

bijzonder in den slotzin, waarvan zeker door alle Nederlandsche accountants met verbazing kennis genomen zal worden.

Het feit, dat de hier bedoelde ingenieurs nuttig werk kunnen verrichten als economische adviseurs op een bepaald gebied — een gebied, dat nauw grenst aan, misschien zelfs hier en daar samenvalt, met een deel van het door accountants bestreken terrein — kan toch, op zichzelf beschouwd, geen aanleiding zijn hen, hetzij bij een vrijwillige organisatie van het beroep, hetzij bij een wettelijke regeling, in alle opzichten met accountants gelijk te stellen.

Het kan den Heer v. Gogh toch niet onbekend zijn, dat de accountants, naast hun economisch-adviseerende taak, nog bovendien die hebben te vervullen van adviseur in administratief-comptabele kwesties en die van certificeerend-comptabel-controlleur en dat de groote beteekenis van een wettelijke regeling van het accountantsberoep zeer uitdrukkelijk gelegen is in laatstbedoelde functie.

Bedoelt de Heer Ir. v. Gogh nu, dat de „consulting engineer” ook voor deze laatstbedoelde beide taken geschikt zou moeten zijn? In dat geval zullen de uitdrukkingen „understand accountancy” en „be familiar with balance sheets” heel wat ruimer moeten worden opgevat dan ik hierboven veronderstelde. Dan zou noodig zijn, dat deze ingenieurs naast de studie voor hun eigenlijke hoofdvak ook een bijna volledige studie voor accountant zouden volbrengen (bijna volledig, omdat wellicht een deel der economische studie zou kunnen samenvallen).

Het zou interessant zijn te vernemen of de Heer Ir. v. Gogh in de conclusie tot uiting heeft willen brengen, dat hij een dergelijke studie tot ingenieur-accountant in de toekomst mogelijk en gewenscht acht.

Hij zal echter in ieder geval moeten toegeven, dat de tegenwoordige ingenieursopleiding — althans in Nederland — absoluut niet op deze leest is geschoeid en dat er daarom voorloopig geen aanleiding zou bestaan bij een wettelijke regeling van het Nederlandsche accountantswezen de ingenieurs zonder meer in deze regeling op te nemen.

JAMES POLAK

UIT DE FINANCIËLE HUIshouDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

VIII

Atavismen in en om de Gemeentewet III

Wij zijn, gedachtig aan de belofte, gedaan aan het slot van het artikel in het Juli-nummer, nog eene bespreking schuldig van het karakter van de begrooting en de rekening van gemeentelijke takken van dienst.

Daar de Gemeentewet, voordat de wijziging van 1931 tot stand kwam, ten aanzien van deze stukken zweeg, richtte men zich in de practijk naar de regelen van de reeds meermalen genoemde Voorschriften 1924.

Uitgaande van het oude artikel 206 der wet, waarbij het vaststellen dezer voorschriften aan de Gedeputeerde Staten der Provinciën was overgelaten, hadden deze colleges echter niet het recht om ook bepalingen te maken voor de begrooting en de rekening van *takken van dienst*. Dat deze bepalingen desniettenstaande toch in de voorschriften werden opgenomen is in de practijk van veel nut gebleken.

Ook thans slaat het nieuwe artikel 241 der wet nog *alleen*

op de voorschriften betreffende de begrooting en de rekening van *den algemeenen dienst* der gemeente. Toch bevatten ook de — tegenwoordig door de Kroon vastgestelde — voorschriften weer bepalingen betreffende de begrooting en de rekening van takken van dienst.

Volgens artikel 15 der Begrootingsvoorschriften dan moet de begrooting, een enkele uitzondering daargelaten, bestaan uit *twee afdelingen*; de eerste bevat alle *baten en lasten* van het bedrijf; de tweede alle *kapitaalsinkomsten en -uitgaven*.

De rekening bestaat volgens artikel 38 der Rekeningsvoorschriften uit:

- a. eene rekening van *baten en lasten* over het afgelopen jaar;
- b. eene rekening van *kapitaalsinkomsten en -uitgaven* over het afgelopen jaar;
- c. een *balans*, vermeldende alle bezittingen en schulden per 31 December van het jaar, waarover de rekening wordt gedaan;
- d. een overzicht, tot *toelichting van de balans*, aangevende de vermeerderingen en de verminderingen, welke de verschillende bezittingen door uitbreiding en verbetering eenerzijds en door afschrijving op de waarde en vervreemding van bezittingen anderzijds ondergaan;
- e. een staat, aangevende:
 - 1°. het *kapitaal* volgens de vorige balans;
 - 2°. de vermeerdering, welke dit kapitaal door opnemingen heeft ondergaan, en
 - 3°. de vermindering, welke door aflossing heeft plaatsgehad;
- f. een *inventaris* der op 31 December van het jaar, waarover rekening wordt gedaan, aanwezige goederen.

Wanneer de aard van het bedrijf dit noodig maakt, kunnen, met toestemming van Gedeputeerde Staten, de balans en de inventaris, bedoeld onder e. en f. van dit artikel, op een ander tijdstip dan 31 December worden opgemaakt, terwijl de rekeningen, bedoeld onder a. en b. van dit artikel, in dit geval niet over het afgelopen kalenderjaar behoeven te loopen.

Ter toelichting van de rekening moet voor elk bedrijf worden overgelegd een *verslag* betreffende den toestand en de werkzaamheden van dat bedrijf in het afgelopen jaar.

In beide gevallen treft de onderscheiding tusschen baten en lasten en kapitaalsinkomsten en -uitgaven. Waar het onderscheid ligt, wordt in de voorschriften niet vermeld.

Practisch is de rekening van baten en lasten gelijk te stellen aan de *verlies- en winstrekening*, die bij particuliere bedrijven gebruikelijk is. Het zou echter wel gewenscht zijn geweest, dat de voorschriften — als minimum — hadden aangegeven, of — terwille van de vergelijkbaarheid — de posten categorisch, organisch, dan wel functioneel behooren te worden gegroepeerd. Door het ontbreken van eenige aanwijzing in dien geest stuit eene vergelijking van rekeningen van overeenkomstige bedrijven op groote bezwaren.

Betreffende den kapitaaldienst worden evenmin aanwijzingen gegeven. In de practijk bestaan te dien aanzien de volgende opvattingen — hetgeen de vergelijkbaarheid alweer niet ten goede komt —:

1. De kapitaaldienst moet ten slotte laten zien, welk kapitaal op *langen termijn* nog door de gemeente aan het bedrijf is te verstrekken of welk deel van het door de gemeente verstrekte kapitaal nog door het bedrijf aan de gemeente is af te lossen.

Tenslotte moet dus een positie blijken, welke, indien zij door journaalposten tot uitdrukking zou worden gebracht, door de volgende rekeningen naar voren zou komen:

Gemeente, nog in geldleening op te nemen (waarbij de rekening wordt gecrediteerd) en

Gemeente, nog af te lossen op geldleeningen (waarbij de rekening wordt gedebiteerd).

De tegenrekening is dan: Gemeente, Rekening-courant. (Belangstellenden wijzen wij op het vraagstuk, een gemeentelijk grondbedrijf betreffende, dat op het schriftelijk examen Boekhouden M.O. 1932 werd opgegeven).

Natuurlijk is hierbij van belang de vraag, *wat* bij een bepaald gemeentebedrijf uit kapitaal op langen termijn wordt gedekt.

2. Verder gaat de meening van hen, die zich niet naar het antwoord op deze vraag richten, die dus het criterium *niet* zoeken bij de *dekking* der kapitaalsuitgaven, doch bij deze *uitgaven zelf*.

Volgens hen behoort dan elke uitgaaf, die niet op de rekening van baten en lasten verantwoord kan worden, als kapitaalsuitgaaf beschouwd. Dit heeft tot gevolg, dat op de rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven ten slotte moet worden verantwoord: het verschil tusschen de waarde van den begin- en van den eindvoorraad der magazijngoederen (ook al worden deze dus niet uit leeningskapitaal bestreden), het verschil tusschen het bedrag der bankvorderingen aan het eind en aan het begin van het jaar, en, nog verder gaande: het verschil tusschen het bedrag der debiteuren, crediteuren, kasgelden en andere aan het einde en aan het begin van het boekjaar voorkomende balansposten.

Voor vele, niet administratief geschoolde ambtenaren wordt deze rekening dan een verbijsterend stuk, dat, *naast twee opeenvolgende balansen, geen enkel nut heeft*.

De quaestie wordt meestal nog ingewikkelder door het verschil in opvatting betreffende de vraag, of een door het bedrijf zelf gevormde reserve is te beschouwen als door de gemeente verstrekt kapitaal of niet. Naar de opvatting, voorgestaan in ons vorig artikel, zijn deze reserves inderdaad als kapitaal van de gemeente te beschouwen. Daar komt dan nog bij de vraag of beleggingen „buiten het bedrijf” op de rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven zelf of op eene afzonderlijke rekening van reserve een plaats zullen vinden.

Toen tenslotte nog wel eens de eisch werd gesteld, dat de rekening zonder saldo zou sluiten, m.a.w. dat *saldoverklaringen* dus als boekposten moesten worden opgenomen, was een toestand bereikt, die menig boekhouder en bedrijfsdirecteur tot wanhoop bracht.

Voor den gemiddelden boekhouder was het voorts niet mogelijk dit verantwoordingsstuk, tenzij de administratie daartoe speciaal was ingericht, uit de dubbele boekhouding, die bij de meeste bedrijven in gebruik is, op te maken.

Het is dus ongetwijfeld nuttig de vraag te stellen, of eene verantwoording van den kapitaaldienst van het gemeentebedrijf in dezen vorm wel noodig is.

Laten wij ter beantwoording van deze vraag beginnen met de opmerking, dat, terwijl de voorschriften deze verantwoording eischen, de Gemeentewet, noch na, noch vóór de wijziging van 1931, eene begrooting en eene rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven noemt.

Immers, in het eerste lid van artikel 265 dier wet wordt alleen gesproken van eene rekening van een tak van dienst, terwijl uit het tweede lid blijkt, dat te dien aanzien alleen aan baten en lasten is gedacht.

Ook uit artikel 253, van toepassing op de begrooting van takken van dienst, blijkt niet, dat de kapitaaldienst is bedoeld.

Eene begrooting en eene rekening voor dien dienst kunnen dus wel worden opgemaakt, maar uit de wet valt niet te lezen, dat zij aan het toezicht van Gedeputeerde Staten zijn onderworpen. Er zijn dan ook colleges, die de zaak aldus oppatten.

Voor zoover het nu uitgaven betreft, die vroeg of laat uit

geldleeningen zullen worden gedekt, zou deze onttrekking aan het hogere toezicht tot op zekere hoogte niet zoo veel bezwaren met zich medebrengen, daar immers deze geldleeningen tevens in den algemeenen dienst der gemeente moeten worden verantwoord en zij dus bij de goedkeuring van de begrooting der gemeente aan de controle van Gedeputeerde Staten zijn onderworpen. Bovendien moeten de besluiten tot het aangaan van geldleeningen nog afzonderlijk door deze autoriteiten worden goedgekeurd.

Tijdelijk kunnen, zooals dikwijls blijkt, echter kapitaalsuitgaven ten behoeve van een gemeentebedrijf worden gedaan zonder goedkeuring, nl. zolang, tot nog geen geldleening is gesloten, omdat het bedrijf zelf over de noodige geldmiddelen beschikt. En deze toestand kan zelfs permanent worden. Hieruit blijkt weer, van hoeveel belang het is om de bij een tak van dienst gevormde reserves te beschouwen als kapitaal van de gemeente en niet van den diensttak zelf.

Al deze moeilijkheden zouden echter naar onze meening voorkomen kunnen worden, indien men de begrooting en de rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven van de diensttakken afschafte en de desbetreffende inkomsten en -uitgaven verantwoordde op den kapitaaldienst van de gemeente zelve.

Indien bijv. tot nu toe een gemeentelijke gasfabriek werd uitgebreid werd de zaak meestal als volgt tot oplossing gebracht.

De gemeente sluit de geldleening en geeft deze door aan het gasbedrijf. Dit betaalt uit de ontvangen gelden dan de uitbreiding.

Naar onze meening zou het beter zijn indien de gemeente zelve de uitbreiding met de opbrengst der geldleening financierde en deze uitbreiding dan daarna overdroeg aan het gasbedrijf.

Technisch blijft de zaak natuurlijk volkomen hetzelfde; administratief worden echter de volgende voordeelen verkregen:

1. de begrooting en de rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven van takken van dienst komen te vervallen, hetgeen juist is, daar zij niet bij het commercieele stelsel van boekhouden aansluiten;
2. alle geraamde en werkelijke inkomsten en uitgaven terzake van den kapitaaldienst van de geheele gemeente blijken uit de afdeling Kapitaaldienst van de gemeentebegrooting en -rekening, waar zij naar haar aard behooren, daar deze begrooting en rekening volgens den kameraalstijl worden opgemaakt;
3. de gemeenterekoning wordt dus het centrale verantwoordingsstuk voor de financiering, ook ten aanzien van de bedrijfsreserves;
4. de toestand is dan in overeenstemming met de bepalingen der Gemeentewet te dier zake.

Het bezwaar, dat hiertegen zou kunnen worden aangevoerd, nl. dat nu voor elke kapitaalsuitgaaf (het maken van een nieuwe aansluiting bij een bedrijf voor levering van gas, water en electriciteit bijv.) een mandaat door den ontvanger der gemeente zou moeten worden afgegeven, achten wij niet groot. Daar, waar het, zooals hierboven als voorbeeld werd gesteld, tot veel omslag zou leiden, kunnen de betalingen bij voorschot door den administrateur van het bedrijf worden verricht, terwijl periodiek een verrekening per mandaat met de gemeente kan volgen.

Men vergete niet, dat het mandatenstelsel een logisch uitvloei- sel is van den kameraalstijl en het systeem van de *bindende* begrooting.

Bij invoering van het hierbovengenoemde stelsel zouden voor de takken van dienst dus alleen eene begrooting en eene rekening van baten en lasten overblijven.

In tegenstelling met hetgeen uit artikel 253 der Gemeentewet

— al wordt daar van wijzigingen der begroting niet gerept, zooals wij in het artikel in het nummer van Maart 1932 opmerkten — valt te lezen, zouden wij *deze begroting* willen zien als een *leidende*, of, hoogstens als eene semi-bindende begroting, niet als een bindende. Immers, het batig of nadeelig saldo behoort toch reeds als bindende post in de gemeentebegroting te worden opgenomen. En het gaat o.i. niet aan, om baten en lasten (niet inkomsten en uitgaven!), waaronder bovendien veel samenhangende posten voorkomen, bindend te verklaren. Het beleid kan hier het beste worden beoordeeld aan de hand van de balans en de rekening van baten en lasten. De consequentie brengt dan verder mede, dat het mandatenstelsel niet wordt toegepast, hetgeen in de praktijk trouwens regel is.

De hierboven bedoelde rekening moet volgens artikel 265 der Gemeentewet deugdelijk worden verklaard door een door den Raad aan te wijzen, buiten den tak van dienst staanden boekhoudkundige. Over deze deugdelijkverklaring zullen wij, naar aanleiding van een voor het Congres van de Vereeniging van Ambtenaren der gemeentefinanciën, gemeentebedrijven en gemeentendiensten in 1932 gehouden inleiding, op verzoek van de redactie in een volgend artikel het een en ander naar voren brengen.

J. H. TEXTOR

OVERZICHT DER REFERATEN, UITGEBRACHT OP HET VIJFDE INTERNATIONAAL CONGRES VOOR WETENSCHAPPELIJKE BEDRIJFSORGANISATIE, GEHOUDEN TE AMSTERDAM OP 18—23 JULI 1932

De vijfde vraag luidde:

Welke zijn de materiele en psychologische factoren, waarmee men rekening moet houden, bij het ontwerpen van een rationeel systeem voor de bevordering van het personeel, en tot op welke hoogte heeft men daar reeds rekening mee gehouden in particulier bedrijf en openbare diensten?

Hierover leverde *Elliott Dunlop Smith* van de Yale University, New Haven, U.S.A. een referaat onder den titel:

Essentials of a rational system of promotion.

Het promotieprobleem is, zegt hij, een dubbel probleem, dat van de keus der personen en dat van het ten nutte maken der belooning als stimulans voor grootere inspanning.

Rationeele keus voor bevordering sluit in zich bestudeering van de beteekenis der te vervullen betrekking vóór dat de personen, die er voor in aanmerking komen, worden beoordeeld. Daarbij moet niet zoo zeer worden gevraagd, wat de plaats nu beteekent, doch veel meer, wat er van te maken is; niet slechts welke verplichtingen de bezetting mede brengt, doch welke eigenschappen voor de vervulling der plichten, die zij oplegt, noodig zijn; niet alleen naar de kwaliteiten, noodig bij het begin, doch ook naar die, welke op den duur worden vereischt. De hoedanigheden, die de candidaat bij het aanvaarden van de betrekking moet bezitten, moeten worden onderscheiden van die, welke bij gedurende de uitoefening ervan kan ontwikkelen.

Om de geschiktheid der candidaten te bepalen, kunnen alle methoden dienen, die men bij het in dienst nemen van nieuwe krachten pleegt aan te wenden. Niettemin zijn in het algemeen de gegevens, die men verkrijgt door geschiktheidsproeven en persoonlijk onderhoud van tweederangs belang in vergelijking met de resultaten, die het waarnemen van de betrekking zelf oplevert. Om vroegere werkzaamheden dienstbaar te maken aan de beoordeeling van toekomstige bekwaamheid, moeten eerstbe-

doelde niet slechts worden geanalyseerd, doch bovendien moet objectief aantekening zijn gehouden van de verrichtingen van den candidaat en van de beoordeeling zijner chefs. Toch zijn al deze gegevens nog slechts gedeeltelijke waarheden en niet te vertrouwen, tenzij zij slechts worden gebruikt ter aanvulling van het eigen oordeel. Zij kunnen dit nooit vervangen. Want een mensch kan als een geheel slechts door het persoonlijk oordeel worden gewaardeerd. Daar de beoordeeling voor bevordering noodzakelijk ver gaand subjectief is en moet geschieden door chefs, die den candidaat in zijn werk van nabij hebben gekend, is het onvoorwaardelijk noodig, — in het bijzonder in groote ondernemingen — de bevoegdheid tot bevordering te behoeden voor misbruik van eenig systeem van toezicht en onderzoek.

De invloed der promotie als een middel tot aanwakkering is groot en onvermijdelijk. Hij strekt zich uit over het geheele bedrijf en werkt in het bijzonder op de factoren, die buiten het bereik van rechtstreeksche finantieele aanmoediging vallen. In welke mate de bevordering een heilzame spoorslag is, hangt allereerst er van af in hoeverre de employés ervan overtuigd zijn, dat bij de promotie geen persoonlijk voortrekken in het spel is en ten volle is rekening gehouden met vroegere werkzaamheden. In ieder voorkomend geval zal het gevaar van verkeerde opvatting van de zijde van het personeel worden vermindert, door geheimzinnigheid en haast te vermijden en bovenal door de mate, waarin in het verleden de promoties met wijsheid geschieden.

De hoofdbeginselen van een rationeel systeem van bevordering van uit het gezichtspunt, dat het de toewijding moet stimuleeren, kunnen aldus zich vereenigen met die van de keus op grond van geschiktheid. Zij kunnen niet categorisch worden opgesteld, daar de eerste eisch is, dat het systeem met zorgvuldigheid worde aangepast aan de locale voorwaarden en behoeften, die voor de betrokken onderneming gelden. Onder dit voorbehoud bestaan zij in het bestudeeren van de open plaats, het houden van aantekening van de wijze waarop zij werd vervuld, uitsluiting van favoritisme, het gebruik maken van het oordeel der rechtstreeksche chefs, het vormen, aan de hand van al deze gegevens, van een helder oordeel omtrent de geschiktheid van den candidaat als een persoonlijkheid en dit alles zoodanig, dat de employés duidelijk zien met hoeveel zorg, onpartijdigheid en overleg de beslissing werd genomen.

Het volgende referaat is getiteld:

Methods of promotion — Prepared by *C. S. Myers* and *G. H. Miles* (Great Britain).

De beide deelen van het te bespreken agendapunt worden afzonderlijk behandeld.

Als voordeelen van een systematisch plan van promotie worden genoemd, dat het de ontevredenheid vermindert, de vooruitzichten duidelijk doet kennen, en een prikkel is voor de employés om zich in te spannen om vooruit te komen. Echter moet zulk een plan voldoende soepel zijn om aan de behoeften van een groeiende organisatie en van alle arbeidersgroepen daarvan, tegemoet te komen. Gewezen wordt op het groote belang om van den aanvang af den staf met de meeste zorg te kiezen.

Voortdurend behoort aantekening te worden gehouden van hetgeen in de verschillende afdelingen noodig is ten opzichte van de te vervullen plichten, de salarissen, de rangen en soorten van werkkrachten, en moet worden nagegaan in hoeverre daaraan wordt voldaan. Soortgelijke gegevens moeten worden verzameld, bijgehouden en vergeleken omtrent iederen employé (gezondheid, karakter, ontwikkeling, enz.).