

| Post No. | Naam      | No. | Debet    | Tegenw. | Credit  | Naam        | No. |
|----------|-----------|-----|----------|---------|---------|-------------|-----|
| 1        |           |     |          | f 500.— | f 500.— | Banken in f |     |
| 2        |           |     |          | „ 600.— | „ 600.— | O.M. in f   |     |
| 3        | Kas       |     | „ 1100.— |         |         |             |     |
| 4        | O.M. in f |     | „ 400.—  | „ 400.— |         |             |     |
| 5        | Onkosten  |     | „ 300.—  | „ 300.— |         |             |     |
| 6        |           |     |          |         | „ 700.— | Kas         |     |

waarbij de posten als no. 3 en no. 6 eerst aan het eind van den dag, n.l. voor de totaal ontvangst en voor het totaal der uitgaven, worden gemaakt. Er kan derhalve met recht worden gezegd, dat de Kassier zijn ontvangsten rechts- en zijn uitgaven links boekt.

De gewone regel van boeking, welke het tegenovergestelde voorschrijft, zou kunnen zijn gevolgd, ware het niet, dat in dit geval het personeel, dat de ponsmachines bedient, de Debet-ponskaarten zouden moeten ponsen van de rechterzijde van het Kasboekblad en de Creditkaarten van de linkerzijde. Dit zou indruischen tegen het aan dit personeel gegeven voorschrift: links staan de Debet-, rechts de Creditposten en zou aldus verwarring kunnen stichten of althans de snelheid van ponsen verminderen.

De hulpboekbladen zijn voor het ponspersoneel uitsluitend pons-vouchers. De vraag rijst, waarom daarvoor niet de originele bank- en kasstukken worden gebruikt. Het antwoord daarop is: omdat deze stukken niet uniform van afmeting zijn en daardoor lastig te hanteeren, terwijl bovendien de gegevens daarvan niet in een zelfde vaste volgorde zijn vermeld, hetgeen alweer de pons-snelheid nadeelig beïnvloedt.

Alvorens van de Financiële Administratie af te stappen, zij een enkel woord gewijd aan de samenstelling der Hollerith-code.

Het aantal Grootboekrekeningen is meer dan 100; dat van de rekeningen der onderhoorige maatschappijen evenzoo. Het code-getal, dat en de grootboekrekening en tevens dat van de sub-grootboekrekening aangeeft, moet derhalve 6 cijfers groot zijn.

Voorts moesten de volgende eischen in het oog worden gehouden.

- De ponskaarten voor banken en onderhoorige maatschappijen moeten dagelijks bewerkt worden.  
Voor grootboekrekening Banken is de 100 serie gereserveerd voor die der O.M. de 500 serie.
- In de rekeningen Banken en O.M. moeten de valuta worden aangeven.  
Daartoe zijn als 2e en 3e cijfer de nos. 00 — 49 bestemd, welke in géén der overige codegetallen meer voorkomen; m.a.w. zij zijn geblokkeerd.  
De overige nummers der grootboekrekeningen vallen dus in de series 250—299, 350—399, 450—499, 650—699, enz.
- Van deze valuta zijn de Ponden (Pond Sterling, Pond Z. Afrika, Pond Australië en Pond Palestina) weer gerangschikt in de groep 40—49, hetgeen een eenmalige sorteering mogelijk maakt, wat een gemak is in verband met het inschakelen van het Ponden-telwerk.
- De rekening-courant-bladen voor Scandinavische ondernemingen moeten het eerst van alle andere worden verzonden; daarna behooren te volgen België, Frankrijk en Duitschland en ten slotte de overige landen.  
In het 4e cijfer (zijnde het eerste cijfer der sub-grootboekrekening) is daarom geblokkeerd:
 

|                               |
|-------------------------------|
| 3 voor O.M. Skandinavië       |
| 4 voor O.M. België, Frankrijk |
| 5 voor O.M. Duitschland       |
- De Hollerith Afdeeling moet op eenvoudige wijze kunnen

zien, voor welke O.M. dagelijks resp. wekelijks een rekening-courantblad moet worden afgedrukt.

In het 5e cijfer is de 8 voor weekrekeningen en de 9 voor dagrekeningen geblokkeerd.

Aldus is verkregen, dat een *eenmalige sorteering*

Op het 1e cijfer geeft voor 1 Banken } grootboekrekening  
5 O.M. }

Op het 2e cijfer geeft voor 4 Ponden (voor £ telwerk)

Op het 4e cijfer geeft voor 3 O. M. R.Ct. Skandinavië

4 O. M. R.Ct. België, Frankrijk

5 O. M. R.Ct. Duitschland

Op het 5e cijfer geeft voor 8 Week Rekeningen Courant

9 Dag Rekeningen Courant

A. J. VAN NOORDWIJK

(Wordt vervolgd)

### VASTE KOSTEN IN DEN KOSTPRIJS RESP. VERKOOP- PRIJS VAN HET PRODUCT

Naar aanleiding van de rede van *Prof. Lieftinck* bij diens ambtsaanvaarding aan de Ned. Handelshoogeschool d.d. 11 October 1934, getiteld „De toekomst der wereldmarkthuishouding” worden in de Nederlandse Werkgever No.'s 50 en 51 van de jaargang 1934 eenige opmerkingen gemaakt, die wel een nadere beschouwing verdienen.

*Prof. Lieftinck* spreekt in zijn rede over de gevoeligheid van bedrijfstakken, waarin veel vast kapitaal is gestoken, voor productieveranderingen en prijsverschuivingen op de wereldmarkt. Wanneer er n.l. nieuwe concurrenten optreden met mindere kapitaallasten of nieuwere technische vindingen staat het ondernemingskapitaal in de oudere bedrijven bloot aan geheel of gedeeltelijk verlies, waardoor een deel van het vast kapitaal, dat niet voor verplaatsing of bestemmingsverandering vatbaar is, buiten werking wordt gesteld.

Onder den druk van de algemeene concurrentie zullen de prijzen kunnen dalen onder de totale productiekosten, en zullen de prijzen slechts de variabele kosten dekken.

*Prof. Lieftinck* is van meening dat het bedrijf, hoewel het verlies heeft, zal worden voortgezet, daar stilstand nog meer verlies beteekent, en daarvan zou een relatieve overproductie het gevolg kunnen zijn, aangezien dan zoowel oude als nieuwe bedrijven nog fabricceeren.

In „De Nederlandse Werkgever” voert men aan, dat de tegenwoordige crisis zich veeleer kenmerkt door massale werkloosheid en dat de kapitaalintensieve bedrijven onder de sterke concurrentie niet blijven voortwerken en aldus een relatieve overproductie maken bij steeds verdergaanden afbraak der prijzen, omdat een bedrijf geen permanent verlies kan hebben, hetgeen in afwijking is met de door *Prof. Lieftinck* gegeven meening.

Bovendien wordt aangevoerd, dat men zich van de vaste lasten geen overdreven voorstelling behoeft te maken daar deze procentueel slechts een gering deel der productiekosten uitmaken, waarbij de volgende gegevens, ontleend aan publicaties van het Centraal Bureau voor de Statistiek, genoemd worden:

#### Afschrijving:

|                                    |         |       |
|------------------------------------|---------|-------|
| in steenbakkerijen .....           | in 1924 | 6.5 % |
|                                    | in 1931 | 6.4 % |
| in een fabriek v. overhemden ..... | in 1929 | 6.1 % |
|                                    | in 1930 | 7.1 % |

# Rente:

|                                     |         |        |
|-------------------------------------|---------|--------|
| in steenbakkerijen .....            | in 1924 | 10 %   |
|                                     | in 1931 | 9.9 %  |
| in een fabriek van overhemden ..... | in 1929 | 10.7 % |
|                                     | in 1930 | 11.8 % |

wat in vergelijking met de loonen, welke de volgende percentages uitmaken, n.l.:

|                                     |         |        |
|-------------------------------------|---------|--------|
| in steenbakkerijen .....            | in 1924 | 51.1 % |
|                                     | in 1931 | 57.7 % |
| in een fabriek van overhemden ..... | in 1929 | 51.6 % |
|                                     | in 1930 | 65.2 % |

gering te noemen is, waaruit geconcludeerd wordt, dat er geen enkele reden is om juist rente en afschrijving buiten den kostprijs te houden.

Het verdient aanbeveling, ook vanwege de vele wijzen waarop de afschrijving wordt berekend, na te gaan of de door het Centraal Bureau voor de Statistiek gepubliceerde percentages zonder meer kunnen dienen voor het trekken van conclusies.

Wanneer men n.l. in de Steenbakkerijen, welke als voorbeeld zijn aangehaald, zou afschrijven een percentage van de boekwaarde, kan dit oorzaak zijn, dat men geen sterk stijgend percentage van den kostprijs berekent voor afschrijving, daar het afschrijvingsbedrag telkens lager wordt en dan zich aanpast in % aan den lagere kostprijs, mede ontstaan door verlaging van grondstoffen en loonen.

Bovendien kan men ook de aanschaffingswaarde der activa hebben herzien door groote waarde vermindering hierop recht streeks ten laste van de verlies- en winstrekening te brengen, waardoor het jaarlijks af te schrijven bedrag lager is geworden, zoodat men zeer voorzichtig moet zijn bij de vergelijking van de afschrijving, uitgedrukt in procenten van den kostprijs, zonder exact te weten of deze zonder meer voor het doel geschikt zijn.

Aangenomen, dat de genoemde percentages echter bruikbaar zijn voor vergelijking, dan is de beschouwing van de zijde van de Nederlandsche Werkgevers zeker waar n.l. dat getracht moet worden eerst vermindering te verkrijgen van dat deel van den kostprijs, het welk de grootste factor uitmaakt, in dit geval de loonen, doch dient men het andere deel ook in overweging te nemen.

Men vermeldt evenwel in het onderhavige artikel óók — „dat de boer, die onbezwaard eigendom bezit, met den post rente en pacht niet te maken heeft, althans niet in moeilijkheden komt, al calculeert hij rente noch pacht in den kostprijs” —, zoodat men hier treedt in de propositie van *Prof. Lieftinck*, dat tengevolge van de concurrentie de prijzen zullen dalen tot de variabele kosten.

Hetzelfde geldt dan naar mijne meening evenzoo voor industriele bedrijven, die activa in eigendom bezitten, vooral wanneer deze uit de winst reeds een bedrag hebben gereserveerd, overeenkomende met de boekwaarde of aanschaffingswaarde der activa.

Dit laatste is in vele gevallen ook oorzaak, dat men onder den druk der concurrentie spoedig overgaat tot het niet of niet volledig dekken der vaste kosten. Men zegt dan, dat de afschrijving toch reeds heeft plaats gehad en dus nu wel uit den kostprijs gelaten kan worden.

Het spreekt vanzelf dat deze redeneering onjuist is. Het feit dat een reserve werd gevormd ter grootte van de boekwaarde der vaste productiemiddelen verandert niets aan de noodzakelijkheid van calculatie der afschrijving in den kostprijs.

Men beschikt dan weliswaar over de middelen noodig ter vernieuwing der desbetreffende activa, doch dit is een kwestie van kapitaalverschaffing en heeft met de kostprijsberekening niets te maken.

Indien nu nieuwe ondernemingen worden opgericht met minder vaste lasten of technische verbeteringen in de productiemiddelen, dan treedt, zooals door *Prof. Lieftinck* is aangevoerd, kapitaalverlies in, omdat de oude bedrijven dan genoodzaakt zullen worden, den concurrentenstrijd op te geven.

Een duidelijk voorbeeld vindt men in het groeiende aantal taxi-bedrijven, waarbij loonen niet zoo'n groote rol spelen, daar de chauffeurs gewoonlijk hun grootste bron van inkomen uit de fooien ontvangen, doch waar de vaste kosten overwegend zijn.

Bij oprichting van een onderneming in Januari 1933 betaalde men per wagen (Ford) ± f 2400.—, in September 1934 ± f 1600.—. Rekent men de residuwaarde op 10 %, het aantal rijkilometers op 120.000 K.M., dan bedraagt de afschrijving per wagen resp. 1.8 en 1.2 ets, wat een verschil geeft van 0.6 ets. per K.M. Wanneer men nu nog voor aanschaffing heeft moeten leenen, resp. op afbetaling heeft moeten koopen, worden de verschillen nog meer geaccentueerd.

Een gevolg hiervan is, dat de oudere ondernemingen die met de jongere willen concurreren, verplicht zullen zijn hun tarieven te verlagen, wat tengevolge heeft opheffingen van bedrijven en veel kapitaalverlies, terwijl het prijsbederf kan worden voortgezet door van een liquideerende onderneming wagens ver onder den prijs op te koopen en dan weer opnieuw met lagere prijzen en tarieven te verschijnen.

Soortgelijke processen vindt men zeer zeker in alle bedrijven, doch dit is veelal niet zoo direct waarneembaar, doordat niet alle activa een marktprijs hebben en de gecompliceerdheid van vele bedrijven de waarneming bemoeilijkt.

Wij willen nog het volgende voorbeeld vermelden: In Nijmegen breidt het aantal bakkerijen zich steeds uit. Tengevolge der lagere loonen en de omstandigheid, dat men van leveranciers en ovenbouwers erediët krijgt, gaan verschillende gezellen er toe over om zelf een bakkersbedrijf te vestigen. Waartoe dit leiden kan, blijkt o.a. uit het feit dat in Genemuiden op ± 3000 zielen 22 bakkerijen zijn.

Ook hier weer een feit van aanleiding tot prijsbederf en groote investatie van vaste kosten.

Waar nu de vaste kosten in veel gevallen een groote rol spelen, verdient het aanbeveling deze zaak in breeder kring te bezien.

Wat afschrijving betreft, moet opgemerkt worden, dat deze in denzelfden bedrijfstak zeer verschillend kan worden berekend, daar de mogelijkheid van afwijking bestaat in:

1. afschrijvingspercentage
2. afschrijvingsvorm (methode van afschrijving)
3. afschrijvingbasis (het af te schrijven bedrag)

waardoor de mogelijkheid ook bestaat, om in tijden van sterke concurrentie een vorm te kiezen, die het minst zwaar drukt op den kostprijs van het product.

Het verdient aanbeveling nauwkeurig te letten op de afschrijvingsbasis, m.a.w. wanneer voor eenige activa de tegenwoordige marktprijs lager is dan de prijs, die bij aanschaffing geldt, dient men zoo noodig het verlies hierop direct te nemen, of afzonderlijk te berekenen, teneinde bij vergelijking van den verkoopprijs met den kostprijs een toerekening van de afschrijving te hebben, die voor het oogenblik geldend is.

Wanneer men erin zou slagen voor bepaalde bedrijfstakken, voor wat betreft afschrijving, gelijke percentages en gelijke afschrijvingsvorm overeen te komen, dan zou alleen overblijven het verschil in aanschaffingsprijs voor ieder der bedrijven in dien bedrijfstak. Voor wat betreft deze laatste verschillen verdient het, naar mijn meening, aanbeveling om vóór men er toe overgaat om een deel der vaste kosten niet aan den kostprijs van het product toe te rekenen, de waarde der desbetreffende

activa te herzien en deze te brengen op het voor dat moment geldende niveau.

De mogelijkheid om genoemde eenheid te bereiken is ook voor een groot deel gelegen in handen van de accountants, die dikwijls invloed kunnen uitoefenen bij het vaststellen van de afschrijvingspercentages, en de keuze van den afschrijvingsvorm.

Het komt mij gewenscht voor, dat het in het bovenstaande aangesneden onderwerp in verband met zijn actualiteit nog eens van verschillende zijden in dit orgaan wordt belicht.

SWART

## BELASTINGVRAAGSTUKKEN

Red.: W. WESTRA

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

### Bedrijfseconomie en belastingrecht

Het doel, waarvoor dit tijdschrift bestaat, is er bij uitstek toe geschikt om na te gaan of en in hoeverre het belastingrecht parallel loopt met datgene wat de bedrijfseconomie leert. Bij het uitwerken van dit probleem kan ik mij beperken tot het materiele belastingrecht. Verder zal ik mij beperken tot het inkomen uit bedrijf of beroep; immers de bedrijfseconomie heeft het bedrijf tot studieobject. Met deze laatste beperking wil ik echter geenszins beweren dat bij het bepalen van het inkomen uit andere bronnen geen bedrijfseconomische overwegingen op hun plaats kunnen zijn.

Het inkomen uit bedrijf of beroep moet worden bepaald volgens de artikelen 7, 10 en 11 der wet. Artikel 7 geeft slechts een algemeene omschrijving van wat valt onder de groep van bronnen, samengevat onder de benaming onderneming en arbeid. De artikelen 10 en 11 geven meer concrete voorschriften hoe het inkomen uit alle vier groepen van bronnen van inkomen moet worden bepaald en wel:

- 1°. artikel 10: welke uitgaven van de bruto-opbrengst mogen worden afgetrokken,
- 2°. artikel 11: welke uitgaven niet van de bruto-opbrengst mogen worden afgetrokken.

Artikel 10 begint met een algemeene omschrijving te geven van de kosten welke voor aftrek in aanmerking komen; de aanhef luidt:

„De opbrengst eener bron van inkomen wordt, ter berekening van haar zuiver bedrag, verminderd met de kosten tot verwerving, inning en behoud der opbrengst, en met de op de opbrengst rustende lasten.”

Daarentegen mogen volgens artikel 11 niet worden afgetrokken de uitgaven voor aankoop, stichting, uitbreiding, verbetering of verandering van het bedrijf of van bedrijfsmiddelen. Aangaande dit verschil zegt de Memorie van Toelichting het volgende. „In artikel 10 zijn de bedrijfs- en beroepskosten gedefinieerd als de kosten noodig voor de uitoefening van een bedrijf of rechtstreeks daartoe betrekking hebbende. Deze eenigszins ruime omschrijving is gekozen, omdat op het gebied van handel en nijverheid geen criterium bestaat voor de noodzakelijkheid van kosten. De noodzakelijkheid wordt veelal bepaald door het subjectief inzicht van den ondernemer. Trouwens er zullen zelfs kosten worden gemaakt waarvan ook de ondernemer de noodzakelijkheid niet zou beweren, doch die hij wenschelijk acht omdat zij naar zijn oordeel een bloote kans op winst verschaffen. Andere kosten, zooals voor verhooging der salarissen van het personeel, nieuwsjaargiften en dergelijke, vinden soms hun grond alleen in vrijgevigheid, wat niet belet, dat zij naar redelijke opvatting van de bruto-opbrengst van het bedrijf moeten worden afgetrokken bij de bepaling van het voordeel dat de ondernemer daaruit trekt.

Bij die ruime omschrijving der bedrijfs- en beroepskosten moet echter worden gewaakt, dat daaronder geen uitgaven worden gebracht die niet de *opbrengst* der bron van inkomen, doch de *bron* zelf betreffen. Uitgaven die de opbrengst betreffen en dus daaruit moeten worden gekweten, zijn evenals de opbrengst zelf, uit haar aard periodiek. Daartegenover staan de uitgaven voor ééns, die gedaan worden om de bron van inkomen te verkrijgen, te verbeteren of in ieder geval, zij het slechts in onderdeelen van inrichting, te veranderen. Deze uitgaven verminderen niet de opbrengst, doch zijn kapitaalsuitgaven, waarvan de vruchten — voor zoover de uitgaven productief zijn — in de opbrengst moeten worden teruggevonden.”

Tot zoover de Memorie van Toelichting, waarvan ik opzettelijk een zoo lange passage heb geciteerd om aan te toonen dat hierbij grootendeels van een bedrijfseconomische gedachte is uitgegaan. In het algemeen kan dus worden gezegd dat de kosten, die de opbrengst van de bron betreffen, voor aftrek in aanmerking komen.

De praktijk heeft echter uitgewezen dat de belastingrecht-spraak niet het ruime standpunt t.a.v. de bedrijfs- en beroepskosten is blijven innemen als de Memorie van Toelichting geeft. In B 3238 is beslist dat, wanneer geruimen tijd aan de inrichting van een kantoor niets ten koste is gelegd en de standing van den gebruiker de beschikking over een behoorlijk privé-kantoor vordert, de uitgaven voor een nieuwe betimmering en nieuwe meubelen daarom nog niet tot de bedrijfskosten kunnen worden gerekend. Dit is alleen het geval wanneer die uitgaven strekken tot onderhoud of herstel wegens den verminderden staat der meubelen of van het kantoor. Nu lijkt dit erger dan het is omdat op deze kosten mag worden afgeschreven, zoodat zij uiteindelijk, zij het dan over meerdere jaren verdeeld, toch ten laste van het inkomen worden gebracht. Toch blijkt hieruit reeds dat alleen als kosten, die de opbrengst van de bron betreffen, worden aangemerkt die uitgaven zonder welke de opbrengst niet kan worden verworven, geïnd en behouden.

In B 3720 heeft de Raad van Beroep te Haarlem beslist dat een tandarts, die een reis naar Amerika laat doen tot het aankopen van connecties ter verkrijging van speciale artikelen, de deswege gedane uitgaven niet van zijn beroepsinkomsten mag aftrekken. Wanneer deze uitgaven later productief blijken te zijn geweest, is deze beslissing, van bedrijfseconomisch standpunt bezien, niet onjuist. Toch is het m.i. nog de vraag of de tandarts op deze uitgaven mag afschrijven; is dit niet toelaatbaar dan zal hij alleen compensatie voor deze uitgave verkrijgen wanneer hij deze relatie kan verkoopen. Maar wanneer de zending mislukt, kunnen deze uitgaven nimmer worden afgetrokken.

Uit het bovenstaande, dat nog met meerdere soortgelijke voorbeelden is aan te vullen blijkt dat de bedrijfseconomie meer uitgaven, in het jaar waarin zij worden gedaan, ten laste van het bedrijfsresultaat over dat jaar wenscht te brengen dan het belastingrecht toelaat. Wanneer echter het belastingrecht op deze uitgaven afschrijving toelaat, wordt alleen het tijdstip waarop de uitgave tot aftrek wordt toegelaten, één of meer jaren verschoven. Echter ook op het punt van afschrijving loopen het belastingrecht en de bedrijfseconomie niet parallel.

Het tweede lid van artikel 10 staat aftrek van afschrijvingen toe „op zaken, die voor de uitoefening van het bedrijf of beroep worden gebruikt, en de afschrijvingen op schuldvorderingen, „een en ander volgens goed koopmansgebruik”.

De laatste woorden van deze wetsbepaling zouden doen vermoeden dat hier geheel in bedrijfseconomischen geest zou worden gehandeld. In B 3308 heeft de Hoge Raad echter bepaald, dat de vraag, of een afschrijving is toegelaten, moet