

Winstbepalingsstelsels

Hoofdstuk 2 Winstbepalingsstelsels

2.1.1 Winstbepaling op basis van het 'economic concept of profit'

Het 'economic concept of profit' uit de algemene economie is het bekendst in de drie formuleringen van Hicks betreffende het ex ante inkomensbegrip:

Inkomen no.1 is het maximumbedrag dat gedurende een periode kan worden besteed in de verwachting dat de kapitaalwaarde van de toekomstige ontvangsten zal worden gehandhaafd.

Inkomen no.2 wordt gedefinieerd als het maximumbedrag dat een individu deze week kan besteden en dan nog kan verwachten in staat te zijn in iedere volgende week hetzelfde bedrag te besteden.

Inkomen no.3 kan worden gedefinieerd als het maximumbedrag dat een individu deze week kan besteden en dan nog kan verwachten in staat te zijn in iedere volgende week hetzelfde bedrag, uitgedrukt in huidige koopkracht, te besteden.

Economisch winstbegrip = NCW

Economische winst is gelijk aan de jaarlijkse kasstroom verminderd met de mutatie in de kapitaalwaarde.

De winst- en vermogensbepaling volgens het 'economic concept of profit' is fiscaal niet toegestaan, bedrijfseconomisch is het in de basisvorm evenmin toegestaan (strijd met o.a. voorzichtigheid en realisatiegedachte, de waarderingsgrondslagen zijn niet overeenkomstig titel 9 boek 2 BW art. 384).

2.2 Winstbepaling op basis van de historische kostprijs

2.2.1 Winstbepaling op van de historische kostprijs met fifo-goederenverbruik

Historische kostprijs op fifobasis, waarbij aan de kostprijzen of netto-opbrengstwaarden, geldende op het balansmoment, geen betekenis wordt gehecht (zgn. Klassieke nominalisme).

Historische kostprijs op fifobasis, waarbij voor de geschatte netto-opbrengstwaarde op het balansmoment beneden de historische kostprijzen een afwaardering ten laste van de winst- en verliesrekening plaats vindt (zgn. Nominalisme met minimumwaarderingregel).

Historische kostprijs op fifobasis, waarbij aan wijzigingen van de kostprijs of gedaalde netto-opbrengstwaarde op het balansmoment ten opzichte van de historische kostprijs volledig betekenis voor de waardering wordt toegekend (zgn. Modern nominalisme).

In het algemeen is historische kostprijs niet strijdig te achten met normen, die in het maatschappelijke verkeer aanvaardbaar zijn. De relatieve grootte van prijsdalingen resp. van de afwijkingen tussen historische kostprijzen en actuele kostprijzen zullen bepalend zijn voor het bereiken van de doelstelling van de jaarrekening wat name betreft inzicht in de vermogenspresentatie en winstpresentatie. Bij een hoge omloopsnelheid zal de waardering op de eindbalans redelijk het prijsniveau van het einde van het jaar benaderen. Bij significante verschillen tussen de kostprijs verkopen volgens fifo en actuele waarden is disclosure van het verschil wenselijk.

2.2.2 Winstbepaling op basis van de historische kostprijs met lifogoederenverbruik

Waarderingsgrondslagen

In de toelichting zal nadere informatie dienen te worden gegeven over de waardering van de voorraad, omdat deze geschiedt tegen prijzen die in beginsel geen relatie hebben met de prijzen per balansdatum.

Collectief lifosysteem

Primair gericht op de bepaling van de periodewinst.

Beoordeling:

- eenvoudig toepasbaar, er hoeft niet te worden gelet op de tijdruimtelijke correspondentie van aan- en verkopen.
- het ontbreken van een normale voorraadgedachte, om handhaving in substantie te bereiken moet de eindvoorraad op peil worden gebracht.
- Het collectief lifo heeft alleen betrekking op vlottende voorraden, derhalve is er sprake van partieel substantialisme.

2.2.3 Winstbepaling op basis van de gewogen gemiddelde historische kostprijs voor het goederenverbruik

Administratief zeer gecompliceerd, derhalve niet aanbevelingswaardig.

2.2.4 Winstbepaling op basis van de historische kostprijs van de duurzame productiemiddelen

Vragen:

- hebben bestedingen het karakter van investeringen dan wel kosten
- het gebruik van historische of actuele waarden
- de levensduurbepaling
- de keuze van de meest toepasselijke afschrijvingsmethode
- maken interestkosten van vreemd vermogen en eigen vermogen deel uit van de kostprijs van de activa
- moeten er wegen gezocht worden om arbitraire verbijzonderingen te voorkomen

Categorieën:

- bedrijfsgebouwen en terreinen
- machines en installaties
- andere vaste bedrijfsmiddelen
- materiële vaste bedrijfsactiva in uitvoering en vooruitbetalingen op MVA
- niet aan het productieproces dienstbare MVA

RJ: MVA: materiële activa die bestemd zijn om de uitoefening van de werkzaamheid van de rechtspersoon duurzaam te dienen.

Duurzaamheid wordt verondersteld indien een actief meerdere productieprocessen meegaat.

Afschrijvingen:

- geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar
- de methode volgens welke de afschrijvingen zijn berekend, worden in de toelichting uiteengezet
- op vaste activa met beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat op de verwachte toekomstige gebruiksduur is afgestemd

Vanwege de matching van kosten en opbrengsten wordt het niet juist geacht afschrijvingen achterwege te laten op grond van de overweging dat de waarde is gestegen.

RJ: Indien de verwachting omtrent de totale gebruiksduur in de loop van de tijd wijzigingen ondergaat, dienen nieuwe afschrijvingsbedragen te worden vastgesteld. Bij verlenging van de gebruiksduur dient het bedrag waarmee de som van de reeds verrichte afschrijvingen kan worden verlaagd:

- hetzij ten gunste van de winst- en verliesrekening te komen in de verslagperiode waarin de langere gebruiksduur wordt geconstateerd, met afzonderlijke vermelding van het deel dat afkomstig is uit voorgaande jaren.
- hetzij leiden tot een verlaging van de afschrijvingen over elk jaar van de resterende gebruiksduur.

Presentatie: Verloopstaat MVA Art. 368 lid 1

Boekwaarde 1/1

Investerings

Desinvesterings

Herwaarderingen

Afschrijvingen

Boekwaarde 31/12

Som van de herwaarderingen die betrekking hebben op de activa die op de balansdatum aanwezig zijn.

Som van de afschrijvingen en waardeverminderingen op de balansdatum.

Naast de in artikel 368 lid 1 genoemde specificaties dienen overige mutaties van materieel belang naar aard en omvang te worden gespecificeerd.

Waarderingsgrondslagen:

Fiscaal is afschrijving op basis van historische kosten de toegelaten methode.

Beoordeling van de informatie (op basis van de historische kostprijs van de duurzame productiemiddelen).

In tijden van sterk stijgende prijzen, gebaseerd op historische kostenbasis weinig of geen informatie voor toekomstige vervangingsbeslissingen. De gevaren van vermogenstekorten door uitkering van nominalistische 'schijnwinsten' zijn bij duurzame productiemiddelen groter te achten dan bij vlottende activa. De langere gebruiksduur veroorzaakt dit verschil. Het winstbestemmingsbeleid is dan belangrijk.

2.2.5 Winstbepaling op basis van de al dan niet volledige historische kostprijs

De hoofdvorm van 'direct costing' als winstbepalingsstelsel valt als volgt samen te vatten:

- #De variabele kosten worden naar de kostendragers verbijzonderd.
- #De constante kosten gaan ineens naar de winst- en verliesrekening.
- #het verschil tussen opbrengst van de verkopen en de variabele kosten van de verkopen noemt men wel bruto-bijdrage.
- #Het verschil tussen de bruto-bijdrage en de constante kosten is de periodewinst.
- #De voorraden worden op de balans geactiveerd tegen de variabele fabricagekosten.

Waarderingsgrondslagen

Fiscaal is de hier besproken hoofdvariant niet aanvaardbaar.

Betekenis van de informatie

- administratieve eenvoud, arbitraire verbijzonderingen van vaste kosten wordt vermeden
- de vermogensopstelling uit de balans is als onvolledig te beschouwen

2.2.5 Fiscale winstbepaling en de verwerking van belastingen in de jaarrekening

Voor de fiscale jaarwinstbepaling is artikel 9 IB 1964 van belang:

De in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik, met inachtneming van een bestendige gedragslijn welke onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst en welke slechts gewijzigd kan worden indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt.

De berekening van het belastbare bedrag voor de vennootschapsbelasting geschiedt in principe door vermogensvergelijking.

Deelnemingsvrijstelling

Een deelneming is aanwezig indien een lichaam ten minste 5% van het nominaal gestorte kapitaal van een ander lichaam, niet zijnde een beleggingsinstelling, bezit. De deelneming moet onafgebroken bestaan hebben vanaf het begin van het boekjaar.

Fiscale eenheid

Voorwaarden:

- De moederonderneming moet in bezit zijn van tenminste 99% van alle soorten aandelen in de dochtermaatschappij.
- De boekjaren van de vennootschappen moeten samenvallen.

Verschillen:

Door verschillende redenen kunnen verschillen ontstaan tussen de bedrijfseconomische berekende winst en de fiscaal berekende winst. Een aantal redenen:

- Afschr. Bedr. Econ. Op actuele waarde / Fiscaal op aanschaffingskosten
- Bedr. Econ. grotere voorzieningen dan fiscaal wordt aanvaard.
- Bedr. Econ. Ander afschrijvingsystematiek dan fiscaal

- Tantièmes bedr. Econ. Onderdeel winstbestemming / Fiscaal kosten
- Fiscaal niet of beperkt aftrekbare kosten.

Naar de mening van velen dient een verband te bestaan tussen de verantwoorde winst voor belasting en de last vennootschapsbelasting.

Bij definitieve verschillen tussen de fiscale en bedrijfseconomische winstberekening wordt het toelaatbaar geacht het hiervoor vermelde verband tussen winst voor belastingen en de last vennootschapsbelasting op de bedrijfseconomische winst- en verliesrekening te doorbreken. Men neemt dan in het algemeen de verlichting of de verzwaring van de belastingdruk op in het jaar waarin het belastingvoor- of nadeel zich voordoet.

Bij tijdelijke verschillen wordt de aansluiting van de belastingdruk met de winst voor belasting wenselijk geacht en in de jaarrekening bereikt via een voorziening latente belastingen.

De voorziening voor latente belasting wordt in Nederland en internationaal ook steeds meer bepaald een aangepast op basis van de actueel geldende percentages. In de internationale richtlijnen van het IASC wordt aan deze methode de voorkeur gegeven boven de bepaling volgens de zogenaamde deferral-gedachte, waarbij de voorziening bestaat uit bedragen toegevoegd in verschillende jaren berekend met de in de verschillende jaren geldende belastingpercentage.

2.3 Winstbepaling op basis van met algemene prijsindexcijfers aangepaste historische kosten

Essentieel voor het inzicht in de herrekingsprocedure van de historische kostencijfers naar aangepaste historische kosten is het gegeven dat door het aanhouden van posities in de monetaire sfeer verliezen of winsten ontstaan uit hoofde van de geldontwaarding ontstaan.

2.4 Winstbepaling op basis van het ijzeren-voorraadstelsel

2.4.1 De periodewinstbepaling

Het ijzeren-voorraadstelsel is een partieel substantialistisch winstbepalingsstelsel, gericht op voornamelijk voorraden grondstoffen, hulpstoffen, halffabrikaten en gereede producten.

Manco

Surplus

De mancohoeveelheid wordt op de ijzeren-voorraad in mindering gebracht tegen de inkoopprijs op balansdatum.

Het surplus wordt meestal gewaardeerd op basis van de minimumwaarderingsregel.

2.5 Winstbepaling op basis van de vervangingswaardemethode (actuele waarde)

Bedrijfswaarde: is de waarde van het aan een goed of samenstel van goederen toe te rekenen deel van de netto-omzet die kan worden verkregen met de uitoefening van het bedrijf waartoe het dient of is bestemd.

Indien redelijkerwijs moet worden aangenomen dat goederen die tot de materiële vast activa behoren niet zullen worden vervangen, worden zij tegen bedrijfswaarde gewaardeerd indien zij nog voor de bedrijfsuitoefening dienen of zijn bestemd.

Opbrengstwaarde: is het bedrag waartegen een goed bestens kan worden verkocht, onder aftrek van de nog te maken kosten.

Vervangingswaarde: is het bedrag nodig om een ander goed te verkrijgen of te vervaardigen dat voor de bedrijfsuitoefening een in economisch opzicht gelijke betekenis heeft.

2.5.3 De klassieke vervangingswaardemethode bij de winstbepaling

Ten aanzien van speculatieve voorraden is het uit voorzichtigheidsoverwegingen zeer wenselijk de realisatiegedachte te hanteren. Het voordeel bij prijsdaling kan men gerealiseerd achten bij aanvulling van de voorraad tot de normale voorraad. Pas na ruil worden de voordelen tot de winst gerekend in het geval van prijsstijging.

Speculatieve verliezen worden tot het resultaat gerekend van de periode waarin ze worden geconstateerd.

Ideaalcomplex: Men spreekt van een ideaalcomplex bij duurzame productiemiddelen als de onderneming de beschikking heeft over een aantal identieke duurzame productiemiddelen, die onderling gelijkmatig in levensduur verschillen.

3 Enige bijzondere onderwerpen

Het is met betrekking tot concerns, waar de consolidatieproblematiek een rol speelt noodzakelijk onderscheid te maken volgens de indeling van art 24 titel 1 BW 2 in:

- dochtermaatschappijen van rechtspersonen
- groepsmaatschappijen
- deelnemingen in rechtspersonen of vennootschappen

Criteria voor een dochtermaatschappij:

- meer dan de helft van de stemrechten in de algemene vergaderingen kunnen uitoefenen of
- al dan niet krachtens overeenkomst met andere stemgerechtigden, meer dan de helft van de bestuurders of van de commissarissen kunnen benoemen of ontslaan of

- als vennoot volledig aansprakelijk zijn voor de schulden van een onder eigen naam optredende vennootschap

Zeggenschap is het belangrijkste aspect van een dochtermaatschappij

Een groep is een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch verbonden.

Belangrijkste kenmerk voor organisatorische verbondenheid: gemeenschappelijke leiding en dat de leidende onderneming die via zeggenschap uitoefent.

Economische eenheid kenmerkt zich door complementariteit van economische activiteiten, gemeenschappelijk financieel en economisch beleid en beheer, fiscale verbondenheid en aansprakelijkstellingen over en weer.

Deelneming:

- voor eigen rekening, voor rekening van een dochtermaatschappij of samen met dochtermaatschappijen kapitaal verschaffen,

- de kapitaalverschaffing moet in principe duurzaam bedoeld zijn

- de kapitaalverschaffing moet ten dienste van de eigen werkzaamheid zijn

Een rechtspersoon heeft tevens een deelneming indien hij of een dochtermaatschappij als vennoot volledig aansprakelijk is voor de schulden of daarin anderszins vennoot is ten einde met die vennootschap duurzaam verbonden te zijn ten dienste van de eigen werkzaamheid

Een dochtermaatschappij is geen deelneming wanneer de duurzame dienstbaarheid aan de eigen activiteiten ontbreekt.

Van deelnemingen en dochtermaatschappijen die geen groepsmaatschappij zijn, wordt over vermogen en resultaat informatie verstrekt.

Consolideren van jaarrekeningen en groepsmaatschappijen kan achterwegen blijven indien:

- gezien kosten/nut verhoudingen onevenredige hoge kosten van samenstellen van een geconsolideerde jaarrekening

- informatie van de geconsolideerde jaarrekening zou sterk vertraagd worden door het laat beschikbaar komen van informatie van sommige groepsmaatschappijen

- men houdt aandelen uitsluitend om ze te vervreemden

- de consolidatie is strijdig met het vereiste inzicht (afwijkende bedrijfsactiviteiten)

- er groepsmaatschappijen zijn wier gezamenlijke betekenis te verwaarlozen is op het geheel.

Een geconsolideerde jaarrekening is een jaarrekening waarin de activa, passiva, baten en lasten van rechtspersonen en vennootschappen die samen een groep of een groepsdeel vormen, als één geheel worden opgenomen.

Bij een minder dan normale winstgevendheid van de overgenomen onderneming kan negatieve goodwill optreden, er wordt dan minder dan de intrinsieke waarde voor de overgenomen onderneming betaald. In dit geval zal er vaak aanleiding zijn tot het vormen van een voorziening voor reorganisaties, welke in de toekomst wordt aangewend voor terugkeer naar een betere winstgevendheid.

De badwill uit een zogenaamde lucky buy moet aan de herwaarderingsreserve worden toegevoegd.

Purchase accounting: het verschil tussen de verkrijgingprijs en de intrinsieke waarde wordt op goodwill verantwoord. Hierbij wordt tot uitdrukking gebracht dat de ene onderneming de andere heeft verworven.

Pooling of interests accounting: een combinatie wordt gevormd met het oogmerk van een bundeling van belangen.

Als eis voor de toelaatbaarheid van de poolingmethode van fusieverantwoording geldt, dat de fusie door aandelenruil moet zijn geëffectueerd.

3.5 De problematiek van vreemde valuta;s

De grondslagen voor de omrekening van in vreemde valuta luidende bedragen worden uiteengezet, tevens wordt vermeld op welke wijze koersverschillen zijn verwerkt.