

Jaarverslaggeving van verwerking kosten van groot onderhoud

Rechtspersonen kunnen kiezen uit diverse mogelijkheden voor de verwerking van kosten van groot onderhoud. Elke keuzemogelijkheid heeft specifieke gevolgen voor de balans en de winst-en-verliesrekening. Deel drie van een reeks bijdragen over onroerend goed.

John Weerdenburg

Door [RJ-Uiting 2018-5](#) vinden vanaf het boekjaar 2019 belangrijke wijzigingen plaats. Zo is het niet meer mogelijk om de kosten van groot onderhoud ineens ten laste van de winst-en-verliesrekening te brengen. Een speciale positie heeft de verwerking in de jaarrekening op fiscale grondslag, vanwege de mogelijkheid om de kosten van groot onderhoud in een kostenegaliseringsreserve (KER) op te nemen.

Algemeen

De verwerking van groot onderhoud is alleen mogelijk in een jaarrekening waarbij de waarderingsgrondslagen zijn gebaseerd op historische kosten. In situaties waarbij de actuele waarde/kostprijs van toepassing is, zijn de kosten van (achterstallig) onderhoud opgenomen in een (lagere) actuele waarde. Door deze ook separaat op te nemen, als voorziening of activering, ontstaan onwenselijke dubbeltellingen.

Verwerkingswijze kosten

Wanneer er telkens na een langere gebruiksperiode groot onderhoud wordt verricht aan een materiaal vast actief, kunnen de kosten hiervan als volgt worden verwerkt:

1. activering in de boekwaarde van de materiële vaste activa;
2. via vorming van een onderhoudsvoorziening;
3. direct ten laste van de winst-en-verliesrekening.

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

De verwerking van groot onderhoud moet voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze plaatsvinden (RJ 212.446). Het is dus niet mogelijk om binnen een jaarrekening voor het ene pand te kiezen voor het opnemen van een voorziening, terwijl de kosten van groot onderhoud bij een ander pand zijn geactiveerd.

Vaak ligt er een fiscaal motief ten grondslag aan de keuze voor bovengenoemde mogelijkheden. Bij een voorziening vindt de fiscale aftrek (en dus mogelijke belastingbesparing) plaats voorafgaand aan de uitgaven van de onderhoudskosten. Dit in tegenstelling tot activering, waarbij fiscale aftrek (door middel van afschrijving) pas mogelijk is nadat de kosten gemaakt zijn.

Ad. 1. Activering in de boekwaarde van de materiële vaste activa

Bij activering als materiële vaste activa worden de kosten van groot onderhoud als afzonderlijk samenstellend deel van het desbetreffende actief opgenomen. Deze activering wordt dan afgeschreven voor de periode tot aan het moment dat het groot onderhoud opnieuw wordt uitgevoerd. Hierdoor is de jaarlijkse last gedurende de gehele gebruiksduur gelijk. Let wel: de componentenmethode geldt vanaf het moment waarop het groot onderhoud is uitgevoerd, niet vanaf het moment dat het pand in eigendom is van de rechtspersoon.

Voorbeeld: Van een pand moet om de tien jaar het dak worden gerenoveerd. De kosten hiervan bedragen € 100.000. Bij activering is de jaarlijkse afschrijving € 10.000. Als echter na acht jaar blijkt dat eerder renoveren noodzakelijk is, moet de 'oude' geactiveerde boekwaarde van € 20.000 als boekverlies worden verantwoord in de winst-en-verliesrekening. De kosten van het nieuwe onderhoud worden dan weer geactiveerd en moeten over de geschatte looptijd worden afgeschreven.

Ad. 2. Via vormen van een voorziening voor groot onderhoud

Bij deze verwerkingswijze worden de kosten van groot onderhoud verwerkt via toevoegingen (ten laste van de winst-en-verliesrekening) aan de voorziening, op basis van het geschatte bedrag van de kosten van groot onderhoud en de

periode die telkens tussen de werkzaamheden van groot onderhoud verstrijkt. Het is hierbij dus van belang om een schatting te maken van *het moment* waarop het groot onderhoud in de toekomst wordt uitgevoerd en van de *geschatte kosten*. Een offerte en de kosten van eerder uitgevoerd onderhoud bieden hiervoor een goede basis. Als er kosten van groot onderhoud worden gemaakt, worden deze in mindering gebracht op de gevormde voorziening. Gaan deze kosten uit boven de boekwaarde van de voorziening? In dat geval worden deze (meer)kosten verantwoord in de winst- en-verliesrekening.

Voorbeeld: Een onderneming heeft een pand, waarbij na elke tien jaar voor € 90.000 aan groot onderhoud (schilderwerk) moet worden uitgevoerd. De voorziening wordt jaarlijks met € 9.000 opgehoogd, wat ten laste komt van de winst- en-verliesrekening (en ten laste van de fiscale winst). In het tiende jaar zijn de werkelijke kosten van het groot onderhoud geen € 90.000, maar € 98.000. Daarom wordt in dit tiende jaar naast de jaarlijkse dotatie van € 9.000 nog eens € 8.000 extra in de winst- en-verliesrekening verantwoord. Als de kosten in het tiende jaar geen € 90.000 maar € 85.000 bedragen, valt er € 5.000 (er is immers een te hoge voorziening gevormd) vrij ten gunste van het resultaat. Na de uitvoering van het groot onderhoud wordt er weer opnieuw (vanaf € 0) opgebouwd.

Mocht in de periode voorafgaand aan de uitvoering van groot onderhoud de termijn van opbouw of het geschatte bedrag van groot onderhoud wijzigen, dan moet dit als een *schattingswijziging* (prospectief) worden verwerkt in de jaarrekening. Als in bovengenoemd voorbeeld de kosten van groot onderhoud na vijf jaar geen € 90.000 blijken te worden maar € 100.000, dan zal er extra aan de voorziening worden gedoteerd. Hierbij wordt het al opgebouwde bedrag (€ 45.000; vijf jaar opbouw van € 9.000) in mindering gebracht op de nieuw geschatte kosten van € 100.000 en verdeeld over de resterende opbouwperiode. Hierdoor wordt de opbouw per jaar € 11.000 (€ 100.000 – € 45.000, gedeeld door vijf). Het is niet mogelijk om het tekort aan opbouw in te halen.

Ad. 3. Direct ten laste van de winst- en-verliesrekening

De laatste methode van verwerking komt direct ten laste van de winst- en-verliesrekening. Hierbij worden de kosten in één keer afgeboekt. Dit is in tegenstelling tot het toerekeningsbeginsel, waarbij de kosten worden uitgesmeerd over de periode waaraan het groot onderhoud wordt toegedicht. Daarom is deze verwerkingswijze vanaf het boekjaar 2019 niet meer toegestaan.

Voor regulier onderhoud en reparaties die jaarlijks worden uitgevoerd blijft directe verwerking ten laste van de winst- en-verliesrekening mogelijk.

In een jaarrekening op fiscale grondslag is dat niet het geval; daar blijft deze verwerking in stand. Voor rechtspersonen betekent dit dat zij vanaf het boekjaar 2019 moeten kiezen tussen de twee overgebleven alternatieven: activering of vorming van een voorziening. Voor de jaren vanaf 2019 betekent dit dat alleen activering overblijft wanneer in de jaren voorafgaand aan het groot onderhoud niet is geopteerd voor opbouw via een voorziening. Voor regulier onderhoud en reparaties die jaarlijks worden uitgevoerd, blijft de directe verwerking ten laste van de winst- en-verliesrekening natuurlijk nog wel mogelijk.

Als een rechtspersoon de jaarrekening op fiscale grondslag opstelt, kan ook worden gekozen voor het vormen van een *fiscale kostenegaliseringsreserve* (KER), in plaats van een voorziening voor groot onderhoud. Opvallend hierbij is dat de KER een onderdeel vormt van het eigen vermogen. Dit heeft directe positieve gevolgen voor de solvabiliteit van de rechtspersoon.

De opbouw en aanwending van deze fiscale reserve komt, vreemd genoeg, niet ten laste van de winst- en-verliesrekening. De opbouw van de kostenegaliseringsreserve vindt binnen het eigen vermogen plaats, ten laste van de overige reserves. Als er vervolgens in enig jaar groot onderhoud wordt uitgevoerd, worden de uitgaven van het uitgevoerde groot onderhoud wel ten laste van de winst- en-verliesrekening gebracht. Binnen het eigen vermogen wordt de kostenegaliseringsreserve voor dat deel van het groot onderhoud weer overgeboekt ten gunste van de post 'Overige reserves'.

Agendapunt

De verwerking van groot onderhoud vraagt om extra aandacht van samenstellende accountants. Door de aankomende wijzigingen in 2019 zal met de rechtspersoon goed moeten worden overlegd welke verwerkingsmogelijkheid het meest geschikt is.

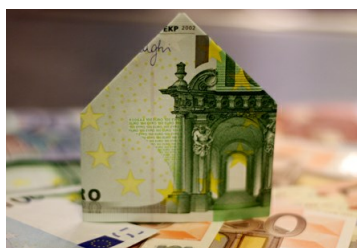
Het verdient daarom aanbeveling dit punt op de agenda te zetten bij de bespreking van de jaarrekening 2018.

Deel dit artikel



John Weerdenburg AA is mede-oprichter van adviesorganisatie Auxilium Adviesgroep BV te Leusden.

GERELATEERD



ONROEREND GOED | 30 juli 2019

Onroerend goed waarden tegen actuele waarde

In de commerciële jaarrekening wordt onroerend goed gewaardeerd tegen historische kosten of tegen actuele waarde. De waardering tegen actuele waarde is complex,... →

ONROEREND GOED | 07 mei 2019

Verwerking van een herinvesteringsreserve in de jaarrekening

Bij de jaarrekening op fiscale grondslag is de herinvesteringsreserve (HIR) een opvallende post. Belangrijkste reden: de verwerking wordt niet alleen bepaald door... →



ONROEREND GOED | 27 maart 2019

Waardering onroerend goed tegen historische kosten

Voor de verwerking van onroerend goed heeft een kleine rechtspersoon verschillende mogelijkheden. Dit artikel, het eerste van een serie, richt zich specifiek op... →



Samenstellen

Nieuws, debat en vaktechnische artikelen over samenstellingsopdrachten, Standaard 4410 en de jaarrekening op fiscale grondslagen. →



Externe verslaggeving

Lees hier het laatste nieuws en vaktechnische artikelen over jaarrekeningenrecht, IFRS, de RJ-richtlijnen en integrated reporting. →
