

RAPPORT VAN DE COMMISSIE TER BESTUDERING
VAN DE GEVOLGEN VAN DE INVOERING VAN DE
„INTERNATIONALE STANDAARDEN VOOR JAARREKENINGEN”
VOOR DE VERANTWOORDING VAN DE
OVERHEIDSDIENSTEN EN BEDRIJVEN

door J. F. van Dijk

Inleiding

1. Bovengenoemd rapport verscheen in 1977 als gevolg van een initiatief van de Vereniging van Gemeente Accountants en de Vereniging van Hoofden van Administraties van Overheidsdiensten en bedrijven, welke tezamen een studiecommissie hebben ingesteld om te komen tot een aanpassing („modernisering”) van de uit 1931 daterende „Rekeningsvoorschriften voor de gemeenten”.

De commissie stond onder leiding van de heer H. Mennes, registeraccountant, directeur van de accountantsdienst van de gemeente Amersfoort. Het rapport is besproken in een gezamenlijke vergadering van de beide verenigingen op 16 november 1977 te Utrecht.

Een verslag van deze vergadering is opgenomen in het maandblad Financieel Overheidsbeheer van januari 1978.

Bovenbedoelde Rekeningsvoorschriften bevatten, behalve de voorschriften voor de inrichting van de gemeentelijke kameralistische rekening, een aantal artikelen die betrekking hebben op de zogenaamde takken van dienst (bedrijven). Daarin worden enkele summiere voorschriften gegeven voor de inrichting van de jaarlijkse beheersverantwoording van deze bedrijven door middel van een aantal voorgeschreven staten (rekening van baten en lasten, idem van kapitaalsontvangsten en uitgaven, balans, staat van vaste activa, etc.), terwijl voorts voor enkele met name genoemde soorten bedrijven, zoals woningbedrijf, grondbedrijf, gas-, water- en electriciteitsbedrijven, een aantal specifieke gegevens worden vermeld, die in de jaarlijkse verslaggeving dienen te worden opgenomen.

De in de vijftiger jaren plaatsgevonden gedachtenwisseling over de jaarverslaggeving, gestimuleerd door het rapport „het jaarverslag” van de commissies jaarverslaggeving van de werkgeversverbonden en de daaropgevolgde verdere ontwikkeling, die leidde tot (o.m.) de in 1971 tot stand gekomen Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen (thans titel 6 Boek 2 Burgerlijk Wetboek) heeft op de gemeentelijke rekeningsvoorschriften nauwelijks invloed gehad. Een aanpassing van deze voorschriften aan de intussen tot stand gekomen geëvolueerde inzichten op het gebied van de jaarverslaggeving is dan ook bepaald geen luxe te achten.

Het is op zichzelf gezien wat merkwaardig, indien de wetgever voor de jaarlijkse verslaggeving van *privaatrechtelijke* rechtspersonen wettelijke voorschriften tot stand brengt, welke het karakter hebben van „minimum normen” voor presentatie en mate van inzicht, de overheid voor haar eigen verslaggeving, die van andere overheden of van met de uitvoering van een deel van de overheidstaak belaste private instellingen andere - minder vergaande - normen hanteert.

Zo kwam nog in 1977 een regeling tot stand voor de jaarverslaggeving van woningbouwcorporaties, die niet voldoende rekening houdt met de bovenbedoelde ontwikkeling. Ook de verslaggeving van bv. de gemeenten en de gemeentelijke takken van dienst bleef tot dusverre onaangepast, ondanks de permanent werkzame „Commissie gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften” van het Ministerie van Binnenlandse Zaken. Een positieve uitzondering op het bovenstaande is het in 1975 van kracht geworden „Besluit financiële jaarstukken ziekenhuizen en verpleeginrichtingen” van de Staatssecretaris van Volksgezondheid en Ziekenhygiëne, dat gebaseerd is op titel 6 Boek 2 BW waarbij rekening is gehouden met specifieke kenmerken van deze instellingen.

Het initiatief van de beide bovengenoemde privaatrechtelijke verenigingen van ambtenaren, werkzaam op de terreinen van de gemeentelijke accountancy en de verslaggeving, verdient dan ook alleszins waardering.

De in het hiernavolgende bij het rapport gemaakte kritische kanttekeningen doen daaraan niets af.

Opdracht van de commissie

2. De opdracht van de studie commissie luidde als volgt:

„Bestudering van de problemen, die voortvloeien uit het van kracht worden van de internationale standaarden voor jaarrekeningen van het IASC in relatie tot de verantwoordingen van overheidsdiensten en -bedrijven”.

„Overheidsdiensten en -bedrijven” is een nogal ruim begrip. Het heeft betrekking op het Rijk, de provincies, de gemeenten, zowel op de algemene dienst als op de dienstonderdelen en -bedrijven, al of niet met een afzonderlijke jaarverslaggeving.

In haar uitwerking beperkt de commissie zich echter tot de takken van dienst bedoeld in artikel 252 van de gemeentewet (gemeentelijke bedrijven).

Niet behandeld worden derhalve o.a.: de verantwoording van de „algemene dienst” van het Rijk, de provincie en de gemeente, de verantwoording van gemeenschappelijke regelingen bedoeld in de Wet gemeenschappelijke regelingen, de verantwoording van commissies ex artikel 61 van de gemeentewet en de verantwoording van instellingen, die in een privaatrechtelijke vorm een publiekrechtelijke taak verrichten, en waarmee de overheid een bestuurlijke bemoeienis heeft.

Voorzover deze laatste groep instellingen bv. de NV-vorm heeft, geldt voor de inrichting van de jaarrekening titel 6 Boek 2 BW.

Bij het vergelijken van de betekenis van de jaarrekening bij private ondernemingen en bij de gemeenten, bij welke laatste instellingen ook bij de jaarlijkse behandeling in de gemeenteraad van de *begroting*, systematische en soms omvangrijke informatie wordt verstrekt, komt de commissie tot de conclusie dat er tussen de doelstellingen van de jaarverslaggeving van beide categorieën geen principiële, doch slechts graduele, verschillen bestaan. Ook al is bij de gemeenten het behalen van winst als regel geen expliciete doelstelling, het geven van (toereikend) inzicht in de feitelijke kosten en opbrengsten en in de financiële positie acht de commissie noodzakelijk. De jaarrekening van de takken van dienst moet worden gezien als de verantwoording „van de uitvoering van het beleid”. Evenals bij de private onderneming heeft deze jaarrekening een functie in het kader van de décharge-procedure.

Uitgangspunt van de commissie

3. Gezien de opdracht van de commissie, zou men verwachten dat de in werking getreden Internationale Standaarden voor Jaarrekeningen voor de commissie uitgangspunt zouden zijn geweest. Blijkens de inhoud van het rapport is echter de wetgeving, zoals die is opgenomen in titel 6 van het 2e Boek van het Burgerlijk Wetboek als basis genomen. Op zichzelf ligt dat ook meer voor de hand. Waarom zou men zich bij de voorbereiding van een stuk wetgeving baseren op internationale standaarden, waarvan de uitvoering door de Nederlandse overheid niet afdwingbaar is, als er in de nationale wetgeving op dit gebied reeds een bruikbaar voorbeeld voorhanden is?

Aangepaste versie van titel 6, Boek 2 BW

4. De als bijlage bij het rapport gevoegde ontwerp Rekeningsvoorschriften voor gemeentelijke takken van dienst kan men zien als een aan de specifieke omstandigheden aangepaste titel 6 Boek 2 BW. De commissie verwacht dat door de nieuwe voorschriften het naar elkaar toegroeien van overheidsbedrijven en particuliere bedrijven wordt bevorderd. Zij stelt, dat dit past in een ontwikkeling waarbij particuliere bedrijven vermaatschappelijken en overheidsbedrijven meer aandacht geven aan begrippen als management en efficiency.

In dit verband is van betekenis dat de door de commissie ontworpen voorschriften uitdrukkelijk een postgewijze toelichting op de balans en de resultatenrekening verplicht stelt. In de bestaande voorschriften was dat namelijk niet het geval, waardoor de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de jaarstukken in bepaalde gevallen ernstig werd geschaad.

Conclusies en aanbevelingen van het rapport

5. Eén van de aanbevelingen van het rapport beoogt legalisering en toepassing van de door de commissie ontworpen voorschriften, waardoor tegemoet kan worden gekomen aan het bezwaar van de huidige Rekeningsvoorschriften 1931, welke niet garanderen, dat financiële verantwoordingsstukken worden opge maakt die voldoen aan thans algemeen te stellen eisen van presentatie en inzicht. Ook dient er volgens de commissie naar te worden gestreefd dat de werkingssfeer van de ontworpen rekeningsvoorschriften wordt uitgebreid tot de verantwoordingen van *andere* overheidsinstellingen dan de gemeentelijke takken van dienst, waarop de commissie zich in eerste instantie heeft gericht (zie hierboven sub 2).

Niet geheel duidelijk is wat de commissie bedoelt met de aanbeveling dat vertegenwoordigers van de beide initiërende verenigingen zitting dienen te nemen „in commissies, welke zich bezighouden met de begeleiding van en advisering omtrent administratieve aangelegenheden, die onder andere op het hierbij gerapporteerde betrekking hebben”. Wordt hiermede gedoeld op het TO en/of de Commissie Comptabiliteitsvoorschriften van het Ministerie van Binnenlandse Zaken? Realisering van de voorstellen van de Commissie is slechts mogelijk indien de gezamenlijke gemeenten de voorstellen aanvaarden en het departement van Binnenlandse Zaken bereid is aan dit ontwerp rechtskracht te verlenen.

Opmerkingen bij de ontwerp-rekeningsvoorschriften

6. De commissie verstaat onder jaarrekening (art. 1 van het ontwerp):

- de balans
- de resultatenrekening
- de postgewijze toelichting op deze stukken, en
- andere toelichtende bescheiden.

Van deze andere toelichtende bescheiden worden genoemd:

- a. vergelijking van de jaarrekening met de primaire begroting;
- b. staat van herkomst en besteding der middelen;
- c. overzicht van mutaties en afschrijvingen van duurzame activa.

De onder *b* bedoelde staat van herkomst en besteding der middelen kan worden gezien als een uitbreiding van de tot dusverre geldende „rekening van kapitaalsontvangsten en uitgaven”. Bij de gemeentelijke overheid speelt dit overzicht ook bij de controle van de uitvoering van de begroting een belangrijke rol.

Zo zullen met name de bestedingen van door de gemeenteraad gevoteerde investeringskredieten in deze staat dienen te worden vermeld.

De Internationale Standaard voor Jaarrekeningen nr. 7 die op deze materie betrekking heeft, laat een grote vrijheid ten aanzien van de informatie die in deze staat dient te worden opgenomen. Het is dan ook aan te bevelen dat, indien de ontworpen voorschriften te zijner tijd zullen worden ingevoerd, een duidelijk uitgewerkt model van deze staat voor de gemeenten beschikbaar komt.

Het valt op, dat de commissie niet de term „winst- en verliesrekening” gebruikt, doch de term „resultatenrekening”. De commissie motiveert haar voorkeur voor deze term met de opmerking, dat het maken van winst in het algemeen bij de overheid niet wordt beoogd, maar wel - evenals verlies - als gevolg van de uitvoering van de verzorgende overheidstaak kan optreden.

Bij deze motivering is de kanttekening te maken, dat de in titel 6 Boek 2 BW gebruikte term winst- en verliesrekening op zichzelf niets zegt ten aanzien van het eventuele *winststreven* van de betrokken huishouding. Genoemde titel is van toepassing op de coöperatieve vereniging, de onderlinge waarborgmaatschappij, de NV en de BV (art. 2: 306 BW).

Met name van de beide eerstgenoemde rechtspersonen kan men niet stellen dat hun primaire doelstelling is het behalen van winst. De term winst- en verliesrekening is een neutraal begrip, ontleend aan het dubbelboekhouden, en zegt op zichzelf niets ten aanzien van de doelstelling van de betrokken huishouding. Overigens wordt de opmerking van de commissie, dat het maken van winst in het algemeen niet wordt beoogd in de praktijk niet altijd bewaarheid.

In dit verband is bv. te denken aan de gas- en elektriciteitsbedrijven, die bij gemeentelijke exploitatie als regel geen onbetekenende bijdragen leveren tot de inkomsten van de gemeente.

Jammer is, dat (mede door de keuze van de benaming „resultatenrekening”?) het in artikel 335 2e Boek BW gemaakte onderscheid tussen bedrijfsresultaat, overige baten en lasten, winst of verlies voor belastingen (en geschat bedrag voor belastingen met betrekking tot de winst) de mist ingaat (artt. 22-24). Aangenomen moet worden dat de wet niet voor niets dit onderscheid heeft gemaakt. Ook bij gemeentelijke bedrijven moet het onderscheid tussen „bedrijfsresultaat” (het resultaat van de door het bedrijf uitgeoefende hoofdfunctie) en de overige baten en lasten van betekenis worden geacht.

De doelstelling van de jaarrekening wordt als volgt geformuleerd:

„De jaarrekening geeft een zodanig inzicht, dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat van de tak van dienst, alsmede omtrent de mate waarin de jaarrekening in overeenstemming is met de begroting” (art. 2).

Blijkens de commissie hebben de in artikel 2:308 BW genoemde begrippen solvabiliteit en liquiditeit voor de afzonderlijke takken van dienst weinig betekenis. Daarentegen wordt terecht de relatie van de rekening met de begroting van veel betekenis geacht.

Artikel 4, 4e lid schrijft daarom voor een *bij de jaarrekening* over te leggen „staat vermeldende de cijfers van de primaire begroting en van de jaarrekening, de verschillen daartussen en een toelichting hierop”.

De vraag rijst, waarom deze begrotingscijfers niet (*naast* ook de vergelijkende cijfers van het vorige jaar) *in* de winst- en verliesrekening (resultatenrekening) en *in* de staat van herkomst van besteding der middelen moeten worden opgenomen, zoals in de *huidige* Rekeningvoorschriften 1931 is voorgeschreven.

De rekening is toch te zien als de verantwoording van het gevoerde beheer, binnen de daarvoor bij de begroting toegestane kredieten.

Niet geheel duidelijk is voorts wat de commissie precies beoogt met de door haar bedoelde vergelijking van de jaarrekening met de *primaire* begroting (dat is de *oorspronkelijke* begroting, *zonder* de in de praktijk vaak vele tussentijdse aanvullingen en wijzigingen). Dat zij heeft willen afrekenen met het in de praktijk weinig zinvolle gebruik om aan het eind van het dienstjaar alle verschillen tussen werkelijke en geraamde baten en lasten door middel van een zg. „slotwijziging” recht te trekken, moet positief worden beoordeeld. Hoe gaat het echter met de *in de loop van het jaar* door de raad gevoteerde kredieten bv. voor uitbreiding en investeringen, etc. De praktijk op dit punt is dat deze kredieten als regel niet (meer) in de primaire begroting worden opgenomen, doch eerst bij tussentijdse begrotingswijzigingen worden toegevoegd.

De vergelijking tussen gevoteerde kredieten en werkelijke investeringen, welke belangrijk is in het kader van het budgetrecht van de gemeenteraad, verdwijnt op deze wijze maar al te gemakkelijk in het ongewisse.

Het weglaten van de elementen „liquiditeit” en „solvabiliteit” uit de in artikel 2 omschreven doelstelling van de jaarrekening wordt door de commissie niet nader gemotiveerd. Voor de gemeentelijke bedrijven moge dan de solvabiliteit niet zo’n belangrijk aspect zijn, het element „liquiditeit” is dat wel. Behalve voor het in het ontwerp wat in het duister blijvende onderscheid tussen lang en kort vreemd vermogen is het liquiditeitsaspect als regel van overwegende betekenis voor de onderlinge *volgorde* van de balansposten.

Ook de door de commissie beoogde ruimere toepassing van het ontwerp, nl. op andere overheidsinstellingen (zie hierboven sub 2 en 5) lijkt het wenselijk te maken, dat de commissie zich alsnog beraadt op het invoegen van deze beide aspecten in de door haar omschreven doelstelling van de jaarrekening.

De grondslagen, waarop de waardering van activa en passiva en de bepaling van het resultaat berusten, voldoen aan normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd (art. 5).

Deze bepaling opent de mogelijkheid om in afwijking van het tot dusver door de gemeente als „algemeen bruikbare” waarderingsgrondslag beschouwde - sys-

teem van de historische uitgaafprijs andere grondslagen te kiezen.

Terecht wijst de commissie erop, dat de specifieke problematiek bij de overheid aanleiding kan geven tot nadere beschouwingen, waarbij kennelijk bedoeld is op het zg. Tripartiete Overleg.

Evenals in artikel 2:314 BW bevat artikel 7 van het ontwerp de bepaling dat bij de jaarrekening wordt overgelegd de verklaring van de deskundige bedoeld in artikel 265bis gemeentewet (accountant).

Daaraan is toegevoegd de volgende zinsnede: Voorzover de jaarrekening niet aan deze rekeningsvoorschriften voldoet, maakt de verklaring *hieromtrent* (daarvan?) melding, tenzij dit in de jaarrekening zelf is aangegeven. (Is bedoeld: tenzij de afwijkingen in de jaarrekening duidelijk zijn vermeld en toegelicht?).¹⁾ De redactie van deze bepaling lijkt voor verbetering vatbaar.

Artikel 10 van het ontwerp noemt als verplicht toelichtend stuk de staat welke een specificatie geeft van de vaste activa, de (jaarlijkse en gecumuleerde) afschrijvingen en de mutaties daarin. Vermeld dienen ook te worden afschrijvingsmethode, gebruiksduur en/of afschrijvingspercentage.

Het 2e en 3e lid van dit artikel luiden als volgt:

„2) Extra afschrijvingen dienen afzonderlijk te worden vermeld en toegelicht.”

„3) Investeringssubsidies en/of bijdragen van derden worden afzonderlijk verantwoord.”

In de toelichting op dit artikel wordt geen onderscheid gemaakt tussen extra-afschrijvingen, die noodzakelijk zijn uit technisch/economische overwegingen, en die, welke geschieden uit overwegingen van winstbestemming. Indien deze laatste, zoals in de praktijk nog wel eens voorkomt, in mindering van de boekwaarde van de vaste activa zijn gebracht, wordt geweld gedaan aan de in artikel 3 van de ontwerp voorschriften bedoelde getrouwe weergave van het vermogen (en soms ook van het resultaat!). Niet duidelijk is waarom investeringssubsidies en/of bijdragen van derden onder dit artikel worden besproken.

Investeringssubsidies zijn, veelal onder bepaalde voorwaarden, gegeven financierings- of gekapitaliseerde exploitatie bijdragen. Zij kunnen bv. zijn gegeven om bepaalde investeringen mogelijk te maken. Het is echter een vraag of zij *daarom* ook op de bruto-investering in mindering moeten worden gebracht.

Ook rijst de vraag op welke basis dan de jaarlijkse afschrijvingen moeten worden bepaald, nl. op de bruto- of op de met de investeringssubsidie verminderde waarde.

De boeking van de zg. bijdragen van derden, zoals die nogal veel voorkomen (soms tot grote bedragen) bv. bij openbare nutsbedrijven, geschiedt in de praktijk niet uniform.

Soms worden zij in mindering gebracht op de aanschaffingswaarde, soms worden ze als van derden verkregen rentevrij vreemd (of eigen) vermogen op de balans gepassiveerd. Afschrijving vindt plaats op basis van de netto-, danwel de bruto-investering.

Het zou belangrijk zijn geweest als de commissie zich op het punt van de presentatie van bijdragen van derden en van investeringssubsidies, alsmede ten aanzien van de berekening van de afschrijvingen in zulke gevallen, duidelijker had uitgesproken.

¹⁾ Cursivering en toevoeging tussen () van mij. Van Dijk.

Artikel 11 van de regeling handelt over immateriele activa. Het 3e lid van dit artikel luidt als volgt:

„3) Verliezen die ontstaan bij het buiten gebruik stellen, danwel bij het onttrekken aan de oorspronkelijke bestemming van activa, kunnen worden opgevoerd als te amortiseren verliezen.”

Het lijkt niet juist dit soort verliezen te rangschikken onder „immateriële activa”. Zo er behoefte mocht zijn om deze verliezen over meerdere jaren te dekken, hetgeen bij de als regel volledige financiering met vreemd vermogen en de veelal niet op winst gerichte exploitatie bij gemeentelijke takken van dienst nogal eens kan voorkomen, lijkt het noodzakelijk ongedekte verliezen als *afzonderlijke* balanspost op te nemen.

Ervan uitgaande dat deelnemingen bij gemeentelijke takken van dienst als regel nauwelijks voorkomen, kan begrip worden opgebracht bij een summier regeling als in het ontwerp voorgesteld. De verdeling over 2 artikelen, die bovendien niet opvolgend zijn (artikelen 12 en 14) wekt echter enige verwondering.

Artikel 13 betreft de voorraden en is nagenoeg gelijk aan het eerste lid van artikel 2:322 BW. Merkwaardigerwijze ontbreken echter de in dat artikel voorkomende „handelsvoorraden”, welke met name bij openbare nutsbedrijven (gas en electriciteitsbedrijven) nogal eens plegen voor te komen (gasapparaten, elektrische fornuizen, etc.). De in plaats daarvan genoemde „bestemde” „voorraden” worden niet nader toegelicht.

Artikel 17 handelt over het eigen vermogen, dat wordt onderscheiden in kapitaal en reserves. Blijkens de toelichting bij dit artikel wordt ervan uitgegaan, dat een tak van dienst (juridisch!) geen eigen vermogen kan hebben. De vraag rijst echter hoe bv. in geval herwaardering van vaste activa wordt toegepast, het verschil tussen de actuele waarde en de oorspronkelijke boekwaarde wordt verantwoord. Het kan toch niet de bedoeling zijn deze „reserve herwaardering” aan de gemeente uit te keren? Het rapport spreekt zich hierover niet uit.

Artikel 19 gaat over de voorzieningen en bepaalt dat hiervan tenminste afzonderlijk worden vermeld de voorzieningen die betrekking hebben op bepaalde activa, alsmede de egalisatiefondsen. Niet geheel duidelijk is wat met deze laatste term wordt bedoeld. Het gevaar bestaat, dat in de praktijk de term „egalisatiefondsen” zodanig kan worden uitgelegd dat een getrouwe en stelselmatige weergave van grootte en samenstelling van het resultaat in gevaar wordt gebracht. Het zou beter zijn geweest als de commissie, evenals het Tripartiete Overleg (zie hoofdstuk III b van de Beschouwingen) een aantal illustratieve voorbeelden had genoemd. Daarbij kan bv. worden gedacht aan de voorziening voor onderhoudskosten en, bij grondbedrijven, de voorziening (veelal ten onrechte „reserve” genoemd) voor nog te maken kosten van bouwrijpmaken, etc. van onderhanden grondcomplexen.

De schulden met een looptijd langer dan een jaar worden in het ontwerp niet genoemd. Wel wordt in de *toelichting* op artikel 20, dat over de kortlopende schulden handelt, vermeld dat indien schulden met een looptijd van meer dan een jaar voorkomen, dit „dient te worden aangegeven”.

Mede gezien de door de commissie beoogde ruimere toepassing van de ontwerp-rekeningsvoorschriften, waarbij o.a. ook gedacht is aan gemeenschappelijke regelingen, algemene dienst van provincie en gemeenten, etc. mag een onderscheid *in de balans* tussen langlopende en kortlopende schulden niet ontbreken.

Van de in de resultatenrekening of toelichting afzonderlijk te vermelden kosten en opbrengsten (artikel 2:335 3e lid BW spreekt van baten en lasten) worden de afschrijvingen op immateriële activa niet afzonderlijk genoemd. Evenmin worden onder de opbrengsten vermeld de opbrengsten van beleggingen.

Aangezien gemeentelijke takken van dienst hun reserves als regel bij de gemeente plegen te beleggen, zal afzonderlijke vermelding van de opbrengst hiervan van betekenis kunnen zijn. Blijkens dit artikel (art. 24) dienen subsidies afzonderlijk te worden verantwoord. In de toelichting op dit artikel is vermeld:

„Alleen indien de subsidie een „recht” vormt, dient dit te leiden tot een verantwoording als bate op de exploitatierekening.”

Niet geheel duidelijk is wat daarmee wordt bedoeld.

Het vierde lid van artikel 24 heeft betrekking op het vermelden van de uitkomsten, indien een tak van dienst *meer dan één* verzorgende taak heeft. De toelichting op dit vierde lid is niet geheel vrij van onduidelijkheden.

Afhankelijk van het vereiste inzicht zal dit lid nl. leiden: tot het verstrekken van „enige exploitatie overzichten”, danwel tot toevoeging van een „kostenverdeelstaat”, of tot een „bedrijfsanalyse”.

In de praktijk komt het nog weleens voor dat bv. één tak van dienst zowel de gas- als electriciteitsvoorziening verzorgt. In zulke gevallen is het niet ongebruikelijk, dat voor beide onderdelen afzonderlijke *winst- en verliesrekeningen* worden opgesteld.

Conclusie

7. De totstandkoming van het onderhavige rapport moet in het algemeen positief worden beoordeeld. Met de commissie kan de wens worden uitgesproken, dat de verouderde „Rekeningsvoorschriften” voor de gemeentelijke takken van dienst in bovenbedoelde zin zullen worden aangepast. Ook kan gaarne worden ingestemd met de beoogde ruimere toepassing door andere overheidsdiensten en -instellingen.

Zoals in het voorgaande is aangegeven, behoeft de redactie van het ontwerp op bepaalde punten echter nog wel aanvulling en/of herziening.