

AFSCHRIJVINGEN BIJ GEMEENTELIJKE DIENSTEN EN BEDRIJVEN

door *H. R. Heidema*

In het Weekblad voor de Nederlandse Bond van Gemeenteambtenaren van 21 en 28 oktober 1960 en 4 november 1960 verscheen een serie artikelen van de hand van de heer H. G. Bloemendaal over het hierboven vermelde onderwerp.

Het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde van december 1960 bevatte een artikel van dezelfde schrijver, dat vrijwel overeenkomt met hetgeen in het Weekblad van 4 november is gesteld.

De conclusies waren:

- 1e Er moet onderscheid worden gemaakt tussen:
 - a. produktiehuishoudingen en
 - b. consumptiehuishoudingen.
- 2e Voor consumptiehuishoudingen is de (historische) aanschaffingsprijs maatstafgevend bij de bepaling van de afschrijvingen.
- 3e Voor produktiehuishoudingen is consequente toepassing van de vervangingswaardetheorie niet noodzakelijk.
Prijsstijging van kapitaalgoederen kan op tweeërlei wijze tot verlies leiden, t.w.
 - a. op de werkeenheden, die nog opgesloten en aanwezig zijn in het kapitaalgoed;
 - b. op de werkeenheden, die reeds verbruikt zijn en nog vervangen moeten worden.

De laatstgenoemde verliezen (b) komen bij gemeentebedrijven niet voor of zijn reeds gedekt, omdat de toegepaste afschrijvingen zijn aangewend voor aflossing op het verstrekte vermogen.

De mogelijkheid voor dekking van deze verliezen wordt trouwens niet aanwezig geacht.

De onder 3a genoemde verliezen zouden gedekt moeten worden uit hogere tarieven. De daardoor ontstane vermogensvermeerdering blijft beschikbaar voor de gemeente, waaruit eventuele vermogensinteringen bij prijsdaling zouden moeten worden gedekt.

Het vorenstaande was geheel ontwikkeld in de gemeente-sfeer.

Over de toepassing van de bedrijfseconomische theorie in de administratie van de overheid en haar bedrijven en diensten is tot dusver zeer weinig literatuur verschenen. Ik meen dan ook, dat Bloemendaal door het naar voren brengen van zijn inzichten zeer goed werk heeft verricht om op deze wijze discussie uit te lokken. In de artikelenserie zijn echter tal van punten, waarover ander inzichten mogelijk zijn en ik wil deze in het onderstaande gaarne behandelen, in de hoop, dat ook andere en meer bevoegde schrijvers hun licht over deze problemen willen doen schijnen.

Met de conclusie van Bloemendaal, dat voor aanschaffingen in de consumptieve sfeer de (historische) aanschaffingsprijs als basis moet worden genomen voor de afschrijvingen, ben ik het in grote lijnen eens, al acht ik het voorbeeld van de straatreiniging en het sneeuwruimen niet gelukkig.

Deze verrichtingen van de reinigingsdienst kunnen gezien worden als diensten,

welke m.i. op hetzelfde niveau liggen als het uitvoeren van onderhoudswerken in eigen beheer.

De laatste werkzaamheden worden door de heer Bloemendaal wel als een produktieve functie beschouwd. Verder worden door de heer Bloemendaal als voorbeelden van „kapitaalgoederen voor verbruiksdoeleinden” genoemd aanschaffing van een zelfopnemende veegmachine bij een reinigingsdienst en stichting van een gebouw voor een geneeskundige dienst. Ook deze voorbeelden acht ik niet gelukkig. Zij zouden aanvaardbaar zijn, indien van een éénmalige aanschaffing sprake is en dus na verbruik vervanging niet plaats vindt. Zodra gesproken kan worden van continuïteit in de prestaties, zal op vervanging van de produktiemiddelen, met behulp waarvan de prestaties worden geleverd, moeten worden gerekend. Er bestaat dan ook geen verschil meer met de produktiehuishoudingen, waar immers in verband met de continuïteit de problemen rijzen over het al dan niet toepassen van de vervangingswaardetheorie.

De argumentatie van Bloemendaal ten aanzien van de toepassing van de vervangingswaardetheorie kan ik niet delen. Enerzijds wordt gesteld, dat verliezen op reeds afgeschreven delen van investeringen geheel gedekt zijn, omdat de afschrijvingen zijn aangewend voor aflossing op het vreemde vermogen, waardoor toepassing van de vervangingswaarde geen zin meer zou hebben.

Anderzijds wordt voor de niet verbruikte werkeenheden afschrijving op basis van de vervangingswaarde noodzakelijk geacht met een beroep op een juiste kostprijscalculatie.

Bij prijsstijging zou het verschil tussen de resterende afschrijvingen op basis van de vervangingswaarde en de aflossingen op de lening (vermogensvermeerdering genoemd) aan de gemeente moeten worden uitgekeerd ter reservering, teneinde bij prijsdaling eventuele nadelige verschillen te kunnen dekken.

Uitgaande van de veronderstelling, dat verliezen in de eerste periode door aflossing van de lening zijn gedekt, kan de conclusie geen andere zijn dan dat in de tweede periode de verliezen op overeenkomstige wijze worden gedekt.

Deze conclusie zou dus moeten leiden tot de opvatting, dat toepassing van de vervangingswaarde geen zin heeft.

De gemeenten beschikken echter ook over eigen vermogen:

saldi-reserve, reservefondsen, pensioenfondsen, e.d. Bij de huidige praktijk wordt niet meer voor elk kapitaalgoed afzonderlijk geleend, doch wordt nagegaan wat de behoefte aan vermogen op lange termijn is. In deze bepaling van de behoefte wordt het eigen vermogen betrokken. Dit betekent derhalve, dat niet meer aangegeven kan worden of het kapitaalgoed met eigen of vreemd vermogen is gefinancierd. Uit de artikelenserie blijkt niet duidelijk of Bloemendaal bij financiering met eigen vermogen een ander standpunt inneemt dan het hiervoor omschrevene bij financiering met vreemd vermogen. Ten aanzien van particuliere ondernemingen wordt slechts opgemerkt, dat het niet-toepassen van de vervangingswaardetheorie intoring van het stamvermogen betekent en aantasting van de inkomensbron van de onderneming, dus van het inkomen zelf.

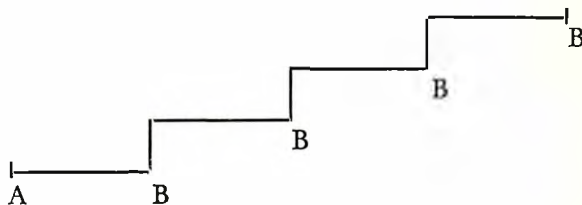
Naar mijn mening zijn deze argumenten eveneens van toepassing op de gemeentebedrijven en -diensten en zou dus bij financiering met eigen vermogen *wel* de vervangingswaardetheorie moeten worden toegepast. In gelijke zin uitte Mr. D. Simons zich in het boek „Gemeentebedrijven”.

Door de vraag of de vervangingswaardetheorie moet worden toegepast afhankelijk te stellen van de wijze van financiering, doet men in feite hetzelfde als destijds met de vraag of rente over het eigen vermogen in de kostprijsberekening moet worden opgenomen. De laatste vraag is beslist: we berekenen rente over het eigen vermogen, ook bij de overheid. Waarom dan nog gearzeld met de kostprijsberekening op basis van de vervangingswaarde? Algemeen wordt de gedachte aanvaard, dat bij financiering met eigen vermogen de vervangingswaardetheorie moet worden toegepast. Waarom dan niet bij financiering met vreemd vermogen? Een kostprijs is een kostprijs en kan dus maar op één juiste wijze worden bepaald. De wijze van financiering kan daarbij geen rol spelen. Reeds is aangegeven, dat vaak niet kan worden bepaald of eigen of vreemd vermogen voor de financiering is gebruikt. Hoe zou onder deze omstandigheden de kostprijs moeten worden berekend?

M.i. komt ook Bloemendaal er niet uit met de oplossing van het vormen van een reserve vanaf het moment van prijsstijging, waaruit bij prijsdaling kan worden geput. Zijn argument is, dat de bedrijven en diensten niet zodanige winsten maken, dat daaruit verliezen op reeds verbruikte werkeenheden kunnen worden gedekt. Ik zou het anders willen stellen. Voorzover er winsten zijn gemaakt, zijn ze aan de gewone dienst van de gemeente ten goede gekomen en derhalve verbruikt. Verliezen van bedrijven en diensten worden door een bijdrage van de algemene dienst gedekt. Verliezen door herwaardering kunnen worden beschouwd als normale bedrijfsrisico's, zodat een goed bedrijfsbeleid vereist, dat daarvoor voorzieningen worden getroffen. (Dit geschiedt toch eveneens voor onderhoud door de vorming van onderhoudsfondsen, voor dubieuze debiteuren, enz.). Maakt het bedrijf winst, dan kunnen deze voorzieningen ten laste van de winst worden gebracht, wanneer deze winst daardoor niet daalt beneden het noodzakelijk geachte. In alle andere gevallen zal in de kostprijs een zodanig bedrag moeten worden opgenomen, dat de vereiste grootte van de voorzieningen kan worden bereikt. Ik acht deze verhoging van de kostprijs een normaal element daarin.

Overigens geeft de vervangingswaardetheorie ook de mogelijkheden om een gelijkmatiger verloop van de conjunctuur te verkrijgen. Het mag algemeen bekend geacht worden, dat de historische kostprijsberekening leidt tot uitkering van schijnwinsten en intering van het eigen vermogen. Nu zou men kunnen zeggen, dat bij financiering met vreemd vermogen geen gevaar van vermogensintering bestaat. Het nominaal geleende vermogen wordt aan de geldgever gerestitueerd en zolang de afschrijvingen maar voldoende groot zijn om daaruit de aflossingen te voldoen, verloopt een en ander zonder probleem. Dit is inderdaad zo. Het gevaar ligt echter elders.

Bij stijgend prijsniveau verlopen de aanschaffingen en vervangingen trapsgewijze (zie tekening).



A = aanschaffing

B = vervanging

De afschrijvingen komen daardoor na iedere vervanging op een hoger niveau te liggen. Bij kostendekkende tarieven betekent dit derhalve na iedere vervanging een tariefsverhoging.

Het vreemde vermogen moet worden verkregen uit besparingen van de gezamenlijke spaarders. Wanneer op het hoogtepunt van een conjunctuurgolf een vervanging moet plaats vinden, moet derhalve een groter beroep op de vermogensmarkt worden gedaan dan voorheen. Daardoor wordt vermogen aan andere investeringen onttrokken, hetgeen van invloed kan zijn op de werkgelegenheid. Bij omslag van de conjunctuur zullen de hogere tarieven de nu veel geringere besparingen nog verder doen dalen, hetgeen een verscherping van de neergang zal betekenen.

Veelal worden bij de overheid de tarieven in dergelijke tijden verlaagd, hetgeen tot gevolg heeft, dat de overheid middelen nodig heeft, om de verliezen te dekken. De gevolgen blijven echter dezelfde. Anderzijds heeft het achterblijven van de tarieven in de hausse-periode bij de werkelijke ontwikkeling van de kosten tot gevolg, dat besparingen beschikbaar worden gesteld voor investeringen, terwijl het geen reële besparingen zijn.

De gevolgen van toepassing van de vervangingswaarde kunnen het beste worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld. Nemen we daarvoor een actief met een aanschaffingswaarde van *f* 100.000,—. De economische levensduur is 5 jaar. Aan het begin van het derde jaar stijgt de vervangingswaarde tot *f* 125.000,—. Ter vergelijking zijn in het onderstaande de uitkomsten bij financiering met vreemd vermogen en met eigen vermogen naast elkaar gesteld. Afschrijvingsmethode: vast percentage van de aanschaffingsprijs.

De aflossingen op het vreemde vermogen bedragen *f* 20.000,— per jaar.

De rente wordt gemakshalve buiten beschouwing gelaten.

<i>Financiering met vreemd vermogen</i>				<i>Financiering met eigen vermogen</i>			
Beginbalans				Beginbalans			
Actief ..	100.000,-	Geldlening	100.000,-	Actief ..	100.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Einde 1e jaar				Einde 1e jaar			
Actief ..	80.000,-	Geldlening	80.000,-	Actief ..	80.000,-	Eigen verm...	100.000,-
				Kas	20.000,-		
Einde 2e jaar				Einde 2e jaar			
Actief ..	60.000,-	Geldlening	60.000,-	Actief ..	60.000,-	Eigen verm...	100.000,-
				Kas	40.000,-		
Einde 3e jaar				Einde 3e jaar			
Actief ..	50.000,-	Res. herw.	25.000,-	Actief ..	50.000,-	Reserve herw.	25.000,-
Verlies ..	10.000,-	Geldl. ..	40.000,-	Verlies ..	10.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Kas	5.000,-			Kas	65.000,-		
Einde 4e jaar				Einde 4e jaar			
Actief ..	25.000,-	Res. herw.	25.000,-	Actief ..	25.000,-	Reserve herw.	25.000,-
Verlies ..	10.000,-	Geldlening	20.000,-	Verlies ..	10.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Kas	10.000,-			Kas	90.000,-		
Einde 5e jaar				Einde 5e jaar			
Actief ..	—,-	Res. herw.	25.000,-	Actief ..	—,-	Reserve herw.	25.000,-
Verlies ..	10.000,-	Geldl. ..	—,-	Verlies ..	10.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Kas	15.000,-			Kas	115.000,-		

Uit deze opstellingen blijkt, dat, wanneer dekking gevonden kan worden voor het verlies een nieuw actief kan worden aangeschaft:

- a. bij financiering met vreemd vermogen: door een beroep op de vermogensmarkt gelijk aan het aanvankelijk geïnvesteerde bedrag;
- b. bij financiering met eigen vermogen: uit het in stand gehouden eigen vermogen, d.w.z. eigen vermogen met eenzelfde koopkracht als het aanvankelijk geïnvesteerde.

Nemen we nu als voorbeeld een prijsdaling aan het begin van het derde jaar tot f 75.000,—. De verdere gegevens blijven hetzelfde.

<i>Financiering met vreemd vermogen</i>				<i>Financiering met eigen vermogen</i>			
Beginbalans				Beginbalans			
Actief ..	100.000,-	Geldl. ..	100.000,-	Actief ..	100.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Einde 1e jaar				Einde 1e jaar			
Actief ..	80.000,-	Geldl. ..	80.000,-	Actief ..	80.000,-	Eigen verm...	100.000,-
				Kas	20.000,-		
Einde 2e jaar				Einde 2e jaar			
Actief ..	60.000,-	Geldl. ..	60.000,-	Actief ..	60.000,-	Eigen verm...	100.000,-
				Kas	40.000,-		
Einde 3e jaar				Einde 3e jaar			
Actief ..	30.000,-	Geldl. ..	40.000,-	Actief ..	30.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Verl. herw.	25.000,-	Kastekort	5.000,-	Kas	55.000,-	Winst	10.000,-
		Winst (te		Verl. herw.	25.000,-		
		hoge					
		afschr.					
		eerste twee					
		jaren) ..	10.000,-				
Einde 4e jaar				Einde 4e jaar			
Actief ..	15.000,-	Geldl. ..	20.000,-	Actief ..	15.000,-	Eigen verm...	100.000,-
Verl. herw.	25.000,-	Kastekort	10.000,-	Kas	70.000,-	Winst	10.000,-
		Winst ..	10.000,-	Verl. herw.	25.000,-		
Einde 5e jaar				Einde 5e jaar			
Verl. herw.	25.000,-	Kastekort	15.000,-	Kas	85.000,-	Eigen verm...	100.000,-
		Winst ..	10.000,-	Verl. herw.	25.000,-	Winst	10.000,-

Hieruit zien we, dat bij financiering met eigen vermogen vervanging zonder bezwaar kan geschieden en zelfs nog f 10.000,— beschikbaar is voor uitkering of verdere investeringen. Het verlies kan van het eigen vermogen worden afgeboekt.

Bij de financiering met vreemd vermogen ontstaan liquiditeitsmoeilijkheden. Hier blijkt de juistheid van de stelling, dat bij deze financieringswijze moet worden nagegaan of de winst zodanig is, dat daaruit ten allen tijde de aflossingen kunnen worden voldaan.

Voor gemeentebedrijven en -diensten met kostendekkende tarieven blijkt derhalve de noodzaak van het treffen van voorzieningen bij toepassing van de vervangingswaardetheorie, teneinde het verlies bij herwaardering te kunnen opvangen, welk verlies bij dalend prijspeil veelal ten dele kan worden gecompenseerd met het voordeel van te hoge afschrijvingen in de jaren aan de prijsdaling voorafgaande.

In tegenstelling tot de historische kostprijsberekening wordt bij toepassing van de vervangingswaardetheorie op geen enkele wijze invloed uitgeoefend op het conjunctuurverloop. De koopkrachtverhoudingen zijn intact gelaten.

Met het vorenstaande is tevens aangetoond, dat het systeem van fondsvorming, dat door Bloemendaal wordt aanbevolen, niet houdbaar is. In feite is het niet anders dan een voortzetting van de historische kostprijsberekening met inschakeling van een verhogingsfactor vanaf het moment van prijsstijging. Het verschil tussen oude en nieuwe „kostprijs” wordt gereserveerd. Volgens de theorie van de vervangingswaarde ligt dit bedrag onder de klem van de vervangingsverplichting, evenals het bedrag, dat ter dekking van het verlies wordt gevonden. Dit betekent, dat het niet tot uitkering mag komen en moet worden aangewend voor de vervanging van het versleten actief. Bloemendaal doet dit niet, maar dan is er ook van gedeeltelijke toepassing van de vervangingswaardetheorie geen sprake meer.

Resumerend kom ik derhalve tot de volgende conclusies:

1. voor aanschaffingen in de consumptieve sfeer is afschrijving naar historische aanschaffingsprijs aanvaardbaar. Met het bepalen van wat tot de consumptieve sfeer behoort, moet gelet worden op de continuïteit in de prestaties, welke mede met behulp van het aangeschafte kapitaalgoed moeten worden verricht. Zo kan een gemeentelijke geneeskundige dienst heel goed worden gezien als een huishouding tot het verrichten van diensten, waarvoor dezelfde regels gelden als voor een produktiehuishouding;
2. voor de gemeentebedrijven en -diensten geldt de theorie van de vervangingswaarde onverkort en zal haar toepassing moeten worden bevorderd om te komen tot:
 - a. zuivere kostprijsberekeningen;
 - b. instandhouding van het eigen vermogen;
 - c. gelijkmatiger verloop van de conjunctuur;
3. voor verliezen als gevolg van herwaarderingen door prijswijzigingen zullen bij de meeste gemeentebedrijven en -diensten voorzieningen moeten worden getroffen, die als een normaal kostprijsselement kunnen worden beschouwd.