

DRS. H. G. HAUSMANN

Voor de vijfde en laatste maal: Afschrijvingsmethoden bij het waterleidingbedrijf

Als commentaar op Afschrijvingsmethoden IV van ir. H. van Nes (*H₂O* (1) 1968, nr. 18) moge het navolgende dienen:

Het kostendekkend principe

Van Nes geeft aan het kostendekkend principe, dat door mij gedefinieerd werd als „het streven om opbrengsten en kosten met elkaar in evenwicht te brengen”, de uitleg als zou dit principe de stelling zijn, „dat de overheid geen winst mag maken”.

Het behoeft weinig of geen betoog, dat men een streven om winsten en verliezen te vermijden niet gelijk mag stellen aan een star verbod op het behalen van winst of het lijden van verlies. In *Water* van 7 september 1967, nr. 18, heb ik met betrekking tot het kostendekkend principe reeds gesteld, dat men in dit opzicht onderscheid dient te maken tussen de streekwaterleidingen en de talrijke meer plaatselijk georiënteerde bedrijven. Van beide categorieën bedrijven zijn het voornamelijk de streekwaterleidingen, die praktisch zonder winst of verlies werken en door hun relatieve grootte het algemeen beeld van de waterprijzen in Nederland beheersen.

De prijspolitiek van de vele kleinere gemeentelijke bedrijven is voornamelijk gericht op het zo goed mogelijk aanpassen van de tarieven aan die van de grote streekbedrijven, daar het uit psychologische overwegingen niet gewenst is, dat sterk afwijkende waterprijzen in rekening worden gebracht aan consumenten, die in de aangrenzende gebieden in elkaars nabijheid wonen.

Bij de plaatselijke ondernemingen is dikwijls de gemiddelde lengte van het leidingnet per aansluiting geringer dan bij een streekbedrijf en ment kent er niet of slechts in onbetekenende mate het probleem van het aansluiten van onrendabele percelen, waardoor deze bedrijven met betrekkelijk lage kosten werken. Vandaar dat een aantal plaatselijke waterleidingondernemingen winstgevend zijn.

Hieruit mag men echter niet de conclusie trekken, dat het sociale beginsel door de betrokken gemeenten zou worden veronachtzaamd. Als regel komen de behaalde winsten op een of andere manier de burger ten goede, bijvoorbeeld door de aanleg van parken, bouw van scholen, ziekenhuizen etc. Het zou dan ook misplaatst zijn om ten aanzien van deze gemeentelijke bedrijven te spreken van een winststreven in de zin van een beleid gericht op het behalen van een zo hoog mogelijke winst, zoals dit bij particuliere bedrijven regel is.

Ook bij het nastreven van de kostendeckking door de grote streekbedrijven zijn tijdelijke winsten of verliezen van geringe omvang normaal.

Van Nes schuift mij derhalve een stelling in de schoenen, die ik nimmer gelanceerd heb, en bouwt op grond daarvan een niet reële controversiële positie op: ongeveer twee maanden voordat prof. dr. W. Drees Jr. zijn lezing hield, wees ik er reeds op, dat het nastreven door de gemeenten van het — uit sociale overwegingen doelmatige — algemene belang het maken van winst in- en niet uitsluit.

Monopolies

Het behandelen van het vraagstuk op welke manier de vrije bedrijven, die een monopoliepositie zouden hebben verworven, afschrijven, betekent slechts een afdwaling van mijn op het waterleidingbedrijf gericht betoog. Bovendien ken ik in Nederland geen vrije bedrijven, die een monopoliepositie innemen; de door deze ondernemingen toegepaste afschrijvingsystemen zijn mij dus uiteraard niet bekend.

Navorderingsmogelijkheid

In Afschrijvingsmethoden I stelde ik, dat aan het eventueel

invoeren van de methode van afschrijven op basis van de economische bruikbaarheidsduur in de waterleidingbranche een prijsverhoging — als direct gevolg — zou zijn verbonden.

Dit is mij eerste bezwaar tegen het invoeren van een zodanig afschrijvingssysteem bij het waterleidingbedrijf.

Naar aanleiding van deze constatering schreef Van Nes:

„In een dergelijke situatie heeft men in feite te maken met een in het verleden geleidelijk geaccumuleerd economisch verlies, dat boekhoudkundig niet is geregistreerd. Men is (nog) armer dan men zich waande. De enige juiste handeling is duidelijk: Alsnog en onmiddellijk dat verlies nemen en het dankzij de monopolistische marktsituatie zo snel mogelijk verhalen op hen, die het bedrag van dat verlies uit hoofde van te laag gestelde tarieven nog in hun zak hebben d.i. op het huidige geslacht, maar vooral niet op ons nog ongeboren nakroost. Ja, dat werkt prijsverhogend maar hier geldt: beter nu dan straks”.

Hiermede heeft Van Nes zonder twijfel de mogelijkheid van een navordering geïntroduceerd.

Het heeft mij daarom in hoge mate verwonderd in Afschrijvingsmethoden IV te lezen, dat hij over een navordering nergens zou hebben gesproken. Bovendien geeft hij thans onverbloemd te kennen, dat men over de toepassing daarvan niet behoeft te piekeren.

Met andere woorden, de door hem geïntroduceerde en kennelijk aanbevolen navorderingsmogelijkheid blijkt, zonder dat men daar lang bij stil behoeft te staan, niet voor realisatie vatbaar te zijn.

Waarom — zo vraag ik mij af — heeft Van Nes deze volledig in de lijn van mijn betoog liggende conclusie met zoveel omhaal van woorden ten tonele gevoerd.

Ondoelmatige aanwending van productie middelen bij het invoeren in de waterleidingbranche van een afschrijvingssysteem volgens het principe van de economische bruikbaarheid

In mijn artikel Afschrijvingsmethoden I wees ik op de omstandigheid, dat het eventueel invoeren van een afschrijvingssysteem op basis van de economische bruikbaarheidsduur bij het waterleidingbedrijf een ondoelmatige aanwending van productiemiddelen in onze maatschappij tot gevolg zal hebben. Naar mijn mening kan de aan vorenvermelde conclusie ten grondslag gelegde summie motivering door economisch geschoolden, die inzicht hebben in de onderlinge samenhangen van verschillende grootheden in onze maatschappij, niet worden misverstaan.

Niettemin was ik, teneinde de door Van Nes in Afschrijvingsmethoden II geuite kritiek te weerleggen, genoodzaakt in het daarop volgend commentaar met een nadere verklaring te komen en stil te staan bij de onderlinge afhankelijkheid van de diverse bedrijfstakken. Te oordelen naar zijn reactie daarop: „Een dergelijke redenering gaat mij veel te ver”, blijkt de gegeven uitvoerige motivering voor hem zo vreemd te zijn, dat hij deze abusievelijk ziet als „een tot nu toe niet eerder genoemd bezwaar”.

Verder meent hij het te moeten betwijfelen, of het beslag door zijn branche op de schaarse productiemiddelen bij een mogelijke overgang van het bestaande afschrijvingssysteem op dat van de economische bruikbaarheidsduur wel zo groot is als door mij in mijn nadere uitleg werd gesteld. Van Nes vergeet, dat hij kort te voren in Afschrijvingsmethoden II juist heeft gewezen op het kapitaalsintensieve karakter van de waterleidingbranche. Hij schrijft daar namelijk „In onze kapitaalintensieve bedrijven is, hoe men ook de afschrijvingen berekent, hun aandeel in de kostprijs groot”.

Dat het beslag op de nieuwe productiemiddelen bijzonder groot moet zijn, leert ons de volgende benaderende becijfering.

Volgens door het Centraal Bureau voor de Statistiek verstrekte gegevens bedroeg de toename van de investeringen in vaste activa voor de gehele waterleidingbranche in de jaren 1966 en 1967 resp. f 221.330.000,— en f 238.494.000,—. Aangenomen, dat de toename der investeringen op basis van vervangingswaarde in de laatste 40 jaren op gemiddeld 150 miljoen gulden per jaar valt te stellen, dan zal bij een gemiddelde afschrijvingsduur van 40 jaar het investeringsbestand volgens vervangingswaarde thans 3 miljard gulden belopen (deze raming stelde ik op in overleg met een functionaris van het CBS).

Ofschoon ik van gevoelen ben, dat ten minste de helft van de bestaande activa voor functionele vervanging in aanmerking komt bij overgang van het gebruikelijke afschrijvingssysteem op dat van de economische bruikbaarheidsduur, neem ik voorzichtigheidshalve aan, dat de noodzakelijke vervanging een kapitaal zal vereisen er grootte van 30 % van de raming van het huidige investeringsbestand. Men bedenke daarbij, dat productiemiddelen in het waterleidingbedrijf doorgaans op de groei worden aangeschaft, zodat het nieuwe veelal duurder is dan het oude op vervangingswaarde-basis. De vervanging zou dus neerkomen op een supplementaire vraag naar productiemiddelen van de gezamenlijke waterleidingbedrijven ter grootte van ongeveer 900 miljoen gulden. Gevoegd bij de jaarlijkse uitbreidingsbehoefte zou de vraag naar nieuwe productiemiddelen, die in het kader van het nieuwe systeem op korte termijn moet worden bevredigd, 1 miljard gulden overschrijden.

Afschrijvingskosten of economische winst

Ook al sluit het kostendekkend principe het maken van winst niet uit, in mijn theoretische conceptie zal men er van uit dienen te gaan, dat de kostendekking op volmaakte wijze wordt gerealiseerd. Bovendien blijkt dit globaal genomen voor de gezamenlijke bedrijven in de praktijk bij benadering ook het geval te zijn, zoals ik aan de hand van indrukken, die ik opdeed bij het doornemen van diverse jaarverslagen, meen te mogen opmaken en getuige het feit, dat vele zgn. superonrendabele percelen over geheel Nederland nog op aansluiting wachten.

Zou men de economische bruikbaarheidsduur-afschrijving invoeren met de daarmee gepaard gaande functionele vervanging van productiemiddelen — zo stelde ik in mijn oorspronkelijke artikel —, dan heeft men te maken met niet verdiende afschrijvingen, die niet uit winsten kunnen worden bestreden. Ter vermijding van blijvende kapitaalverliezen zullen derhalve de afschrijvingen op de buiten gebruik gestelde activa dienen te worden gecontinueerd.

Van Nes is van mening, dat deze voortgaande afschrijvingen op afgedankte maar nog niet afgeschreven activa het maken van winst eisen, hetgeen strijdig zou zijn met het kostendekkend principe in de zin van een verbod op het maken van winst. In feite is Van Nes dus van oordeel, dat deze inhaalafschrijvingen geen kosten maar winstelementen zijn.

Ofschoon in dit geval een sociaal motief aanwezig is, dat het maken van winst zou rechtvaardigen — te weten de noodzaak om verliezen uit het verleden op te heffen, teneinde een bij het waterleidingbedrijf niet toelaatbare bedrijfsinkrimping te vermijden —, ben ik van mening, dat bedoelde inhaalafschrijvingen wel degelijk als kosten dienen te worden beschouwd. Mijns inziens miskent Van Nes de gedachte van de continuïteit van de onderneming, die *conditio sine qua non* is voor de bedrijfsvoering bij bedrijven met een duurzaam karakter. Teneinde de continuïteit van een bedrijf te verzekeren is het noodzakelijk om rekening te houden met hetgeen zich in het verleden bij het desbetreffend bedrijf heeft voorgedaan en kosten uit het verleden kunnen dientengevolge niet buiten beschouwing wor-

den gelaten. Inhaalafschrijvingen, die in de accountancy algemeen als reële bedrijfskosten worden beschouwd, zouden, indien men het continuïteitsprincipe niet zou erkennen, niet op de exploitatierekening thuis horen.

Trouwens, ook Van Nes zou bij handhaving van zijn standpunt genoodzaakt zijn de verliezen uit het verleden in toekomstige kosten om te zetten. Wenst hij de afschrijvingen niet te continueren omdat hij conform zijn interpretatie van het door mij gestelde op deze wijze winsten zou behalen, dan zal hij het geleden verlies op het kapitaal in mindering moeten brengen. Daar het voor een waterleidingbedrijf, dat het gemeente- of streekbelang behoort te dienen, niet mogelijk is de bedrijfsomvang blijvend in te krimpen (in geval van expansie is het een relatieve inkrimping), zal het verlies moeten worden gedelgd door het aangaan van een geldlening, hetgeen uiteraard in de toekomst kosten met zich meebrengt.

Noodzakelijke waardering van productiemiddelen op vervangingswaarde

In Afschrijvingsmethoden III stelde ik, dat het noodzakelijk is periodiek vergelijkende calculaties op te stellen, teneinde de afschrijvingsmethode volgens economische bruikbaarheidsduur op juiste wijze te kunnen toepassen. Zou men daarbij uitgaan van de historische aanschaffingswaarde van de in gebruik zijnde productiemiddelen, dan zou men in een tijd van bijna ononderbroken inflationistische prijsstijgingen niet komen tot een juiste toepassing van het principe van afschrijving op basis van de economische levensduur. Daaraan verbond ik de conclusie, dat in de naoorlogse door inflatie gekenmerkte periode herwaardering van het actief op vervangingswaarde voorwaarde is ter realisering van het nieuwe afschrijvingssysteem.

Dat bedrijven, welke met het oog op de onderwerpelijke afschrijvingsmethode de activa op vervangingswaarde waarderen, tevens de balans en winst- en verliesrekening daarmee in overeenstemming brengen, is een veronderstelling, die naar mijn mening voor de hand lag.

Volgens Van Nes zou ik enerzijds een verbinding hebben gelegd tussen de afschrijvingsmethode op basis van de economische levensduur en de noodzaak in dat geval de balanswaardering op de vervangingswaarde te baseren. Anderzijds zou ik de afschrijving op basis van technische levensduur gekoppeld hebben aan de balanswaardering op historische kostprijs.

Deze laatste bewering heb ik echter nimmer gedaan, daar ik „in hoofdzaak” slechts naar voren heb gebracht, dat waardering op vervangingswaarde voorwaarde is voor de afschrijvingsmethode volgens economische bruikbaarheidsduur en ten aanzien van het systeem van de technische levensduur-afschrijving geen uitspraken deed. Als „bijkomende kwestie” stelde ik dus, dat van de bedrijven, die het nieuwe systeem zouden hebben ingevoerd, mag worden verwacht, dat ook de balans tezamen met de winst- en verliesrekening aan een herwaardering op basis van vervangingswaarde zal worden onderworpen.

Van Nes doet het echter voorkomen, als zou deze bijkomende kwestie essentieel zijn voor de bewijskracht van mijn betoog en schrijft: „Het uitgangspunt van deze bewijsvoering is echter foutief en het daaruit geleverde bewijs dus van onwaarde. Afschrijven en balanswaardering zijn twee afzonderlijke zaken”. In feite snijdt hij slechts een zuiver boekhoudkundig probleem aan en laat mijn hoofdstelling: waardering tegen vervangingswaarde is heden ten dage voorwaarde voor het invoeren van de economische bruikbaarheidsduur-afschrijving, onverlet.

Zijn mening ten aanzien van deze bijkomende boekhoudkundige kwestie kan ik op de volgende gronden echter niet delen. Indien een bedrijf afschrijft op vervangingswaarde, verschijnen deze afschrijvingen ongetwijfeld op de winst- en verliesrekening. Volgens het systeem van de dubbele boek-

houding moet dit op één of andere wijze ook op de balans tot uitdrukking komen. Dit kan op verschillende boekhoudkundige manieren gebeuren, maar het meest voor de hand liggend en redelijk is, dat het bedrijf in kwestie de balans op vervangingswaarde herwaardeert. Het noodzakelijk verband tussen afschrijving en balanswaardering is derhalve niet te ontgaan.

Dat Van Nes na zijn uitspraak op boekhoudkundig gebied meent met de noodzakelijke voorwaarde van calculatie op vervangingswaarde-basis te hebben afgedaan, blijkt wel uit zijn opmerkingen, dat men volgens economische levensduur kan afschrijven, zowel op basis van historische kostprijs als op basis van vervangingswaarde. Om aan te tonen, dat heden ten dage uitsluitend de tweede door Van Nes genoemde voorwaarde, nl. die van de vervangingswaarde, kan gelden, moge worden gememoreerd hetgeen ik kort geleden van een directeur van een groot streekbedrijf vernam. Volgens deze zegsman werkt hij met een gedeelte van zijn bedrijf bijzonder goedkoop, aangezien daar bijvoorbeeld stalen buizen met een diameter van 300 mm in gebruik zijn, die 33 jaar geleden voor f 5,30 per m' waren aangeschaft, terwijl ook het leggen in 1935 op bijzonder voordelige wijze was geschied.

Anno 1968 valt de prijs van deze buis te stellen op f 44,40 per m' en ook een pvc-buis (6 ato) van ongeveer gelijke diameter komt met f 36,95 per m' nog belangrijk duurder uit dan de historische kostprijs.

Hoe snel de inflatie het voordeel van een functionele vervanging, die tot een tariefsverlaging aanleiding had gegeven, ten dele vermag ongedaan te maken, blijkt uit de navolgende aanhaling uit het jaarverslag 1967/1968 van de Koninklijke Luchtvaart Maatschappij N.V. (blz. 6). „Weliswaar heeft de betere economie van de in gebruik genomen moderne straalvliegtuigen in de achter ons liggende jaren geleid tot een voortgaande daling van de kosten per aangeboden tonkilometer, maar de alom optredende stijgingen van salarissen en prijzen — waaronder die van landings- en stallingsgelden — absorberen het gunstige effect van nieuwe vliegtuigen op de kosten voor een zeer belangrijk deel”.

Bij het invoeren van het waarderingssysteem op vervangingswaarde-basis bij het waterleidingbedrijf spelen uiteraard

nog andere overwegingen een rol dan uitsluitend een mogelijke toepassing van het afschrijven volgens economische gebruiksduur. Maar deze andere overwegingen zijn gelegen buiten het kader van mijn artikel, dat zich beperkt tot de genoemde afschrijvingsmethoden bij het waterleidingbedrijf.

Vergelijking der perioden van technische- en economische levensduur

Aangezien productiemiddelen van het waterleidingbedrijf overwegend een specifiek karakter dragen, kan men bezwaarlijk deze activa vergelijken met die, welke in gebruik zijn bij de overige bedrijfstakken. Niettemin is het mogelijk de vergelijkende calculaties bij het waterleidingbedrijf in relatie te brengen met die in andere sectoren van ons economisch bestel. Daarbij is het mij opgevallen, dat in de vergelijkende calculaties bij het waterleidingbedrijf dikwijls een tweetal omstandigheden dienen te worden verwerkt, die in het vrije bedrijfsleven doorgaans niet voorkomen, te weten het gemis van een behoorlijke restwaarde en de aanwezigheid zelfs van een negatieve restwaarde. Bedoelde omstandigheden werken verzwarend op de kapitaalslasten van het nieuwe productiemiddel (per eenheid product) bij het waterleidingbedrijf, waardoor een functionele vervanging naar een tijdstip zal worden verschoven dat later is dan zonder deze elementen het geval zou zijn. Vandaar dat ik het meen te moeten betwijfelen, of bij het waterleidingbedrijf de economische- en technische bruikbaarheidsduren zo veel van elkaar zouden afwijken als gewoonlijk verondersteld wordt. In wezen is dit een aanvullend argument ten faveure van het systeem van afschrijving volgens technische levensduur, zij het één van slechts geringe betekenis. Ziet men het wezen van de afschrijving op basis van de economische levensduur in de functionele vervanging van productiemiddelen, dan wordt hiermede immers tegemoetgekomen aan het bezwaar van de voorstanders van dat systeem, die van mening zijn dat door de technische levensduur-afschrijving de technische ontwikkeling niet op de voet zou worden gevolgd.

De opvatting van Van Nes, dat „wij elkaar op dit punt beginnen te vinden”, kan ik daarom bezwaarlijk delen.

(Discussie gesloten Red.)