

MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. Dr A. B. A. VAN KETEL, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF, M. PIMENTEL EN H. R. REDER.

Rubriek Redacteuren: Examen-Vraagstukken: Drs Abr. Mey en Drs J. Paardekooper — Literatuur: Drs S. Kleerekooper — Beslechte Geschillen: Prof. Mr Ch. Zevenbergen — Uit de Financiële Huishouding der Overheid: J. H. Textor — Uit het Buitenland: F. Haarbosch, Ch. Hageman, Drs A. Th. de Lange, Drs W. P. den Turk — Efficiëntie: R. W. Starreveld — Belastingvraagstukken: J. O. van Gruisen — Nieuws inzake Wetgeving, Resoluties en Beslissingen op het gebied der Belastingen: Mr Dr E. Tekenbroek — Repertorium van Tijdschrift-Literatuur: L. A. Bakker, Drs M. Behrens, Drs G. L. Groeneveld en Drs P. James — Buiten de vaste rubrieken werden in de vorige jaargang bijdragen geplaatst van o.a. Drs P. J. H. J. Bos, Prof. Mr S. van Brakel, C. van der Burg, J. P. Croin, Mr P. J. Dam, Drs A. M. Groot, Prof. H. A. Kaag, Prof. Mr P. W. Kamphuisen, W. J. de Langen, Ir W. Maas Geesteranus, J. J. M. H. Nijst, Mr D. Simons, J. E. Spinosa Cattela, Dr J. G. Stridiron

SECRETARIS DER REDACTIE - Mr TH. LIMPERG
HEERENGRACHT 455, AMSTERDAM-C., TEL. 37814

UITGEVER: J. MUUSSES — PURMEREND
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDAGEN WORDT NIET TERUGGE-
GEVEN. - NADruk IS GEOORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS. ———

VERSCHIJNT MAANDELIJKS. BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-
LAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN
JAARGANG ———

INHOUD

Van de Redactie	Blz. 125
Uit de financiële huishouding der overheid XV	„ 125
De wijziging der comptabiliteitsvoorschriften voor de gemeenten (II) door J. H. Textor	
Verteerbaar inkomen	„ 129
door Dr. M. J. H. Smeets Met naschrift van Prof. Th. Limperg Jr.	
De invloed van commissarissen op de technisch-economische organisatie van het bedrijf	„ 131
door Drs. A. M. Groot	
Nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied der belastingen	„ 133
Red. Mr. Dr. E. Tekenbroek Vermijding dubbele belasting — Verliescompensatie ex art. 17 I. B. — Kapitaaldotatie door pensioeneering een voor aftrek krachtens art. 10 I. B. vatbare bedrijfslast? — Recht op ontheffing I. B. als art. 32 I. B. toepasselijk is — De positie van een medewerker — Op zich zelf staande werkzaamheden — Een recalcitrante accountant en belastingconsulent — De taak van den Raad van Beroep bij navorderings-aanslagen — Afschrijving op goodwill — Verplichte bijdragen aan voorzieningsfondsen.	
Uit het buitenland	„ 136
Universitaire opleiding van accountants — Werkloze accountants — Branche telefoon-boeken — door F. Haarbosch	
Vragenbus	„ 137
Vraag van Ch. W. S., den Haag; met antwoord van L. van Essen Lzn.	
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde	„ 137
Boekenrepertorium	„ 139
Nederlandsch Instituut van Accountants	„ 140
Mededeeling	
V Internationaler Prüfungs- und Treuhand-Kongress, Berlijn	„ 140
Mededeeling	
Ontvangen boekwerken	„ 140

VAN DE REDACTIE

In het Juli-nummer 1938 kondigde de Redactie aan, dat deze Septemberaflevering als bijzonder nummer zou worden gewijld aan de behandeling van de waarde van het incurante aandeel.

Daar enige schrijvers, die een bijdrage voor het bijzondere nummer hadden toegezegd, niet tijdig met hun artikel gereed konden zijn ziet de Redactie zich genoodzaakt het bijzondere nummer naar de October-aflevering te verschuiven.

UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

XV

De wijziging der comptabiliteitsvoorschriften voor de gemeenten (II)

In onze beide vorige artikelen (zie de nummers 3 en 4 van dezen jaargang) hebben wij de voorschriften besproken, welke zijn voorgesteld en die, welke van toepassing zijn verklaard ten aanzien van de begrooting en de rekening van de gemeente. Daarmede zijn echter nog niet alle hoofdstukken van de ontworpen gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften behandeld; er blijven nog drie over, de artikelen 72 tot en met 106 bevattende, die betrekking hebben op de boekhouding van den ontvanger en de begrooting en de rekening der gemeentelijke takken van dienst. Aan deze, welke bij de op 1 Januari j.l. aangebrachte wijziging nagenoeg geheel buiten beschouwing zijn gebleven, dient nog een korte bespreking te worden gewijld.

De door de desbetreffende subcommissie van de Rijksemissie van advies voor de gemeentefinanciën ontworpen voorschriften voor de inrichting van de boekhouding van den gemeenteontvanger brengen een ingrijpende wijziging mede van de bestaande bepalingen op dit gebied.

Sinds het betalingsverkeer zonder gebruik van contant geld ook bij de gemeenten meer en meer ingang vindt wordt sterk het gemis gevoeld aan een centraal dagboek, waarin het gelde-

lijk beheer van den ontvanger in zijn vollen omvang kan worden verantwoord.

De verrekeningen met den Postehèque- en Girodienst, met de Bank voor Nederlandse gemeenten en particuliere bankinstellingen en met bedrijven en diensten, zij alle worden op haar eigen wijze in de boekhouding van den ontvanger tot uitdrukking gebracht. Bij het opnemen van de kas van een ontvanger brengt dit zijn eigenaardige bezwaren mede; de administratie van den ontvanger is uitgegroeid tot een onsamenghangend geheel, waarin ieder leidend beginsel ontbreekt. De commissie wijst er terecht op, dat een reeks van bepalingen noodig is om duidelijk te maken, welke ontvangsten en betalingen tot dusver wél, en welke niet in het kasboek moeten worden geboekt. Uit het kasboek kunnen zelfs de saldi van de hoofdbestanddeelen van de kas, nl. van de contanten en van de giro, niet worden afgeleid.

Het ontwerp der nieuwe voorschriften voorziet in deze leemten door het invoeren van een centraal dagboek van inkomsten, waarin alle ontvangsten, en een centraal dagboek van uitgaven, waarin alle betalingen worden aangeteekend. Voor elk bestanddeel van de kas wordt een afzonderlijke kolom ingesteld. De aldus geboekte ontvangsten en betalingen kunnen betreffen: posten der gemeentebegroting over twee dienstjaren — ieder afzonderlijk te verantwoorden — en wijzigingen in de kasbestanddeelen onderling en in de rekening-courantverhouding tusschen de gemeente en haar bedrijven en andere instellingen, waarbij zij financieel geïnteresseerd is.

Deze centrale hoofddagboeken zijn doorlopend; afzonderlijke dagboeken voor elk dienstjaar, zooals tot nu toe in gebruik zijn, worden dan overbodig. Dit beteekent een belangrijke vereenvoudiging van de administratie van den ontvanger en het komt aan de overzichtelijkheid dier administratie ten goede.

Toegestaan wordt om de kolommen „Omschrijving der inkomsten” en „Volgnummer der begroting en memorie van toelichting” te splitsen in „Gewone dienst”, „Kapitaaldienst” en „Reserve-, kas- en verrekendienst”.

Voor veel voorkomende soorten van inkomsten kunnen een of meer (tabellarische) hulpdagboeken van inkomsten worden gebruikt; voor betalingen op bevelschriften ter voldoening van rente en aflossing wegens aan toonder gestelde obligaties is een hulpdagboek van uitgaven voorgeschreven, waarin deze betalingen voor elk bevelschrift onder een afzonderlijk hoofd moeten worden verantwoord. Waren de hulpdagboeken van inkomsten reeds lang bekend, het hulpdagboek van uitgaven is een novum.

Bij de dagboeken sluiten zich, evenals thans het geval is, grootboeken aan, nl. een voor de inkomsten en een voor de uitgaven. Deze grootboeken zullen, evenals de hulpdagboeken, wél voor elk dienstjaar afzonderlijk moeten worden gehouden.

Het verzamelpostenboek, waarvan in de vorige artikelen reeds sprake was, zou naar de meening van de commissie kunnen vervallen. Daarmede wordt aan een veel geuiten wensch voldaan.

Ook het maandstatenboek, waarin de ontvanger maandelijks den stand van de kas en van de boeken moet noteeren, wenscht de commissie niet te handhaven. Een voorschrift tot het bijhouden van een eenvoudig weekstatenboek, waarin de ontvanger wekelijks den stand van zijn geldkas aantekent, acht de commissie evenwel als minimum-eisch voor de kascontrole geboden.

Waar dit in de instructie van den ontvanger is voorgeschreven, zullen, behalve de hiervoor genoemde, nog andere boeken kunnen worden aangehouden.

De commissie adviseert voorts om de bevoegdheid te verleen den grootboeken losbladig aan te leggen.

In de gevallen, dat de gemeenteontvanger met drie of meer

bankinstellingen of met zes of meer bedrijven of andere instellingen in rekening-courant staat, kan het daarmede in verband staande aantal kolommen der dagboeken tot één kolom worden teruggebracht, mits daarnevens een bankboek of een bedrijvenboek wordt aangehouden, waarin de rekening-courantverhouding duidelijk tot uitdrukking komt.

Voor alle genoemde boeken zijn modellen voorgeschreven.

De in de hoofddagboeken voorkomende geldkolommen betreffende de naar de grootboeken over te brengen bedragen worden wel opgesteld, maar in deze kolommen wordt geen saldo getrokken, omdat de totalen in overeenstemming moeten blijven met het totaal van het grootboek van inkomsten, resp. uitgaven, van den ontvanger. Na het opmaken van de rekening worden de eindtotalen vergeleken en de rekeningsaldi van den gewonen en den kapitaaldienst in de hoofddagboeken overgebracht in de grootboekkolom van het opvolgende dienstjaar, in de rekening waarvan deze saldi zullen worden verantwoord.

Op deze wijze is tusschen de dagboekhouding, de grootboeken en de rekening van den ontvanger een behoorlijk verband gelegd.

Tenslotte stelt de commissie voor om het gebruik van mechanische kasregisters toe te staan, waarbij de kasstrooken als hulpdagboek dienst mogen doen. Zij heeft zich door persoonlijke waarneming op de hoogte gesteld van de mogelijkheden, welke verschillende soorten van kasregisters voor een financieele administratie bieden. Daarbij heeft zij de overtuiging gekregen, dat het gebruik van deze registers, met name voor gemeenten, die vele en veelsoortige belastingen, waaronder ook retributies, in een groot aantal posten hebben te innen en de opbrengst daarvan, gesplitst in vele categoriën, hebben te administreeën, belangrijke arbeidsbesparing zal kunnen geven. Met behulp van een kasregister kunnen de ontvangen en geregistreeerde inkomsten tegelijk in groepen — er zijn registers met telwerken voor 27 groepen — en in één totaalbedrag op ieder gewenscht oogenblik worden geteld. Voor de controle op de desbetreffende ontvangsten vormen de kasstrooken een waardevol bewijsmiddel.

Daar de commissie de noodzaak om de boekhouding van den ontvanger aan starre voorschriften te binden uit den aard der zaak minder groot acht dan ten aanzien van de begroting en de rekening, wenscht zij den Minister van Binnenlandsche Zaken, de Gedeputeerde Staten en de Rijksemissie van advies voor de gemeentefinanciën gehoord, machtiging te verleen om van een of meer artikelen van de desbetreffende voorschriften een afwijking toe te staan.

De hiervoor gereleveerde voorschriften hebben nagenoeg geen critiek uitgelokt; zij zijn in alle opzichten als een verbetering te beschouwen. Vreemd is het daarom, dat ten aanzien van de boekhouding van den ontvanger op 1 Januari j.l. geen wijzigingen tot stand zijn gekomen. Voor een deel is dit het gevolg van het feit, dat deze wijzigingen niet kunnen worden ingevoerd alvorens ook de wijzigingen betreffende de begroting en de rekening in werking zouden zijn getreden, doch dit sluit niet uit, dat men wel een stap verder had kunnen gaan, dan nu inderdaad is geschied.

Het eenige toeh, dat op 1 Januari j.l., ten aanzien van de inrichting der boeken is voorgeschreven, is een vrij onbeteeke-nende verandering in het maandstatenboek, het boek, dat de commissie in zijn geheel eigenlijk zou willen afschaffen. Wij mogen dus met vrij groote zekerheid aannemen, dat het hierbij niet zal blijven en dat binnenkort meer belangrijke wijzigingen, in den geest van de voorstellen van de commissie, door de Kroon zullen worden ingevoerd.

De wijziging in het maandstatenboek staat in verband met het tijdstip van inboeken van de van den Posthèque- en Girodienst

ontvangen bewijzen van afschrijving van de rekening. Dit tijdstip mag namelijk niet meer liggen vóór dat van ontvangst van het desbetreffende bewijs.

Den gemeenteontvanger is het voorts verboden om chèques aan toonder — zoowel bij den Rijks- als bij een gemeentelijken girodienst — te gebruiken, terwijl chèques op naam slechts mogen worden gebezigd voor aanvulling van de geldkas en voor betaling uitsluitend aan niet bij den girodienst aangeslotenen. Bij uitbetaling door middel van een chèque op naam wordt het advies tot uitbetaling slechts verzonden na ontvangst van een door of namens den schuldeischer gedagteekende en ondertee-kende verklaring van ontvangst der chèque.

Deze bepaling kwam reeds in vele instructies voor ontvangers voor. Uit een oogpunt van controle is zij van groote waarde.

Ten aanzien van de begrooting en de rekening van de takken van dienst heeft nog in het geheel geen wijziging van de bestaande voorschriften plaats gevonden. (Wij merken hierbij op, dat voor de boekhouding der takken van dienst geen uniforme voorschriften gelden; deze boekhouding wordt geregeld in de verordeningen, welke voor het beheer van een tak van dienst ingevolge artikel 252 der gemeentewet door den raad onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten worden vastgesteld.)

De Rijkscommissie van advies voor de gemeentefinanciën heeft indertijd de voorschriften voor de begrooting en de rekening van de takken van dienst wel onder de loupe genomen en dienaangaande wijzigingen voorgesteld.

Deze wijzigingen houden voor een belangrijk deel verband met de hiervoor besproken herziening van de voorschriften betreffende de inrichting van de algemeene begrooting en rekening der gemeente.

De commissie heeft zich daarbij op het standpunt gesteld, dat, in verband met de veelsoortigheid der door gemeenten geëxploiteerde bedrijven en met het oog op de eischen van de praktijk, aan de gemeenten met betrekking tot de inrichting der comptabele stukken der bedrijven een grootere mate van vrijheid moet worden gelaten dan ten aanzien van de comptabiliteit van den algemeenen dienst.

Zij heeft mitsdien voor de bedrijven — zooals zij de takken van dienst in de voorschriften in het algemeen kort en bondig wil noemen — geen modellen, maar schema's ontworpen, waarvan de onderdeelen, die niet behoeven te worden gebruikt, zonder meer kunnen worden weggelaten. Wel zijn in enkele schema's een aantal posten opgenomen om de noodige aanwijzing te geven ten aanzien van strekking en inhoud dier stukken.

Zij heeft voorts gemend voor den Minister van Binnenlandse Zaken de bevoegdheid te moeten voorbehouden om, wanneer zich in de praktijk meer uniforme denkbeelden ten aanzien van de inrichting der begrooting en rekening van bedrijven in het algemeen of van bepaalde soorten van bedrijf in het bijzonder mochten ontwikkelen, deze door het voorschrijven van meer uitgewerkte schema's in de bedrijfsecomptabiliteit ingang te doen vinden. Meer uniformiteit toch op dit terrein zal aan de vergelijkbaarheid ten goede komen. Gewaakt moet echter worden voor overhaasting, welke het gevaar van verstarring zou meebrengen.

De voorstellen van de commissie komen, wat den aard van de stukken betreft, in het kort hierop neer, dat voor elk bedrijf zullen moeten worden opgemaakt een begrooting en een rekening, welke laatste weer uit twee stukken bestaat, nl. een balans en een „begrootingsrekening”. Dit laatste stuk, waarvan wij den naam niet kunnen bewonderen, bestaat, evenals de begrooting, uit vier afdelingen, nl. Afd. I „Gewone dienst”, Afd. II „Kapitaaldienst”, Afd. III „Reservedienst” en Afd. IV „Kas- en verrekendienst”. Het zal den opmerkzamen lezer op-

vallen, dat er, wat deze indeeling betreft, een zekere overeenstemming is met de begrooting en de rekening van den algemeenen dienst der gemeente; daarbij trekt het echter de aandacht, dat de afdelingen III en IV bij de algemeene begrooting en rekening tot één afdeling zijn vereenigd, hetgeen, gezien den aard van de daarin op te nemen posten, niet logisch is te achten. Van groot belang is dit echter niet.

Ten opzichte van de indeeling van de afdeling „Gewone Dienst” (baten en lasten) blijven de gemeenten volgens het voorstel van de commissie voorshands geheel vrij.

De kapitaaldienst zal aldus moeten worden ingericht, dat het saldo van dezen dienst aangeeft het tekort of het surplus aan vermogen op langen termijn ter financiering van de zoogenaamde vaste activa van het bedrijf.

De afzonderlijke reservedienst moet de moeilijkheden onder- vangen, die thans in de praktijk bij de samenstelling van de rekening van kapitaalsinkkomsten en -uitgaven worden onder- vonden tengevolge van de wisselende bestemming der reserves en de veranderingen in het gebruik van de middelen dier reserves, welke nu eens als vast dan weer als vlottend kapitaal worden aangewend.

Uit de rekening van den reservedienst zal blijken, welk deel ven het vaste kapitaal door de niet afzonderlijk belegde reserves van het bedrijf worden gedekt.

De kas- en verrekendienst zal in hoofdzaak zijn bestemd voor de financieele verantwoording van de transacties met betrekking tot en van de overige veranderingen in de kasgelden en de magazijngoederen. Door de opneming in deze afdeling van de bedrijfsbegrooting zullen de aankoop van magazijngoederen en de tijdelijke belegging van kasgelden, dus ook voor zoover het de bedrijven der gemeente betreft, worden betrokken in het budgetrecht van den raad en het begrootingstoezicht van Gedeputeerde Staten.

Hier willen wij dadelijk critiek uitoefenen. Wij zijn het met de motieven, die de commissie naar voren brengt, nl. het volledig kunnen uitoefenen van het budgetrecht door de daarvoor in aanmerking komende instanties, volkomen eens. Bij de thans bestaande regeling is het mogelijk, dat daarvan in menig opzicht niet veel terecht komt.

Maar, zooals wij in deze artikelenreeks, en ook reeds vroeger, hebben uiteengezet, daarvoor is het niet noodig om de begrooting en de rekening der bedrijven te completeeren met eenige afdelingen, die naar haar aard niet bij deze verantwoording behoren. Indien de financiering van het bedrijf geheel in den kapitaaldienst en de andere daarvoor in aanmerking komende afdelingen van de algemeene begrooting worden geregeld, komt de zaak volkomen in orde, zonder dat voor het bedrijf de afdelingen „Kapitaaldienst” en „Kas- en verrekendienst” noodig zijn.

De te volgen gedragslijn moet dan deze zijn, dat door de gemeente aan het bedrijf de kapitaalgoederen ten gebruike moeten worden gegeven (de financiering daarvan loopt dus over de gemeentebegrooting) en dat de gemeente via haar begrooting tevens aan het bedrijf een bepaalde som voor bedrijfskapitaal verstrekt. Het bedrijf kan dit dan naar goedvinden gebruiken om daarvoor magazijngoederen aan te koopen of de debiteuren-saldi te financieren, dan wel een andere belegging kiezen, al naar de behoefte dat meebrengt. De door het bedrijf gemaakte winst moet aan de gemeente worden afgedragen, welke in haar begrooting zal regelen of deze winst als reserve zal dienen en hoe eventueel de belegging zal geschieden. Verlies moet worden bijgepast. Indien dan verder wordt voorgeschreven, dat het bedrijf de door afschrijving vrijkomende middelen aan de gemeente moet uitkeeren — om daarmee, voor zoover noodig, de aflossingen te voldoen — dan is het geheele budgetrecht op

één bepaald punt geregeld. Trouwens, zooals het voorstel van de commissie luidt, is dit recht toch niet doorlopend te handhaven; dit komt slechts aan het einde van het jaar tot uitdrukking, daar het niet aangaat — en dit is ook niet de bedoeling — om bij elke verandering in het bedrag der magazijngoederen *) de begrooting te wijzigen.

De balans van het bedrijf geeft tenslotte de uitkomsten van de kapitaliseering voldoende aan.

Wij blijven dus aandringen op slechts twee verantwoordingsstukken voor het bedrijf, nl. de klassieke balans en de rekening van baten en lasten met de noodige toelichtingen. Deze sluiten logisch bij de bedrijfsboekhouding aan en de overige door de commissie gewenschte stukken kunnen achterwege blijven, indien de hiervoor genoemde gedragslijn consequent wordt doorgevoerd.

De commissie heeft voorts — en terecht — enkele bepalingen, die de regeling van het beleid treffen doch met de inrichting van begrooting en rekening niets te maken hebben, uit de bestaande voorschriften gelicht.

Ten aanzien van de ingevolge artikel 265 der gemeentewet geëischte deugdelijkverklaring heeft zij enkele voorschriften van formeelen aard gegeven. Deze verklaring zal nl. moeten voorkomen op alle stukken, die deel zullen uitmaken van de bedrijfsrekening en moeten aangeven den naam en het beroep of de betrekking van den boekhoudkundige, die de verklaring stelt.

Belangrijke critiek op het ontwerp van de commissie is geleverd in een vanwege de Vereeniging van comptabele ambtenaren bij de overheids- en semi-overheidsbedrijven en -diensten uitgebracht rapport, welk rapport aansluit aan twee interessante lezingen, welke door leden dier vereeniging zijn gehouden.

Bezwaren, die wij ook reeds naar voren brachten, zijn in dit rapport genoemd. In het bijzonder wordt er echter op gewezen, dat de functioneële indeeling, welke voor de begrooting der gemeente wordt voorgesteld, en welke voornamelijk uit een oogpunt van statistiek wordt gewenscht, niet tot het verwachte resultaat zal voeren, zoolang de gemeenten vrij blijven om bepaalde deelen van de gemeentehuishouding al dan niet in een tak van dienst op te nemen en zoolang ook in de toekomst de statistiek door optelling van de cijfers der rekeningen, zooals zij daar liggen, zal worden samengesteld. Men zou hier de vraag kunnen stellen, of het niet in de eerste plaats de taak van de samenstellers van de statistiek is om geen ongelijksoortige grootheden bij elkaar op te tellen, en dat dit dus moeilijk kan worden verweten aan de commissie, die de voorschriften ontwierp, maar dat de eischen van de statistiek bij het ontwerp een wellicht onevenredig groote rol hebben gespeeld is iets, dat zich onwillekeurig aan hem, die de ontworpen voorschriften nauwkeurig bestudeert, opdringt.

In het bovengenoemde rapport wordt echter een lans gebroken voor een geheel ander beginsel, dat de moeite waard is om nader te worden gezien. De studiec ommissie, die het rapport heeft ontworpen, is niet ontkomen aan den indruk, dat men bij de samenstelling der nieuwe voorschriften gepoogd heeft de takken van dienst te wringen in het keurslijf der algemeene begrooting en rekening, en bij haar is de vraag gerezen, waarom de drang niet in omgekeerde richting wordt uitgeoefend. Evenzeer toch, schrijft zij, als voor een juiste voorstelling der financiële resultaten en voor het tot uitdrukking doen komen van de veranderingen in de vermogensbestanddeelen zelve bij de publieke productiehuishoudingen de commercieële boekhouding on-

misbaar is, is deze voor de publieke verbruikshuishouding, die in wezen een productiehuishouding, „een coöperatie tot het verichten van diensten” is, van het grootste belang. De commissie komt dan tot de conclusie, dat het invoeren van de dubbele boekhouding bij de gemeenten over de geheele linie de meest juiste oplossing zou zijn.

Erkend wordt evenwel, dat men met het sedert 1814 toegepaste stelsel, waarmede de ambtenaren, die de begrooting en de rekening opmaken, uitermate vertrouwd zijn, niet zoo gemakkelijk zal breken en dat men bij toepassing van de zoogenaamde dubbele methode over ambtenaren zal moeten beschikken, die de daarvoor vereischte vakkennis bezitten, hetgeen in de meeste gemeenten thans niet het geval zal zijn. Het zou daarom, naar de meening van de hiervoor genoemde studiec ommissie, een groote stap in de goede richting zijn, indien voor de gemeenten, die op invoering van de dubbele methode prijs zouden stellen, de mogelijkheid daartoe werd geopend. Deze vrijheid bestaat reeds in Duitschland en Denemarken.

Het komt ons voor, dat er geen bezwaar tegen zou zijn om deze proef te nemen. Intusschen moet men daarvan geen groote verwachtingen koesteren.

Indien wordt nagegaan, waarin het onderscheid schuilt tusschen de rekening, die zal worden opgemaakt als sluitstuk van de dubbele methode en die, welke thans wordt opgemaakt, dan komen de volgende verschilpunten naar voren.

Bij de rekening, opgemaakt als sluitstuk van de kameralistische methode, wordt geen rekening gehouden met de waarde der voorraden aan het begin (en aan het einde) van de boekingsperiode; evenmin geschiedt dit met het bedrag der loopende vorderingen en schulden en met de veranderingen wegens gebruik van de duurzame productiemiddelen.

Wat de voorraden betreft merken wij op, dat het bij den algemeenen dienst der gemeente zeer goed mogelijk is om deze aan het eind van het jaar administratief over te boeken naar de rekening van het volgend jaar; de nieuw ontworpen voorschriften sehappen daartoe zelfs in het bijzonder de gelegenheid. De correctie, die uit het bedrag der voorraden voortvloeit, kan dus bij de kameralistische rekening zeer eenvoudig worden toegepast en is in feite dezelfde, die ook bij de dubbele methode in gebruik is. Wat de voorraden zelf betreft, deze zijn bij den algemeenen dienst van de gemeente niet groot; groote voorraden komen meestal alleen voor bij een tak van dienst, waarbij de commercieële boekhouding in gebruik is.

De toepassing van het stelsel der „verkregen rechten” bij de betalingen en het laten doorloopen van de rekening tot 31 Mei heeft voorts tengevolge, dat de op 31 December uitstaande loopende schulden op korten termijn als uitgaaf in de rekening zijn verwerkt; het doorloopen van de rekening tot bovengenoemden datum heeft bij de ontvangsten hetzelfde gevolg. Weliswaar is hier het „kasstelsel” aangenomen bij de bepaling tot welk dienstjaar een ontvangst zal behooren, maar juist waar het debiteurenposten betreft (belastingen e.d.) zijn hierop in de voorschriften belangrijke uitzonderingen gemaakt.

Geheel afdoend is dit stelsel niet, dit geven wij toe, maar op deze wijze wordt toch reeds zeer veel bereikt.

Wat tenslotte de afschrijvingen op het vaste kapitaal betreft, dat hiervoor de aflossingen in de plaats treden, is voldoende bekend. Veelal is hier congruentie. Deze leidt echter tot een minder soepele leeningspolitiek; wij wezen er reeds meermalen op, dat het beter zou zijn de afschrijvingen op den gewonen dienst te verantwoorden. Indien dit ingang zou vinden, zou ook in dit opzicht de rekening volgens de kameralistische boekhouding gelijk zijn aan die van de commercieële.

Practisch is — althans behoeft — het verschil niet groot te zijn; de bezwaren, die tegen den kameralistijl, zooals deze in de

*) De moeilijkheid om te bepalen datgene, dat wel en dat niet tot de magazijngoederen moet worden gerekend, gaan wij stilzwijgend voorbij.

practijk wordt toegepast, worden ingebracht, worden naar onze meening veelal schromelijk overdreven.

Desalniettemin zou de commercieele methode zeer goed dienst kunnen doen en zonder rompslomp tot een juist resultaat leiden. Als nevenvoordeel zou kunnen worden gewezen op het invoeren van een behoorlijke debiteuren- en crediteuren-administratie, die, gelet op de mentaliteit van de „commercieele” boekhouders, bijv. om een gebeuren te registreeren op het moment, dat het plaatsgrijpt, wel niet achterwege zou blijven.*)

Voor diezelfde mentaliteit willen wij echter ook waarschuwen. Het invoeren van een commercieele boekhouding zou er niet toe mogen leiden, dat naast de gemeenterekening ook de gemeentebalans als publiek verantwoordingsstuk naar voren zou komen. Uit den aard der zaak hebben wij tegen deze balans, als extra-comptabel stuk en strikt volgens de dynamische balansleer opgevat, geen bezwaar. Publicatie van de schuldpositie van de gemeente zal zeker ook noodig zijn, maar men hoede er zich voor, om het publiek balansen van gemeenten voor te zetten op de wijze, zooals dit bij particuliere ondernemingen gebruikelijk is. Voorloopig verwacht wij daarvan meer vertroebeling dan verheldering van inzicht in de financiële positie der gemeenten, terwijl het gevaar voor onjuiste opstelling zeker niet denkbeeldig is.

Al met al, de denkbeelden van de vereeniging van comptabele ambtenaren bij de overheids- en semi-ovrheidsbedrijven en -diensten zijn zeker de overweging waard.

Mogen ook deze denkbeelden er toe leiden, dat de nieuwe comptabiliteitsvoorschriften voor de gemeenten eerlang — zij het gewijzigd en vereenvoudigd — den bestuurders en ambtenaren tot een veiligen gids zullen dienen en dat de financiën der gemeenten op juiste en overzichtelijke wijze zullen worden geregistreerd. Voorloopig moeten wij met de wijziging der oude voorschriften genoegen nemen.

J. H. TEXTOR.

*) Terloops mogen wij er op wijzen, dat de kameralistische boekhouding niet onvereinigbaar is met een debiteuren- en crediteuren-administratie (men denke aan de kohieren), en dat deze administratie niet persé met de commercieele boekhouding behoeft samen te gaan.

VERTEERBAAR INKOMEN

Met belangstelling heb ik kennis genomen van de uitvoerige uiteenzetting welke Prof. *Limperg* in de nummers van Januari en September 1937 van dit tijdschrift over zijn theorie van de vervangingswaarde heeft gegeven. Het ligt niet in mijn bedoeling hier iets over die theorie zelf in het midden te brengen, hoezeer de vraag mij interesseert, of de winst wordt bepaald door het verschil tussehen de opbrengst van een goed en zijn vervangingswaarde dan wel door het verschil tussehen de opbrengst en den „historischen kostprijs” van het goed. Ten aanzien van dit onderdeel van de theorie zijn bij mij bezwaren van gelijken aard opgekomen als de heer *W. J. de Langen* in het nummer van September 1937 in dit tijdschrift heeft ontwikkeld (blz. 125). Met belangstelling zie ik dan ook de nadere uiteenzetting tegemoet welke Prof. *Limperg* in het onderschrift op het artikel van *De Langen* ten aanzien van de theorie van de vervangingswaarde en van de daarop gebouwde winst-theorie heeft toegezegd (t.a.p. blz. 130).

In het hierna volgende beoog ik slechts de aandacht te vragen voor misverstanden welke, indien ik het goed zie, het gevolg kunnen zijn van het gebruik van den term „verteerbaar inkomen”. Mocht ik mij in dit opzicht vergissen, mocht het misverstand derhalve bij mij en niet bij anderen liggen, dan hoop

ik, dat Prof. *Limperg* te gelegener tijd ook dit punt nader zal willen toelichten.

Het komt mij voor, dat de term „verteerbaar inkomen” niet in alle opzichten gelukkig is gekozen. Indien immers de historische kostprijs van een goed f 1000 is, de opbrengst f 1300 en de vervangingswaarde f 1100, dan bedraagt de winst f 200 en wordt de rekening „Prijsverschillen op goederen” voor f 100 geerediteerd. Deze f 100 vormen in de theorie welke Prof. *Limperg* verdedigt, geen winst. Zulks blijkt uitdrukkelijk uit zijn beide artikelen in dit tijdschrift (Januari 1937, blz. 2 en September 1937, blz. 130; zie ook *Kleerekoper*, *Bedrijfseconomie*, § 94). Wanneer men nu in dit verband spreekt van „verteerbaar inkomen”, dan wil men daarmee vooral duidelijk doen uitkomen, dat de f 100 niet verteerd mogen worden, dat zij in het bedrijf moeten blijven — omdat anders het productie-apparaat niet in stand blijft —, dat zij dus niet tot het „verteerbaar inkomen” behooren. In het gegeven voorbeeld is het „verteerbaar inkomen” slechts f 200 groot. Ik acht het echter niet noodig om de zoo juist aangegeven redenen het woord „verteerbaar” te gebruiken. Want, zooals gezegd, de f 100 vormen in de verdedigde theorie geen winst; zij kunnen derhalve niet eens tot het inkomen behooren.

Het is mij niet onbekend, dat Prof. *Limperg* heeft verklaard, dat „verteerbaar inkomen” eigenlijk een pleonasme is. Hij verdedigt niettemin dit pleonasme, omdat het naar zijn ervaring nut heeft. Hij betoogt, dat men niet gewoon is het woord inkomen steeds in den eigenlijken economischen zin te gebruiken en dat dientengevolge het begrip met dat woord niet voldoende vaststaat. Men spreekt immers ook van inkomen in den zin van bruto-inkomen en men spreekt zelfs van schijninkomen (zie dit tijdschrift Januari 1937, blz. 2).

Het komt mij voor dat dit betoog het gebruik van het woord „verteerbaar” niet voldoende kan staven.

Men kan zich immers afvragen of „verteerbaar inkomen” wel een pleonasme is. Want — hoezeer als algemeene regel kan worden vooropgesteld, dat het inkomen de eigenschap heeft dat het verteerd kan worden — het komt niettemin voor, dat aan iemand baten toevloeien waarover hij niet vrijelijk kan beschikken, baten waarop een klem drukt, baten welke hij misschien eerst na verloop van zekeren tijd kan verteren. Maar ook dit laatste is niet eens zeker. Het is denkbaar dat men ten aanzien van dergelijke baten spreekt van „niet verteerbaar inkomen”, hoewel ik liever zou willen zeggen: inkomen waarover men niet de vrije beschikkingsmacht heeft.

In *dezen* zin gebruikt Dr. *Adriani* de woorden „verteerbaar inkomen” in hetzelfde artikel waarin hij Prof. *Limperg*'s theorie behandelt en verdedigt (zie „De muntdepreciatie en de belastingheffing” *W. P. N. R.* nos 3549 e.v.) Hij heeft daarin eenige voorbeelden naar voren gebracht van baten welke de bijzonderheid hebben, dat zij niet onmiddellijk „verteerbaar” zijn. Hij geeft als voorbeelden o.a. het gedwongen sparen van loon; de storting in spaar- en voorzieningsfondsen; de kloosterling die als lid van een congregatie alle opbrengst van zijn letterkundigen arbeid aan het klooster moet afstaan; de commanditaire venmoot aan wien geen uitkeering mag geschieden voordat het verlies over eenig boekjaar is ingehaald; de persoon die levenslang recht had op 70% van de revenuen van een onder bewind gesteld kapitaal en aan wien 20% van deze revenuen niet werd uitgekeerd, omdat dit gedeelte bij het kapitaal werd gevoegd.

Het is duidelijk, dat de baten in de bovenstaande voorbeelden niet op één lijn kunnen worden gesteld met het verschil tussehen de vervangingswaarde en den historischen kostprijs, dat op de rekening „Prijsverschillen op goederen” wordt geboekt. Van de laatste verdedigt men, dat het geen winst vormt. Van