

AFSCHRIJVING VAN DUURZAME PRODUKTIEMIDDELEN MET BEPERKTE LEVENSDUUR TEN LASTE VAN DE AFSCHRIJVINGSREKENING, OF RECHTSTREEKS TEN LASTE VAN DE RESULTATENREKENING

door Drs. E. L. Th. Laterveer

Twee vennootschappen, die een gelijksoortig industrieel bedrijf uitoefenen, van ongeveer gelijke produktie en omzet, met bovendien vergelijkbare afzetgebieden, vormen een ideaal object voor bedrijfsvergelijking en financieel-economische analyse.

Niettemin werd dezer dagen mijn aandacht gevestigd op een addertje onder dit ogenschijnlijk zo fluwelen grastapijt. De gepresenteerde jaarstukken gaven na analyse, een op het eerste gezicht onverklaarbare afwijking ten aanzien van de gecijferde „cash flow”, d.w.z. het bedrag aan liquide middelen, dat in de loop van het boekjaar vrijkomt voor afschrijvingen, investeringen, winstuitkeringen en reservevorming, ofschoon de netto winsten vrijwel gelijk waren. Hoewel uiteraard verschillende oorzaken hieraan ten grondslag zouden kunnen liggen, bleek, dat het geconstateerde verschil in dit geval ontstaan was door de toepassing van verschillende systemen ten aanzien van het ten laste brengen aan de exploitatierekening van de kosten van gereedschappen e.d. met een beperkte levensduur. Het ene bedrijf bracht deze categorie onmiddellijk ten laste van deze rekening; het andere liet de kosten via de afschrijvingsrekening lopen.

Bij de beschouwing van dit geval is het dienstig een viertal aspecten te onderscheiden:

- a) het maatschappelijk aspect;
- b) het bedrijfs-economisch aspect;
- c) de financieel-economische analyse;
- d) het standpunt van de accountant.

ad a) Het maatschappelijk aspect

Het maatschappelijk verkeer verwacht van het jaarverslag een - zij het beknopte - toch zo concreet mogelijke weergave van het gevoerde beheer, voorzover dit van invloed is geweest op de financiële resultaten en op de financiële toestand per balansdatum. Een ieder die direkt of indirekt bij de verslaglegging betrokken is, dient er zich bewust van te zijn, dat het jaarverslag de bouwstenen moet verschaffen, met behulp waarmede de aktuele of potentiële belanghebbende zich een oordeel omtrent deze financiële gegevens kan opbouwen.

Allerwege werd en wordt dan ook gestreefd naar een verslaglegging, welke zo goed mogelijk beantwoordt aan deze eis. Nationaal hebben zowel onze beroepsorganisaties, de Vereniging voor de Effectenhandel, als de overheid (Commissie Verdam) zich gedurende vele jaren beijverd om een beter begrip te verkrijgen en te verspreiden omtrent de eisen aan de verslaglegging te stellen. Internationaal wordt er vanuit een andere gezichtshoek veel aandacht aan gewijd: op congressen hoort men lange referaten aan op het gebied van uniforme rekeningstelsels en bedrijfsvergelijking; de U.E.C. werkt gestadig door middel van velerlei commissies aan de wederzijdse begripsverbetering en verdieping van de kennis van grondslagen en normen.

Het moet de buitenstaander dan ook wel wat vreemd in de oren klinken, dat op een zo simpel punt, als het hierboven aangesnedene, nog geen eenheid van opvatting zou bestaan. Want uit het feit, dat beide jaarstukken door een accountant waren akkoord bevonden, mag men toch afleiden, dat beide methoden als acceptabel, althans niet als af te wijzen beschouwd worden.

Nu ontbreken ons hier te lande de, zij het niet gecodificeerde, toch allerwegen aanvaarde, Recommendations van de A.I.C.P.A. (American Institute of Certified Public Accountants) of de voorschriften van de S.E.C. (Security and Exchange Committee) welke in de U.S.A. in de uitoefening van de praktijk zulk een grote rol spelen. Daardoor worden de „general accepted accounting principles” daar te lande meer tot voorschrift en minder tot aanvaardbaar uitgangspunt dan bij ons, waar het verwijzen naar de wat vage term „goed koopmansgebruik” nog steeds opgeld doet. De Commissie Verdam b.v. zegt het in haar rapport nog eens keurig in andere bewoordingen: „De grondslagen waarop de waardering van de activa en passiva rust, dienen te voldoen aan normen, die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd” (hoofdstuk II, art. 5).

Ieder dient dus voor zich uit te maken, wat wél of niet als aanvaardbaar wordt beschouwd. Het is duidelijk, dat het maatschappelijk verkeer hiermede niet altijd zo heel gelukkig is. Het mag toch van ons - bedrijfseconomen in de praktijk - iets verwachten?

Zou meer dan één norm in een gegeven geval aanvaardbaar zijn, dan dient het jaarverslag toch tenminste zoveel informatie te verschaffen, dat men zich omtrent de mérites en konsekwenties van het gekozen systeem een oordeel kan vormen.

ad b) Het bedrijfs-economisch aspect

In de vorige paragraaf werd van de veronderstelling uitgegaan, dat beide systemen aanvaardbaar zouden zijn. Thans dient deze stelling aan de bedrijfseconomische theorie te worden getoetst.

Natuurlijk is het gegeven voorbeeld ietwat gesimplicifeerd. Het gaat ervan uit, dat in genoemde bedrijven zowel machines worden gebruikt, welke een lange economische levensduur hebben, als een aantal gereedschappen, welke in korte tijd (thans waarschijnlijk in technische zin) versleten zullen zijn of althans dienen te worden vervangen.

Vraagstukken van onderdelen of essentiële hulpstukken, welke voor de waarborging van de continuïteit van de produktie nodig zijn en al dan niet aangewend worden, worden hier welbewust buiten beschouwing gelaten.

Afschrijvingen vormen een middel met behulp waarmee de in produktiemiddelen opgesloten werkeenheden, al naar gelang het verbruik hiervan, aan de desbetreffende produktieperiode worden belast. In beginsel zal iedere economische prestatie ten behoeve van de produktie op deze wijze, via de waardering in geld, doorberekend worden, ongeacht het duurzame of kortstondige karakter van het produktiemiddel. Het verschil tussen duurzaam en niet duurzaam is dan ook meer een praktisch dan een theoretisch gegeven. Slechts enkele produktiefactoren gaan nagenoeg onmiddellijk óp in het produktieproces, andere hebben een iets langere aanwendingsduur en weer andere bergen een gehele voorraad niet alle tegelijk aanwendbare werkeenheden in zich.

Het zou tot te vérgaande konsekwenties leiden, indien men zich, bij de toege-

paste bedrijfseconomie met deze subtiele indeling zou gaan bezighouden, hoewel dit zeer wel denkbaar zou zijn.

Uit praktische overwegingen is men dan ook overgegaan tot een vrij grove benadering. Te onderscheiden vallen dan z.g. duurzame bedrijfsmiddelen, welke een economische levensduur hebben, welke zich over méér dan één jaar uitstrekt; bedrijfsmiddelen met een beperkte levensduur, welke in het algemeen korter is dan één jaar en de overige produktiefactoren, die geacht worden onmiddellijk in het produktieproces op te gaan, d.w.z. slechts een éénmalige aanwending hebben. Omdat het gebruikelijk is, dat de onderneming *jaarlijks* verslag uitbrengt, ligt het naar mijn mening voor de hand, bij de verslaglegging deze indeling te volgen en het begrip „afschrijving” slechts te relateren aan die bedrijfsmiddelen, die ook als „duurzame bedrijfsmiddelen” onder de activa op de balans verschijnen. Uiteraard zullen per ultimo van het jaar ook een aantal produktiefactoren van de tweede orde (levensduur korter dan een jaar) nog werkeenheden bevatten; juist ware, deze als zodanig te activeren.

Ervan uitgaande, dat het vorenstaande de huidige interpretatie van „algemeen aanvaarde norm” is, ligt het voor de hand, het gevolgde systeem van belastingen via de afschrijvingsrekening af te wijzen.

Het voorgaande zou, zuiver theoretisch geredeneerd, niet behoeven op te gaan voor tussentijdse resultatenoverzichten, doch om de wille van de aansluiting met de jaarstukken, komt het gewenst voor, ook hierbij eenzelfde gedragslijn te volgen.

In het kader van het gereleveerde verschijnsel van afwijkend gebruik ten aanzien van afschrijvingen van produktiemiddelen met een zeer korte levensduur (i.c. korter dan een jaar) is het wellicht dienstig deze beschouwing uit te breiden tot die bedrijfsmiddelen, welke weliswaar een levensduur van langer dan een jaar hebben, doch welke door het bedrijfsleven in vele gevallen toch in het jaar van aanschaffing, respectievelijk van ingebruikstelling ten volle plegen te worden afgeschreven.

Deze gevallen doen zich namelijk in de praktijk vrij veel voor, vooral in bedrijven, waar het bedrijfsmiddelen (bijvoorbeeld transportmaterieel) betreft, welke periodiek en successievelijk worden vervangen. Indien deze aanschaf en vervanging volstrekt homogeen zou verlopen in een statisch bedrijf, zou de invloed op het resultaat van jaar tot jaar gelijk zijn en zou het in dit opzicht van weinig belang zijn, of verantwoording van de vervanging en afstoting via de afschrijvingsrekening, dan wel rechtstreeks ten laste van de resultatenrekening zou geschieden. Uiteraard blijft het bezwaar van het in strijd zijn met het bedrijfseconomisch als normatief aanvaarde en van de bemoeilijking van de financieel-economische analyse bij toepassing van laatstgenoemde methode ten volle bestaan.

Maar bovendien is het genoemde voorbeeld een abstractie. Noch aan de eis van homogeniteit, noch aan die van het statische karakter zal normaliter voldaan zijn. En dan oefent een zogenaamde direkte algehele afschrijving van dergelijke bedrijfsmiddelen een steeds wisselende invloed uit op de resultatenrekening, waardoor het beeld dat deze geeft versluierd dreigt te geraken en de vergelijking tussen resultaten van opeenvolgende jaren derhalve tot onjuiste conclusies kan leiden.

Deze versluiering treedt op, ongeacht of men de afschrijving via de afschrijvingsrekening of direkt via de resultatenrekening laat lopen. In het eerste geval bestaat evenwel meer kans, dat de gevolgde methode uit de toelichting op de afschrijvingen blijkt. Bij een direkte belasting van de resultatenrekening - behalve indien deze

bedrijfslast afzonderlijk en als zodanig herkenbaar wordt vermeld - is dit uiteraard niet het geval.

Resumerende, zal men ten opzichte van de „afschrijving ineens” van deze groep produktiemiddelen moeten stellen, dat zij bedrijfs-economisch af te wijzen is en de jaarlijkse afschrijving derhalve boekhoudkundig via de afschrijvingsrekening verantwoord dient te worden.

ad c) De financieel-economische analyse

De outsider, waaronder hier te verstaan de financiële pers, de beleggingsadviseur e.d., vertegenwoordigende een speciale, maar belangrijke categorie van het maatschappelijk verkeer, heeft een groot belang bij een zo volledig mogelijke voorlichting. Daar deze informatie niettemin altijd beperkt zal zijn, is het noodzakelijk, dat de lezer mag verwachten dat de basis-principes, ten grondslag liggende aan de verslaglegging, óf zonder meer algemeen aanvaard zijn, óf dat, bij mogelijke afwijkende of meerdere interpretaties, een duidelijke nadere toelichting wordt verstrekt. De financieel-economische analist werkt met ratios en formules welke verantwoorde toepassing volkomen afhankelijk is van het materiaal dat hij ter bewerking ontvangt.

ad d) Het standpunt van de accountant

Na het voorgaande zal het duidelijk zijn, dat de accountant in dit geval niet in dubio behoeft te verkeren. De bedrijfseconomie onderscheidt duurzame en niet-duurzame bedrijfsmiddelen; de praktijk en het maatschappelijk verkeer hebben hieraan een algemeen aanvaarde interpretatie gegeven. Hij zal zijn cliënt derhalve adviseren zich aan deze normen te houden. Mocht dit - om welke reden dan ook - op weerstanden stuiten, dan dient hij te verlangen, dat deze afwijkende werkwijze duidelijk blijkt uit de toelichting op de jaarstukken. Hij moge zich gesteund voelen door de wetenschap, dat het A.I.C.P.A. in mei 1964 een resolutie heeft aangenomen, „to the effect, that members of A.I.C.P.A. should disclose in their reports material departures from opinions of the Accounting Principles Board”. In Holland moet men iets „neer op eigen benen staan”!