kostprijs’ heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) enige wijzigingen voorgesteld om nadere duiding te geven over het begrip actuele kostprijs en de toepassing hiervan in de praktijk. In deze RJ-Uiting zijn de commentaren op RJ-Uiting 2016-11 verwerkt.

Ten geleide

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft een beperkt aantal commentaren ontvangen op RJ-Uiting 2016-11.

Het begrip actuele kostprijs gaat uit van technisch gelijke vervanging. Al bij het ontwikkelen van de (in RJ-Uiting 2016-11 opgenomen) ontwerp-richtlijn heeft de Raad uitgebreid onderzocht hoe dit uitgangspunt kan worden toegepast voor activa die ten tijde van de herwaardering niet meer technisch gelijk te vervangen zijn. De Raad heeft hier echter nog geen nadere guidance over kunnen geven. De ontvangen commentaren hebben de Raad op dit punt ook geen aanknopingspunten gegeven. Ervaringen uit de praktijk kunnen in de toekomst mogelijk richting geven voor aanvullende bepalingen hierover.

Het bepalen wanneer het niet langer mogelijk is de actuele kostprijs van het te waarden actief op balansdatum en in de toekomst betrouwbaar te bepalen, hangt af van de specifieke feiten en omstandigheden. Derhalve heeft de Raad hiervoor geen algemeen geldende nadere invulling gegeven.

In een ontvangen commentaar wordt betoogd dat het hanteren van de marktwaarde als de actuele aanschafprijs van grond en terreinen volgt uit het samenvallen van de prijzen op de in- en verkoopmarkt. De benadering stoelt echter op het feit dat grond veelal niet slijt, zodat de ouderdom van een dergelijk actief geen invloed heeft op de aanschafprijs op zowel de datum van oorspronkelijke verkrijgingsdatum als de datum van herwaardering. In alinea 212.405 wordt daarom gewezen op de veelal onbeperkte gebruiksduur van grond en terreinen.

Het toepassen van actuele kostprijs in plaats van vervangingswaarde is een stelselwijziging die verwerkt wordt in overeenstemming met hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen. Een latere stelselwijziging omtrent bijvoorbeeld de kostentoe rekening zoals het al of niet activeren van rente als onderdeel van de vervaardigingsprijs kan ook invloed hebben op de bepaling van de actuele vervaardigingsprijs.

Op grond van ontvangen commentaren is een overgangsbepaling toegevoegd indien een rechtspersoon vanwege de wetwijziging kiest voor een stelselwijziging waarbij voortaan de betreffende categorie materiële vaste activa tegen historische kostprijs wordt gewaardeerd. In dat geval is het toegestaan dat deze stelselwijziging prospectief wordt toegepast. Daarbij wordt de boekwaarde aan het eind van het voorgaande boekjaar als uitgangspunt genomen, en daarna verondersteld de historische kostprijs te zijn. Daarmee heeft de stelselwijziging geen gevolgen voor het eigen vermogen aan het begin van het boekjaar waarin de stelselwijziging wordt verwerkt.

Tot slot is het cijfervoorbeeld C1 in de bijlage van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa verduidelijkt.

Voor de RJK-bundel zijn de alinea's 114, 126 en 127 van Hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen ongewijzigd definitief geworden, terwijl in een nieuwe alinea 137 wordt verwezen naar de overgangsbepaling in de RJ-bundel.

Ingangsdatum

De aanpassingen in hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa, hoofdstuk 212 Materiële vaste activa en hoofdstuk B2 Materiële vaste activa en vastgoedbeleggingen zijn van kracht voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.

Amsterdam, 25 januari 2016

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

Aangepaste alinea's in hoofdstuk 210 Immateriële vaste activa

210.306

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

210.501

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

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

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

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

Aangepaste alinea's in hoofdstuk 212 Materiële vaste activa

212.106

De volgende begrippen worden in dit hoofdstuk gebruikt. De betekenis van deze begrippen is omschreven in hoofdstuk 940 Begrippen:

- materiële vaste activa;
- kostprijs;
- actuele kostprijs;
- boekwaarde;
- afschrijving;
- af te schrijven bedrag;
- restwaarde;
- gebruiksduur;
- bijzondere waardevermindering; en
- realiseerbare waarde.

212.403

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

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

212.404

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

- de actuele inkoopprijs of,
- de actuele vervaardigingsprijs,

beide onder aftrek van de cumulatieve afschrijvingen.

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

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

212.405

De actuele inkoopprijs van een actief dient te worden gebaseerd op het bedrag dat de rechtspersoon op de datum van herwaardering voor dat actief zou betalen bij verkrijging, indien het actief de ouderdom zou hebben zoals ten tijde van de oorspronkelijke verkrijging, verhoogd met de geschatte actuele bijkomende kosten van verkrijging. Indien de rechtspersoon het actief oorspronkelijk niet in nieuwstaat heeft verkregen, kan dus niet worden uitgegaan van de huidige nieuwwaarde. Indien bijvoorbeeld oorspronkelijk een 2 jaar oud actief is verkregen wordt uitgegaan van de actuele inkoopprijs van een 2 jaar oud actief. Voor grond en terreinen zal de actuele inkoopprijs over het algemeen gebaseerd kunnen worden op de marktwaarde voor de betreffende grond en terreinen, aangezien deze activa veelal een onbeperkte gebruiksduur hebben.

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

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

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

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

212.406

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

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

212.407

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

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

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

212.408

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

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

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

212.439

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

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

212.440

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

212.501

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

Buitengebruikstelling houdt in dat het materieel vaste actief niet meer ingezet wordt in de bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon en ook zelfstandig geen opbrengsten genereert via de aanwending van de toekomstige prestatie-eenheden van het actief, anders dan via de vervreemding van het actief. Indien bijvoorbeeld huurinkomsten worden ontvangen door middel van verhuur van het actief wordt dit niet aangemerkt als buitengebruikstelling.

212.502

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

212.705

Indien materiële vaste activa worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, dient de volgende toelichting te worden opgenomen:

- a. het jaar van de meest recent toegepaste herwaarderingen;**
- b. de eventuele betrokkenheid van een onafhankelijke taxateur;**
- c. de methoden en belangrijke veronderstellingen die zijn toegepast bij de schatting van de actuele waarde van de materiële vaste activa;**
- d. de mate waarin de actuele waarde van de materiële vaste activa rechtstreeks is ontleend aan waarneembare prijzen op een actieve markt of aan recente marktconforme transacties, of is geschat met behulp van andere waarderingstechnieken;**
- e. voor elke categorie materiële vaste activa: de som van de herwaarderingen per balansdatum ter vaststelling van de boekwaarde die zou zijn opgenomen als de activa op basis van het kostprijsmodel waren gewaardeerd;**
- f. de boekwaarde van materiële vaste activa waarvan de rechtspersoon vaststelt en verwacht dat het niet langer mogelijk is de actuele kostprijs betrouwbaar te bepalen (zie alinea 408);**
- g. de wijze van verwerking van gerealiseerde herwaarderingen (zie alinea 415).**

Indien de actuele kostprijs van een actief niet langer betrouwbaar te bepalen is, dient dit te worden vermeld in de toelichting, met vermelding van de redenen daarvan.

Artikel 9 van het Besluit actuele waarde schrijft voor dat toegelicht wordt hoe de actuele kostprijs, bedrijfswaarde of opbrengstwaarde is bepaald.

212.707

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

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

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

Aanbevolen wordt om dergelijke bedragen te vermelden.

212.8 Overgangsbepaling

212.802

Voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2016 is het begrip vervangingswaarde komen te vervallen, en geldt de actuele kostprijs als invulling van actuele waarde. Indien de rechtspersoon ultimo 2015 voor een categorie materiële vaste activa de grondslag actuele waarde hanteert en als gevolg van de gewijzigde invulling van de actuele waarde de rechtspersoon in 2016 of op een latere datum kiest voor een stelselwijziging, waarbij voortaan de betreffende categorie materiële vaste activa tegen historische kostprijs wordt gewaardeerd, is het toegestaan, in afwijking van alinea 208 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, deze stelselwijziging prospectief te verwerken.

Indien hiervan gebruik wordt gemaakt, dienen de boekwaarden aan het begin van het desbetreffende boekjaar, gebaseerd op het oude stelsel, als uitgangspunt te worden genomen bij de toepassing van het nieuwe stelsel. De voorwaarde voor een dergelijke prospectieve verwerking dat het cumulatieve effect van de stelselwijziging niet kan worden bepaald, zoals opgenomen in alinea 209 van hoofdstuk 140 Stelselwijzigingen, is voor deze stelselwijziging niet van toepassing.

212.803

Bij een prospectieve verwerking van de stelselwijziging naar historische kostprijs op grond van alinea 802 wordt de boekwaarde aan het eind van het voorgaande boekjaar als uitgangspunt genomen, en daarna verondersteld de historische kostprijs te zijn. Verdere (opwaartse) herwaarderingsreserves vinden vanaf dat moment niet meer plaats. Deze boekwaarde wordt verder afgeschreven in overeenstemming met het kostprijsmodel, en getoetst op bijzondere waardeverminderingen indien daarvoor aanwijzingen zijn. De eventueel bestaande herwaarderingsreserve op de datum van overgang valt vrij bij realisatie, dat wil zeggen, door afschrijving of vervreemding in toekomstige perioden in overeenstemming met alinea 415.

212.804

De toepassing van deze overgangsbepaling dient te worden toegelicht in het boekjaar waarin de overgang is verwerkt, alsmede in de daaropvolgende boekjaren zolang de herwaarderingsreserve niet volledig gerealiseerd is. De rechtspersoon dient de omvang van de betreffende nog niet gerealiseerde herwaardering separaat te vermelden.

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

Toepassing van het actuele waardemodel

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

A.1 Actuele kostprijs bij afschrijfbaar activa

Actief oorspronkelijk gekocht in nieuwstaat

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

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

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

Eind 20x2 wordt de realiseerbare waarde bepaald op € 8.000. Op dat moment bedraagt de actuele kostprijs € 8.568 (€10.710 - € 2.142). Aangezien de realiseerbare waarde lager is dan de actuele kostprijs wordt het actief afgewaardeerd naar € 8.000. De bijzondere waardevermindering bedraagt dus € 568. De herwaarderingsreserve voor het verwerken van de bijzondere waardevermindering bedraagt € 168 (€ 8.568 -/ - € 8.400). Dit betekent dat van de bijzondere waardevermindering € 168 rechtstreeks ten laste van de herwaarderingsreserve wordt gebracht en de resterende bijzondere waardevermindering ad € 400 ten laste van het resultaat.

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

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

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

Actief oorspronkelijk gekocht met 1 jaar ouderdom

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

A.2 Actuele kostprijs bij grond

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Boekwaarden voor aanpassing		
Kostprijs		120.000
Cumulatieve afschrijvingen		-30.000
Boekwaarde materieel vast actief		90.000
Voorziening kosten van herstel	16.300	
Journalpost naar aanleiding wijziging geschatte kosten		
Voorziening kosten van herstel	8.000	
Aan kostprijs		-8.000
Boekwaarden na aanpassing		
Kostprijs		112.000
Cumulatieve afschrijvingen		-30.000
Boekwaarde materieel vast actief		82.000
Voorziening kosten van herstel	8.300	

Totaal kosten jaar 11:		
Afschrijving: € 82.000 / 30 jaar		2.733
Oprenting voorziening: € 8.300 *5%		415
Totaal kosten jaar 11		3.148
Etc.		

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

Bij toepassing van het actuele waarde model wordt de verplichting uit hoofde van kosten van herstel eveneens gebaseerd op de meest actuele schatting. De voorziening kosten van herstel bedraagt op 31 december 20X9 dus eveneens € 8.300. Aangezien hier geen verschil optreedt met de waardering op basis van het kostprijsmodel, leidt een wijziging van de verplichting niet tot een (wijziging in de) herwaarderingsreserve. Indien er wijzigingen zijn in de actuele inkoop- of vervaardigingsprijs van de overige bestanddelen van het actief, wordt de actuele kostprijs hiervoor aangepast, waarbij wel sprake zal zijn van wijzigingen in de herwaarderingsreserve. Indien bijvoorbeeld de actuele inkoopprijs is toegenomen van €110.000 naar € 130.000, wordt de actuele kostprijs verhoogd met €15.000 (kostprijs €20.000 en cumulatieve afschrijvingen €5.000) met een overeenkomstige toename van de herwaarderingsreserve van € 15.000.

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

B2.114

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

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

B2.126

Indien materiële vaste activa buiten gebruik zijn gesteld worden de activa gewaardeerd tegen de boekwaarde of lagere opbrengstwaarde, of, onder toepassing van een incidentele herwaardering, tegen de hogere opbrengstwaarde, indien besloten is de materiële vaste activa te verkopen.

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

B2.127

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

B2.137

Verwezen wordt naar de in de alinea's 802 t/m 804 van hoofdstuk 212 Materiële vaste activa opgenomen overgangsbepaling indien de rechtspersoon ultimo 2015 voor een categorie materiële vaste activa de grondslag actuele waarde hanteert en als gevolg van de gewijzigde invulling van de actuele waarde de rechtspersoon in 2016 of op een latere datum kiest voor een stelselwijziging, waarbij voortaan de betreffende categorie materiële vaste activa tegen historische kostprijs wordt gewaardeerd.