DE VERWERKING VAN DE WAARDE IN DE ADMINISTRATIE

door Drs L. v. Kampen Jr

Het naschrift van prof. Mey op ons in het laatste Octobernummer van dit blad opgenomen artikel over de verwerking van de waarde in de administratie geeft ons aanleiding nog eens op het onderwerp terug te komen.

Sedert Schmidt zijn bekende werk schreef, weet men dat de winst niet gelijk is aan het verschil tussen opbrengst en uitgaaf, doch aan het verschil tussen opbrengst en vervangingswaarde. Om een voorbeeld te geven: een ondernemer koopt een artikel voor ƒ 10.— en verkoopt het enige tijd later voor ƒ 17.—, doch op dat ogenblik moet hij het terugkopen voor ƒ 15.—. De winst is niet ƒ 17.— min ƒ 10.—, doch ƒ 17.— min ƒ 15.— of ƒ 2.—. Tot zover de theorie, waarover geen verschil van mening tussen ons bestaat.

Aan de administratie valt de taak ten deel dit stuk theorie te realiseren. Hiervoor staan verschillende middelen te harer beschikking.

In de eerste plaats kan zij bij het afsluiten der rekening de overgebleven voorraad „waarderen" op dezelfde balanswaarde, die bij de vorige afsluiting werd toegepast. Bij de verkoop werd een „winst" geboekt van ƒ 7.—, doch op het artikel hetwelk ter vervanging voor ƒ 15.— werd ingekocht, wordt door de waardering op ƒ 10.— een bedrag van ƒ 5.— „afgeschreven". De winst die overblijft, is ƒ 7.— min ƒ 5.— of ƒ 2.—, dus juist gelijk aan de theoretische norm. Deze techniek werd reeds veertig jaar geleden gepropageerd door de ijzeren voorraadtheorie.

Een tweede techniek is dat men bij de verkoop niet afboekt de prijs van het verkochte artikel, doch de prijs van het vervangende artikel. Hoewel men inderdaad het oudste artikel verkoopt, stelt men het in de administratie voor alsof het vervangende artikel wordt afgestoten. Ook op deze wijze komt de normatieve winst te voorschijn. Deze methode draagt de naam lifo-systeem (last in first out).

Bij een derde methode splitst men het verschil tussen de inkoops- en verkoopsprijs in twee delen; een deel winst en een deel vermogensvermeerdering. Het is duidelijk dat deze techniek aan de theoretische norm voldoen kan, daar men de winst eenvoudig op het normatieve bedrag bepaalt en de rest wegwerkt. Deze methode is door de Amsterdamse school sterk gepropageerd. Wij zouden het de klassieke methode willen noemen.

Bij een vierde methode wordt vóórdat tot verkoopboeking wordt overgegaan de waarde van de voorraad verhoogd tot het cijfer der vervangingswaarde waarna na boeking van de verkoop de theoretische winst in de boeken verschijnt. Dit is de techniek, welke door Prof. Mey wordt gepropageerd.

In ons voorbeeld was de uitkomst van alle vier der technieken gelijk, ze leverden althans alle dezelfde winst. Bij practische toepassing zullen

de uitkomsten evenwel divergeren, welke verschillen een gevolg zijn van:

het niet vervangen op het moment van de ruil, doch op een vroeger of later tijdstip, waardoor de wederinkoopsprijs gaat afwijken van de vervangingswaarde op het moment van de ruil;
het meer of minder inkopen dan men verkoopt.

Deze verschijnselen zullen bij de eerste twee genoemde technieken afwijkingen van de theoretische eis veroorzaken; bij de als drie en vier genoemde technieken daarentegen niet.

Het zal de lezer opgevallen zijn, dat bij de eerstgenoemde techniek een individuele voorraadsadministratie niet vereist is, zulks in tegenstelling tot de drie andere. De moeite van deze techniek blijft beperkt tot het „waarderen" van de voorraad per afsluitdatum, iets wat toch moet geschieden. Zij komt daarom als aangewezen voor in die gevallen waar met open magazijnen gewerkt wordt en heeft daarom nog een grote toekomst in het vooruitzicht. De toepassingsmogelijkheid is natuurlijk niet tot de niet in detail geadministreerde magazijnen beperkt.

Het eerder genoemde nadeel dat de uitkomst van de theoretische norm kan afwijken kan men voor een deel ontgaan door toepassing van het uit de fiscale practijk bekende trapjessysteem en het in sommige gevallen werken met negatieve voorraden. Aan de accountant kan worden overgelaten, indien dit nodig mocht blijken, verdere benaderingsmaatregelen toe te passen.

De lifomethode eist een individuele voorraadadministratie. Prof. Mey demonstreert op pag. 11 van de vorige jaargang hoever hij reeds van de administratieve practijk afstaat door de implicite bewering dat het lifosysteem de herwaardering van de bestaande voorraad tot de laatstbetaalde prijs zou eisen. Integendeel brengt de toepassing van deze techniek mede, dat de voorraad te boek blijft staan tot de oudst betaalde prijzen, hetgeen men nu juist niet zou bereiken, indien men ging herwaarderen op de laatstbetaalde.

In de practijk ziet men veelal deze variant dat men bij verkoop niet afboekt tot de laatstbetaalde prijs, doch tot de prijs van de hoogstbetaalde voorraad, zulks om niet met dure tussenkopen te blijven „zitten".

Het lifosysteem schijnt in Amerika veel voor te komen en daar onder bepaalde voorwaarden door de fiscus geaccepteerd te zijn. Ook in Nederland vindt het toepassing. Het systeem heeft tot bezwaar, dat de uitkomst als gevolg van de eerdergenoemde oorzaken in de practijk kan afwijken van de theoretische norm; dit bezwaar kan, indien nodig, door de accountant zoveel mogelijk worden ondervangen.

Het derde systeem is uit theoretisch oogpunt volmaakt, doch ontmoet ernstige, zelden overwinbare, practische bezwaren. De bezwaren bestaan hierin, dat het de administratieve werkzaamheden zeer verzwaart, doordat bij verkoop niet alleen de uitgaafprijs, doch ook de vervangingswaarde moet worden berekend en geboekt.

Het vierde systeem brengt eveneens de theoretische winst te voorschijn. Er behoeft in tegenstelling tot het klassieke systeem bij de verkoop slechts één „kostprijs" te worden berekend, doch hier staat tegenover dat bij elke prijswijziging de betreffende voorraden moeten worden geherwaardeerd. Doet men dit niet of niet ten volle, dan gaat de winstuitkomst van de theoretische afwijken. Ook dit systeem veroorzaakt een zware belasting van de administratie. Het vindt toepassing bij inciden-

tele prijswijzigingen (bij devaluatie b.v.) en een enkele maal bij balanswaarderingen. Regelmatige toepassing kan het alleen vinden in die gevallen waar het slechts weinige artikelen betreft.

Op nog een ander belangrijk verschil tussen de vier besproken technieken moet gewezen worden, en wel op de verhouding tussen de balanswaardering en de winst. Bij de eerste twee technieken sluit de balanswaardering aan aan de winst of omgekeerd de winst aan de balanswaardering. Bij de tweede groep van technieken is dit niet het geval; hier is de vorming van reserverekeningen nodig om het écart, dat ontstaat door het verschil tussen de hoge balanswaardering en de lage winst, onder te brengen. Beide technieken behoeven deze reserverekeningen, doch de hoogte is niet in beide gevallen gelijk. Bij stijgende prijzen is de reserverekening bij de toepassing van de vierde techniek groter dan bij de derde.

Deze reserverekening maakt de technieken voor de leek onduidelijk; een leek begrijpt goed dat een lage balanswaardering en een lage winst samen gaan, doch moeilijker dat een hoge balanswaarde gepaard kan gaan met een lage winst.

Ook theoretisch bestaat er in dit verband verschil. De eerstgenoemde technieken verschaffen n.l. een norm voor de beoordeling van de vermogenssituatie. Wanneer na afsluiting het eindvermogen gelijk is aan het beginvermogen is het bedrijf kwantitatief aan zichzelf gelijk gebleven; is het vermogen gestegen, dan is er een reële surplus, is het vermogen gedaald, dan is er reële achteruitgang. Een dergelijke eenvoudige beoordelingsmogelijkheid mist zowel de klassieke techniek als de techniek van A. Mey. Ter beoordeling van de voor- en achteruitgang zou men in deze gevallen moeten treden in de beoordeling van de vermogensreserverekeningen en dit kan men slechts indien men de historie ervan kent of indien men over indexcijfers beschikt om hiermede de grootte van de reserverekeningen aan het oorspronkelijke vermogen te toetsen. Hier kan men slechts langs indirecte weg te weten komen of er voor- of achteruitgang is, terwijl de techniek van de ijzeren voorraadtheorie en de lifomethode over een direct middel beschikken. De reserverekeningen van de klassieke techniek en de techniek van Mey tonen wel de nominale groei van het vermogen, doch omtrent de reële ontwikkeling laten zij in het onzekere.

Na deze summière uiteenzettingen over de verschillende administratietechnieken keren wij tot de opvattingen van A. Mey terug. We hebben hierboven onderscheid gemaakt tussen de wetenschap, welke haar eisen stelt en de techniek, die moet trachten die eisen te verwerkelijken.

Een techniek nu behoort niet tot inhoud van de wetenschap; de wetenschap kan ten aanzien van de techniek niet anders doen dan de voor- en nadelen te beschrijven, het aan de practici overlatende in elk concreet geval die voor- en nadelen te wegen. Van de katheder kan deze weging nimmer plaats hebben. Doordat A. Mey dit toch doet en er daardoor toe komt één der technieken boven de andere aan te prijzen, lijft hij a.h.w. deze techniek bij de wetenschap in. Daardoor bezorgt hij deze een uitwas, die er niet hoort en die daarom zo snel mogelijk moet worden geamputeerd.

Met het bovenstaande hebben wij een uiteenzetting gegeven van de aangelegenheid waardoor de lezer, naar wij hopen, het meningverschil tussen A. Mey en Van der Schroeff en ons duidelijker zal geworden zijn.

Thans rest ons nog enkele beweringen, die A. Mey in zijn naschrift heeft gedaan, te bespreken.

In ons vorig ingezonden stuk hadden wij geschreven dat het spraakgebruik aan het woord ,,waarderen" o.m. de betekenis toekent van neerschrijven of ongewijzigd laten van bepaalde cijfers in de administratie. A. Mey ontkent dit, doch wij behoeven slechts te wijzen op de woorden ,,balanswaardering", ,,waarderingssysteem" en ,,boekwaarde" om aan te tonen dat hij ongelijk heeft. Deze woorden zijn aan het spraakgebruik ontleend, doch ze hebben met het economisch begrip waarderen slechts de naam gemeen. Inplaats van op dit, trouwens onbelangrijke, punt in te gaan, had hij beter kunnen vertellen of de door ons gecorrigeerde stellingen juist zijn, en zo niet wat zijn onduidelijke stellingen dan wel betekenen, en uit welke plaats van de theorie van Limperg hij ze heeft afgeleid. Een (kort) antwoord op deze drie punten verwachten wij gaarne bij het volgende naschrift.

Ondanks het verweer van A. Mey lijkt het ons dat hij op het essentiële punt een concessie doet. Hij schrijft nl. op pag. 400 [1]) dat van de drie factoren; kostprijs, resultaat en vermogen, de eerste twee primaire betekenis hebben. Blijkbaar heeft in zijn gedachtengang punt drie, het vermogen, dus slechts secundaire of ondergeschikte betekenis. Hoever deze ondergeschiktheid gaat, daar laat prof. Mey zich niet over uit. Op pag. 401 [1]) legt hij opnieuw de nadruk op de ondergeschiktheid van de vermogenssituatie met zijn uitlating: ,,dat het primair om het resultaat gaat". Toch wil hij het registreren van het vermogen niet loslaten, hetgeen blijkt uit zijn uitlating op pag. 401 [1]): ,,Ik beweer van wel, U van niet". Een motivering waarom het (van ondergeschikte betekenis zijnde) vermogen geregistreerd zou moeten worden, ontbreekt evenwel, zowel hier als in alle voorgaande geschriften over dit onderwerp. Het verhaaltje van prof. Mey over de ,,uitholling" van het vermogen kan men toch wel niet als motivering beschouwen! Trouwens, zoals boven aangeduid, krijgt men met vermogensregistratie slechts een verloop van het nominale vermogen, doch niet van het werkelijke. Het wordt tijd dat men eindelijk eens met een behoorlijke motivering van het standpunt van Van der Schroeff en A. Mey voor de dag komt.

Niettemin blijkt uit het feit, dat A. Mey de vermogenssituatie als van ondergeschikte betekenis ziet, dat er belangrijke toenadering bestaat; indien hij nu nog de conclusie trekt dat voor zaken van ondergeschikte betekenis ook slechts ondergeschikte offers mogen worden gebracht, dan naderen we elkaar nog meer.

Een typische inconsequente redeneerwijze van A. Mey vinden we op pag. 401 waar hij zegt dat de vermogenssituatie in de boekhouding het bijproduct is van de winstbepaling en omgekeerd de winst het bijproduct van de vermogensbepaling kan zijn. Op deze redenering valt aan te merken, dat bij gelijktijdige fabricage van twee producten het minder belangrijke altijd het bijproduct is, dus in dit geval, ook in de opvatting van A. Mey, het vermogen, zodat van zijn uitlating hoogstens één deel juist zou kunnen zijn. Bovendien echter bestaan, zoals wij boven hebben aangetoond, minstens vier verschillende productiewijzen en bij slechts één daarvan is het vermogen een der producten, waaruit volgt dat ook het andere deel van zijn uitlating niet juist is.

Uit het artikel van A. Mey en ook uit zijn naschrift menen wij vrees te lezen; vrees dat de ondernemer verkeerd calculeren zal. Hij wil dit trachten te voorkomen door de voorraden in de administratie tot ver-

vangingswaarde te herwaarderen. Wij kunnen A. Mey geruststellen. Zo dom is de ondernemer in Nederland (de enkele slechte uitgezonderd) niet. De vervangingswaarde, althans bij de stijgende prijzen, zit de Nederlandse koopman in het bloed. En hij ontvangt hierbij de steun van zijn organisaties. Indien nodig worden wekelijks lijsten van grondstoffen beschikbaar gesteld, in sommige gevallen nog vaker; en op de kostprijsafdelingen kan men soms gehele bundels van dergelijke circulaires aantreffen. Dit kunnen geen tien administraties verbeteren.

Minder optimistisch moeten we helaas zijn ten aanzien van de winstbepaling. De winst wordt in vele gevallen te hoog berekend. Voor een zeer belangrijk deel is dit een gevolg van de wetgeving op fiscaal terrein; de fiscus laat nog slechts zeer schoorvoetend en dan onder zulke scherpe voorwaarden dat slechts weinige ondernemers eraan kunnen voldoen, een afwijking op het berekenen van de winst op basis van de uitgaafprijs, toe. Gelukkig heeft diezelfde fiscus door de dividendbeperking veel van de gevolgen van het door haar veroorzaakte kwaad voorkomen, doch dit heeft slechts een deel van de naamloze vennootschappen geholpen in het geheel niet de onder andere ondernemingsvormen gevoerde bedrijven.
