

## VAN DE REDACTIE

### *Verhoging abonnementsprijs*

Tot zijn leedwezen ziet de uitgever zich genoodzaakt om met ingang van de jaargang 1952 de abonnementsprijs te brengen van f 14,— op f 16,— per jaar en die van het studieabonnement van f 10,— op f 10,50 per jaar.

Deze prijsverhoging is noodzakelijk door de stijging van de kosten, waaronder met name die van het papier.

---

## WAARDEVERANTWOORDING, WINSTCALCULATIE EN WAARDERINGSMOMENT (I)

*door Prof. Dr A. Mey*

1. Introductie.
2. Waardebegrip en waarderingssmotief.
3. Waarderingsmoment en waarderegistratie.
4. Waarderegistratie en winstcalculatie.

**NEDERLANDS INSTITUUT  
van  
REGISTERACCOUNTANTS  
BIBLIOTHEEK**

### 1. *Introductie.*

Het critieke stadium in de ontwikkeling ener nieuwe en normatieve theorie is dat, waarin iedere practicus de logica erkent — zelfs een herhaalde bewijsvoering overtollig acht — maar velen de toepassing in welwillende houding aan zich laten voorbijgaan. De oorzaken van die terughouding zijn dan te vinden in de gedachte, dat de toepassing op te grote praktische bezwaren stuit en in de overtuiging, dat de traditionele werkwijze, moge zij op korte periode verschillen geven, in wezen — en althans op de duur — niet veel andere uitkomst oplevert of dat de tijd, waarin het probleem praktische urgentie had, voorbij is. Verdedigers dier theorie moeten in dat stadium n.m.m. vermijden om als kunstleer of voorschrift aandoende argumenten te gebruiken. Elk voorschrift laat ontwijken toe, een kunstleer is niet meer dan een recept, een verzoek tot onderwerping, en steeds een alternatief tot andere recepten, kunstleer of voorschriften. Overtuigen kan alleen de logica van het onvoorwaardelijke, gepaard met het bewijs, dat aanpassing van het beginsel aan de variërende data der praktische gevallen geen loslaten van het beginsel is, maar alleen opnieuw een bewijs van de logica, die geen doctrinair perfectionisme, maar een rationele toepassing begeert. Daarnaast moet dan blijken, dat bij de voorstanders ervaringsverschillen, noch voorbeeld-keuze (met daarmede verbonden simplicatie), een strijd over het beginsel impliceren. Van der Schroeff's rede op de accountantsdag 1951 was naar mijn oordeel in die ontwikkeling een belangrijk moment.

De theorie der vervangingswaarde verkeert reeds veel te lang in het bedoelde critieke stadium. En al is het ongetwijfeld waar, dat in accountantskringen er velen zijn, die de toepassing nastreven, toch zijn wij ook in die kringen nog niet waar wij moeten zijn. Misschien kan Van der Schroeff's referaat met deze schets er toe bijdragen daarheen te komen.

Reeds eerder heb ik enkele pogingen gewaagd om de erkenning van de

noodzaak dezer theorie in deze kringen te bevorderen. Ik doel op mijn — door Van der Schroeff geciteerde — artikel in het M.A.B. inzake de tegenstelling tussen de theorie van Limperg en die van Schmitz inzake de organische winstcalculatie. <sup>1)</sup> Een winstrekening, niet op organische calculatie gebaseerd, acht ik fout en de accountant die deze tekent, schiet — zoals ik destijds formuleerde — evenzeer te kort als hij, die een speculatieve winst als normaal bedrijfsresultaat <sup>1)</sup> erkent.

Enkele der in dat artikel uit Limperg's theorie getrokken conclusies moge ik hier in herinnering brengen: <sup>2)</sup>

1. de welvaart is afhankelijk van de beschikbare concrete goederen;
2. het kapitaal van de bedrijfshuishouding is de collectiviteit der goederen, die naar technisch en economisch bepaalde verhoudingen in het bedrijf moeten circuleren;
3. de waarde van de zaken binnen de bedrijfshuishouding moet — met in achtneming van verplaatsingskosten — overeenstemmen met de waarde dier zaken in het maatschappelijk verkeer;
4. de waarde van alle gelijke delen van een homogene voorraad mag op hetzelfde moment geen verschil vertonen;
5. verandering van in geld gemeten waarde van de activa brengt wel mutatie in de grootte van het daarin opgesloten vermogen, maar doet geen inkomen ontstaan;
6. winst is slechts het gelijktijdig verschil tussen koop- en verkoopwaarde, behoudens de bate uit speculatie;
7. speculatieve transacties doen een inkomen ontstaan buiten het bedrijfskader, dat een incidenteel karakter draagt en waarbij dus een incidentele winstbepaling kan geschieden.

In mijn artikel in *Bedrijfseconomische Opstellen over de toepassing van Limperg's waardeleer*<sup>3)</sup> heb ik op deze grondslagen, naast de „methode van winstbepaling per verkoop op grondslag van het critisch moment van de ruil en totalisering daarvan over de periode”, de eis gesteld om de goederenrekening (beter rekeningen) steeds de *waarde* van de voorraad te doen aangeven. Dit is dus in het bijzonder de speciale toepassing van punt 4 der bovengenoemde conclusies. Gesteld werd, dat de waardeveranderingen van de voorraad om aan de gestelde eis te voldoen, telkens worden berekend en geboekt wanneer die veranderingen optreden. „Die berekeningen” — aldus is er gezegd — „moeten uiteraard naar de economische en niet naar de technische voorraad geschieden, hetgeen i.c. zeggen wil, dat naast de waardeveranderingen van de technische voorraden, blijkende uit de voorraad-administratie, ook de waardeverschillen geëlimineerd moeten worden uit de posities van lopende inkoop- en verkoopcontracten en termijn posities”. „Voorts moet bij de bepaling der waardeverschillen uit de voorraadadministratie gerekend worden met het onderscheid tussen vrije en bestemde voorraden”.

„De magazijnadministratie op kantoor met hoeveelheids- en bedragenverantwoording en met lopende in- en verkooporders naast effectieve

<sup>1)</sup> Vgl. de bundel herdrukken Vijf en twintig jaren Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde pag. 262 e.v. en pag. 302 e.v. en overeenkomstige jaargang 1931 van M.A.B.

<sup>2)</sup> Idem pag. 300, met een enkele wijziging, ter precisering van de bedoeling.

<sup>3)</sup> *Bedrijfseconomische opstellen* (feestgave Limperg 1939, pag. 360) (spec. 364 en 365).

Prof. Dr Th. Limperg Jr. Enige beschouwingen over kostprijzen- en prijsvorming als bedrijfsecon.-probleem. 1924. (vgl. *Bedrijfsecon. studies*).

voorraden opent een gemakkelijke mogelijkheid om de grootte der waardeverschillen te bepalen, telkens wanneer waardeverandering optreedt".

In dit opstel geef ik reeds aan, dat niet alle waardeveranderingen interessant zijn voor de waardeverantwoording in het bedrijf en dus bij minder belangrijke artikelen een andere methode gevolgd moet worden (z.g. permanence de l'inventaire in verkoopprijzen of verstrekkingsprijs, maar uiteraard parallel lopende met de waardeveranderingen die voor de bedrijfscalculatie van belang zijn).

Bovendien werd in dit artikel gesteld, dat de waardeleer — juist waar zij in casu de doorwerking van een verschijnsel uit de maatschappij in de bedrijfshuishouding behandelt — op *alle* voor de productie bestemde bezitsgoederen toepasbaar is. De mening, welke ik wel eens hoorde uitspreken, dat die toepasbaarheid niet op de duurzame productiemiddelen zou slaan is te ene male onjuist. Het argument dat er in de rekentechniek enerzijds van de verdeling der aanschaffingsuitgaven en anderzijds van de analyse van de waarde der werkeenheden, overeenkomstige formules worden toegepast, snijdt maar ten dele hout, maar is zelfs dan niet houdbaar. Ik wil daar echter in dit artikel — om de ruimte — niet op ingaan. Laat mij volstaan te zeggen, dat de urgentie om hier naar waarde te rekenen nog meer in het oog springend is, indien men los van traditiegebondenheid zich realiseert wat het probleem is.

Ik mag niet nalaten uit te spreken, dat het mij verheugt, dat ook Van der Schroeff instemt met de „continuele waarderegistratie". Ik wil trachten om in het navolgende enkele facetten van het probleem in kwestie opnieuw voor het voetlicht te plaatsen, nu de strijd voor de toepassing der organische winstcalculatie — op grondslag van Limperg's theorie — ook buitenslands gestreden wordt en de weg naar toepassing binnen de fiscale veste geopend is.

## 2. Waardebegrip en waarderingsmotief.

Men waardeert niet — aldus volgt uit Limperg's waardeleer — om een beleidseffect te verkrijgen, maar, omdat er geen andere gegevens zijn dan de alternatieven „vervangingswaarde en opbrengstwaarde" om op een bepaald moment, tot de kwantitatieve voorstelling te komen omtrent de betekenis welke een goed heeft voor het welvaartsstreven. En dat alleen omdat in de organische maatschappelijke verhoudingen waarin men leeft geen ander oordeel dan naar die beide mogelijk is. Zo was het eigenlijk al gesteld omstreeks 1915, 1916, dus lang voor Schmidt's publicatie, toen Limperg nog in primitieve vorm de organische winstcalculatie introduceerde. Toen was de uitdrukking: waarden naar „marktprijs" of „dagprijs", als het gegeven dat men te aanvaarden heeft. Wie in de meningenstrijd van destijds heeft gestaan, al was het in de geleerden der recuten, kan dit probleem niet anders zien, dan als de noodzaak om de buiten de bedrijfshuishouding om ontstane waarde, te aanvaarden ten einde te komen tot de kwantitatieve voorstelling van de betekenis van het goed voor haar welvaartsstreven. Strikt genomen is de term: „waarden" dan ook niet exact. Men waardeert — in de ruilverkeersmaatschappij — zelden in de zin, dat men zelfstandig het waarde-oordeel vormt terzake van vervangbare goederen, omdat zij — in continuele stroom voortgebracht als zij zijn — steeds tot het offer van de prijs voor vervanging vereist vervangbaar zijn. Dit geldt voor het goed in de productieve functie zowel als in de consumptieve. Het geldt voor de ondernemende producent, zowel als voor de leider van de niet op winstbejag gerichte bedrijfshuis-

houding; gemeenschapsbedrijf of overheidsdienst. Men heeft de waarde als kwantitatieve voorstelling van de betekenis welke het vervangbare goed heeft voor zijn welvaartsstreven, te aanvaarden. Een geheel andere zaak is of men het goed kan plaatsen in het kader van de besteding der middelen welke men voor zijn welvaartsstreven ter beschikking heeft. Dit vraagstuk van inkomensbesteding staat buiten het probleem van deze schets.

In enkele gevallen, waarbij het gaat om de opbrengstwaarde, kan alleen maar gezegd worden, dat men actief *optreedt* bij het vormen van het waarde-oordeel en kan men dus van *waardebepalen* spreken. Dit is het geval, waarin de continuïteit is verbroken en men — in een geïsoleerde positie — staat tegenover de vraag wat de waarde is van een beperkte voorraad goederen, die onvervangbaar is. De juistheid daarvan ervoeren wij in de hongerwinter.

Zolang echter de continuïteit in de goederenstroom niet verbroken is, waarden consument en producent naar vervangingswaarde. Zij aanvaarden die waarde dus als een gegeven; zij zijn passief. Het begrip continuïteit van de goederenstroom houdt echter — als bekend is — in Limperg's theorie niet in, dat geen veranderingen in omvang of samenstelling van die stroom plaatsgrijpen. Voortschrijding van techniek en verandering der gebruiksgewoonte verbreken de continuïteit in de samenstelling van de goederenstroom, fluctuaties in de conjunctuur wijzigen die stroom in omvang. Daarmede past de theorie in het dynamisch karakter der voortbrenging. En in die dynamiek is het ook, dat de *opbrengstwaarde* als *alternatief* tot de *vervangingswaarde* in de verschijnselen van het maatschappelijk verkeer naar voren treedt. Daaruit volgt ook het tweeledig waardebegrip en de conclusie, dat — beide aanwezig zijnde — de laagste waarde het waarde-oordeel bepaalt.

Met ietwat andere woorden kan men deze beschouwing aantreffen in Kleerekoper's boek *Bedrijfseconomie* (1934) en in mijn vorenvermelde beschouwing in *M.A.B.* 1931. Een speciaal aspect van die continuïteit in de arbeids- of productieverdeling is karakteristiek voor de voortbrenging naar de „moderne” techniek; n.l. dat bij gebouw en machine, ingesteld als zij zijn op het bepaalde productieproces, de nog aanwezige werkeenheden, eens voor toekomstige productie aangeschaft, verloren gaan, indien aanwending overeenkomstig de geprojecteerde bedrijfsdrukke achterwege blijft. De uitgaven zijn onherroepelijk gedaan, de werkeenheden zijn beschikbaar, het normale product is niet meer tot lonende prijs af te zetten. Men stopt de productie echter niet, zolang voor de collectiviteit der werkeenheden van het duurzaam productie-apparaat, dat een of ander product vereist nog enige opbrengst kan verkregen worden. Deze beschouwing werd eveneens destijds gegeven. Het was geen nieuwe formulering toen, want in de aanvaardingsrede en in de collegedictaten was dit ongeveer zo door Limperg zelf gesteld.<sup>4)</sup>

Waar het nu op aan komt is het constateren, dat het daarbij alleen gaat om de verklaring van het *maatschappelijk verschijnsel* van de *beide gecoördineerde* waardebegrippen, waarmede ieder — consument, producent, bedrijfsleider of wat men ook zij — te doen krijgt, wanneer hij zich een voorstelling wil maken van de betekenis van bepaalde goederen voor het welvaartsstreven, dat aan zijn beleidvoering bepaalde vorm of inhoud geeft.

<sup>4)</sup> Ik denk hier aan de beschouwing van de Groningse hoogleraar, Dr J. L. Mey Jr in zijn aanvaardingsrede en in zijn met Snel geschreven leerboek.

Het is mij onverklaarbaar hoe hoogstbekwame auteurs uit dergelijke betogen iets hebben kunnen lezen, dat te maken heeft met het theorema van de zgn. „Substanzerhaltung”, waarmede Schmidt's leer door sommige Duitse auteurs wordt getypeerd.<sup>4)</sup> De betekenis van de zgn. „wet van de continuïteit” is nooit door iemand uit de Amsterdamse economenkring geleraard als een voorschrift om de plaats van de onderneming in het complex van ondernemingen in stand te houden. Evenmin is de waardering naar vervangingswaarde in die kring verdedigd als *beleidsmaatregel* om de voorraden van eenheden materialen of werkeenheden van duurzame productiemiddelen *intact te houden*. Dit blijkt waar Van der Schroeff in zijn intreedere<sup>5)</sup> Schmidt's grondslag der „Betriebserhaltung” bestrijdt als apriorisme en stelt, dat van een vervangingsverplichting alleen gesproken kan worden in die gevallen, waarin zulks op grond van de waarde- en prijsverhoudingen van product en productiemiddelen economisch doelmatig is. De „wet van de continuïteit” is iets anders dan de continuïteit van de goederenstroom en beiden zijn iets anders dan instandhouding van substantie. Dit is n.m.m. door geen onzer anders gesteld.

Door ons is slechts — maar dat met nadruk — geconstateerd, dat de fout der traditie het voortbestaan van de bedrijfshuishouding in gevaar brengt. Wanneer dan daarna of daarnaast gezegd wordt dat het voortbestaan der onderneming het intacthouden van het productieapparaat vereist of dat de productiemiddelen „onder de klem der vervanging” liggen, dan wil dat niet zeggen, dat in die intacthouding het argument voor de vervangingswaarde gezocht zou worden. De basis van een leer aldus leggen ware de theorie verlaten en de kunstleer invoeren; het voorschrift om te handelen ter bereiking van het effect. In die presentatie kan men het recept verwerpen om opportunitereidenen. Zo ontstaat dan de strijd tussen aanschaffingsprijs (met de foutieve aanduiding „waarde”) en vervangingswaarde als *twee* ter beschikking staande middelen tot een — van de producent uitgaande — waardering. Een en ander verdraagt zich echter niet met de leer, welke de waarde verklaart als onuitwijkbaar verschijnsel der dynamische maatschappij. Die leer neemt de identiteit van kosten en waarden tot uitgangspunt en bestrijdt de in de traditie gefundeerde verwarring van uitgaven met kosten en waarden.

Het gestelde houdt niet in, dat niet gewezen is en mocht worden op de gevolgen van het *niet* handelen naar de logica der waardeleer in kwestie, n.l. dat men zich — door de waarden van het moment der calculatie te verwarren met een vroegere waarde, blijkende uit een of meer uitgaafposten — buiten de gelegenheid plaatst om de vereiste vervanging tezelfertijd te verrichten. En dit afgezien van de vraag wanneer men zal vervangen en wat *dan* de waarde zal zijn. Het wijzen op zulke gevolgen is niet anders dan het aanduiden van de gevolgen van een verkeerd — het sociale gegeven negerend — handelen in het bestuursbeleid. Het vermijden dier gevolgen is daarmede echter nog niet aanbevolen als beleidsdoel. Men houdt — ik veroorloof mij deze vergelijking — de ethische moraal de mens niet voor, teneinde de gevolgen van de zonde te vermijden; hoewel men die gevolgen toch noemen moet.

Zegt men nu, dat de waarde in de onderneming wordt bepaald door de betekenis, die de goederen hebben voor het inkomensstreven, dan is

---

<sup>5)</sup> Prof. Dr H. J. van der Schroeff. De evolutie van het kostenbegrip in de bedrijfs-economie, pag. 10.

men met dat maatschappelijk uitgangspunt niet in strijd.<sup>6)</sup> Er wordt alleen bepaald, dat in de onderneming de betekenis der goederen in het inkomensstreven ligt. Dit houdt echter een beperking in, waaruit misverstand kan ontstaan, n.l. in het vervangen van de term „bedrijfshuishouding” door „onderneming” en van het overgaan op het „inkomensstreven”. Van hieruit kan men de verkeerde sprong doen, waarin het waarden naar vervangingswaarde wordt gebonden aan het inkomensstreven. Dan treedt een nieuw „kunstleermatig” klinkend motief op, wordt opnieuw gesteld, dat een zeker effect beoogd wordt, in plaats van op de noodzaak van calculeren van uit de overeenstemming tussen de waarde in — en buiten het bedrijf te wijzen.

Met deze binding aan het inkomensstreven sluit men alle staatsorganen (bedrijven, diensten) uit van het gebied, waarop de waarde als grondslag voor de beoordeling van de welvaartsafhankelijkheid noodzakelijk is. Die organen zouden dus niet naar de waarde van het moment der handeling, maar naar een waarde van diverse momenten uit het verleden calculeren en op elk moment aan technische homogene goederen verschillende waarde moeten toekennen en uit die chaotische massa de beleidsgrondslagen moeten samenstellen. Anders gezegd voor die organen zou de verwarring van uitgaven en verbruikte waarde richtsnoer van beleid zijn; misschien vanwege de hoge oorsprong van het overheidsgezag. Dat kan natuurlijk niet!

De vervangingswaarde geldt als waarde voor elkeen en voor elke instantie van productie, verkeer of consumptie, die — in welke functie ook — in het maatschappelijk verkeer optreedt terzake van de in regelmatige stroom geproduceerde goederen, diensten of beschikbaarheidsnuttigheden. De opbrengstwaarde geldt — zo werd het steeds gesteld — overal als alternatief, wanneer de continuïteit van de maatschappelijke goederenstroom verbroken is.

Zou men als motief voor waardering tegen vervangingswaarde het intacthouden van inkomensstreven zien, dan zie ik als bezwaar (afgezien van de vraag of hier „bruto-geldinkomen” - „opbrengst” - of „netto inkomen” - uitkeerbare winst — wordt bedoeld of wel de permanente goederenstroom zelf als materieel inkomen), de kunstleermatig aandoende motivering terugkeren. Waardeer aldus, anders bereikt ge dat niet. Bij elk voorschrift heb ik echter weer de keuze het al of niet te volgen, of wel mij aan andere — traditioneel vereerde — voorschriften te confirmeren.

Ook hier kan ik wel het negatief gevolg der foutieve handeling stellen, maar als waarschuwend versterking van het wijzen op het juiste beleid. Wie als ondernemer verkeerd de winst calculeert, verteert vermogen als inkomen, verteert met de vruchten van het inkomen de bron ervan. Hij kan de goederenstroom, welke het bedrijf voortbrengen moet, niet in de door het verkeer gewenste omvang intact houden, omdat hij niet in staat is de productiemiddelen te vervaardigen zonder geleend geld, dat hem in zwakkere financiële positie brengt, wat hem na de kentering der welvaartsgolf voor de débacle stellen kan. Dat stelde ik ook eerder zo.

### 3. *Waarderingsmoment en waarderegistratie.*

Een merkwaardig misverstand is ontstaan uit het feit dat Limperg zijn

---

<sup>6)</sup> Door mij werd dit gesteld in de controversie Schmidt-Limperg inzake de organische winstcalculatie. Vgl. Vijf en twintig jaren M.A.B. pag. 267.

vervangingswaardeleer op zijn colleges introduceerde in het kader van de leer van de kostprijs en de kostprijs daarbij in hoofdzaak stelde als grondslag voor de aanbiedingsprijs. Dit misverstand was uitgesloten voor wie de kostprijs had leren hanteren in zijn functie van maatstaf voor efficiëntiebewaking en ter bepaling van de verspilde waarde bij het constateren van inefficiëntie in het gebruik van stof, tijd of kracht. Met deze ervaring gewapend kon men Limperg niet misverstaan. Bovendien werd door Limperg in zijn colleges over de balanswaarde nadrukkelijk naar voren gebracht, dat de waarde afhankelijk is van en bepaald wordt door het moment, waarop het waarde-oordeel wordt gevormd; dus bij de balansopstelling de balansdatum. Dit houdt in, dat in het moment van verbruik de verbruiksdatum bepalend is (als men althans het kunstleermatig voorschift verwerpt). In het gehele verband der verschillende momenten betekent het, dat de administratie geheel op vervangingswaarde gebaseerd moet zijn. De rekenschap van de waarde van de voor de productie vereiste offers kan in het *doel der prijsstelling niet anders gezien worden dan verbonden met het moment van de ruil*. Uiteraard, want het ging erom een basis voor vraagprijs bij de ruil te vinden. En daar „economisch” het *moment van de ruil* (contract sluiten en prijsbepaling) kon vallen vóór de productie, vóór het moment van het technisch gebruik, was een rekenschap omtrent de vereiste offers voor de productie evenzeer mogelijk voorafgaand aan, als tijdens de voortbrenging of daarna. Derhalve moest over het „*critisch moment van de ruil*” gesproken worden in het hoofdstuk van de *theorie van de kostprijsberekening als basis van aanbiedingsprijs*. Daarnaast moet in andere hoofdstukken (balansopmaking, efficiëntiebewaking enz.) met andere momenten gerekend worden. Ik moge hier verwijzen naar mijn nieuwe publicatie „Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid” en naar mijn vroegere publicaties over dit onderwerp.

Het is in flagrante tegenspraak met de *gehele constructie* der waardeleer als normatieve wetenschap van algemene betekenis om te menen, dat het vervangingswaardebegrip — als zodanig — steeds *onverbrekelijk verbonden zou zijn met een kritisch moment van de ruil*. Dan toch ware de waardetheorie opnieuw een kunstleer. Men kan toch niet in de theoretische analyse van het waardebegrip eerst stellen, dat dit algemene betekenis heeft voor consument en producent en dan in een volgend chapter de geldigheid beperken tot het moment van het zoeken van een grondslag bij de aanbiedingsprijs door de producent. De toepassing van de waardeleer wordt dan weer een technisch voorschrift voor de kostprijscalculatie. Immers zij had dan alleen gelding bij het prijsstellingsvraagstuk; voor de rekenschap der per balansdatum aanwezige goederen en diensvolgens voor de resultatenberekening over een bedrijfsperiode ware die waarde dan zonder betekenis. Daarmede zou zij gedeclasseerd zijn als theorie. Sterker nog, men zou in die opvatting de verkwisting moeten waarderen naar de waarde welke het stuk, waarbij geknoeid was, zou hebben op het moment van zijn ruil. Dit is het dateren van de overtreding, naar het moment van constateren in plaats van naar het tijdstip, dat de overtreding gepleegd wordt. Hierin voelt men, dat er iets met de logica scheef moet liggen. Het kan dus niet zijn, dat de waardeleer alleen met het moment van de ruil te maken heeft. Men heeft dit menende de klemtoon verkeerdelijk op *ruil* gelegd in plaats van op het adjectief *critisch*; eigenlijk niet gevraagd, waarom dat adjectief nodig was als die waarde alleen bij het ruilen te pas komt.

Wanneer aanvaard wordt, dat produceren is creëren van waarden

door waardeverbruik, of anders gezegd reproductief verbruik van waardebezzittende goederen om andere waardebezzittende goederen te doen ontstaan, dan moet men erkennen, dat de rekenschap omtrent de goederen, welke men voor verbruik in de productie bezit, ook gedurende de „bezitsperiode” de hoeveelheid en de waarde moet betreffen. Ook zou men een fout maken in de theorie — en dus in de practijk als toepassing daarvan — wanneer men, in het hoofdstuk van de grondslagen der waardeleer, het waardebegrip afleidt uit de zoëven besproken maatschappelijke verschijnselen en dan bij de toepassing toch in de verwarring van kosten en uitgaaf blijft steken, desnoods met een in die gedragslijn nauwelijks te motiveren correctie aan het einde der berekening. Immers hoe kan men die verwarring willen oplossen door eerst te stellen, dat de uitgegeven prijs alleen maar de waarde registreerde op het moment van de aanschaffing en toch in de boekhoudtechnische en calculatorische verwerking het verworpen begrip als grondslag aanhouden. Men zou, anders gezegd, eerst stellen dat de uitgaaf is, naar haar technisch-economische betekenis, de verwerving van een kwantum „eenheden” (grondstoffen of werkeenheden van machines etc.) voor latere productie, aantonen — tegenover de traditionele methode — welke eenheden, tussen het moment hunner verwerving en van hun uitruilen in de vorm van product, aan *waardeverandering onderworpen* zijn en dan toch die waardeverandering buiten registratie laten, om die pas aan het einde der calculatie als correctiepost weer te laten optreden. De waarde treedt dan op als een „Deus ex Machina” bij de ruil, zoals Van der Schroeff in de rede ter aanbieding van zijn prae-advies opmerkte. Wat hij stelt is ook, wat door mij wordt bepleit, de *doorlopende waarderegistratie*; de waardeverandering direct doorgewerkt na haar optreden.

Dit ligt in principe ook in de sedert jaren in accountantskringen bij inrichtings- en contrôle-leer gemaakte onderscheiding tussen de administratie der goederenbeweging en de administratie van de geldsomloop. In de eerste stelt men de productief te verbruiken goederen (materialen, grondstoffen, werkeenheden van duurzame productiemiddelen) in hunne technisch-economische (of productieve) betekenis. Kwantiteiten, die waarde vertegenwoordigen en wier samenvoeging in de productie economisch calculeerbaar is door ze op één noemer te brengen: de waarde. De fabrieken worden dan vanzelf naar hoeveelheden en waarde geadmistreerd.

Wie aan de traditionele uitgavenregistratie en rubricering vasthoudt, kan, dit is de conclusie, de waardeleer niet invoeren dan als een correctie aan het einde van de bewerking van kostprijs of winstbepaling. Het motief daartoe kan alleen liggen in het bereiken van zeker doel: een kunstleermatig moment, dat de slagkracht der logica mist. Men kan — aldus zegt men — het instandhouden van de stroom van inkomen of van het kapitaal ook langs andere weg benaderen: de ijzeren-voorraad theorie toepassen of reserveren van een zeker bedrag aan middelen, dan meent men die „omslag” niet te behoeven. Men vergeet, — aldus redenerende — dat men bij het eerste een nog grotere fout maakt tegen de logica, bovendien een verkeerde kostprijs calculeert en dus winstbepaling en kostprijs uit hun verband slaat of wel dit met kunstmatige middelen moet reconstrueren. Men vergeet, dat het tweede willekeurig is en meestal te kort schiet. De kunstleermatige correctie, welke aan het einde van de rit de vervangingswaarde-toepassing aanhecht aan een uitgavenrecapitulerende boekhouding komt niet veel boven die nog oppervlak-



kiger pogingen uit. Het ergste is, dat men — in laatst genoemd geval — in een zaak, die op logica berust, tegen de logica zondigt, alleen omdat men de traditie niet volledig wil of niet durft loslaten. Wie de toepassing van de waardeleer in volledige registratie niet wil en die methode bestrijdt, moet aantonen, dat er van een verwarring van uitgaven en kosten of waarde in de traditie geen sprake is, moet de waardeleer verwerpen als normatieve wetenschap.

Gesteld is door sommigen, dit bleek uit het debat over Van der Schroeff's rede, dat de doorlopende registratie omslachtig is; men zou *elke* waardeverandering bij elk artikel moeten volgen. Een dergelijk argument ervaart men gewoonlijk bij hen, die, een logische toepassing ener zaak niet willende, de motieven harer verdedigers in het absurde willen doorvoeren om uit een overtollig en uitbundig perfectionisme een argument te verkrijgen om „onmogelijkheid” aan te tonen. De toepassing in de logische beperking, welke in het geval besloten ligt, wordt dan als „inconsequentie” verworpen. Deze bestrijding wendt voor uitsluitend de uiterste consequentie te willen van de doorvoering van een beginsel om de doorvoering zelve te verhinderen.

Ik mag wel zeggen, dat ik de doorlopende registratie wil, omdat de andere methode mij — bij ervaring — te omslachtig gebleken is. Stel U voor een kostprijberekening van een ingewikkelde dienstverlening of een ingewikkeld product, een veelheid van behandeling in opvolgende stadia, bewerking met een veelheid van machines van verschillende data van aanschaffing, gebouwen van verschillende ouderdom, materialen en grondstoffen tegen uiteenlopende prijzen gekocht en al de betrekkelijke uitgaven verwerkt in tarieven (machine-uren etc.) naar de moderne werktechniek. Nu wil men bij de verkooponderhandeling van het product van elke bewerking gaan berekenen het écart tussen aanschaffingsprijs (basis der bestaande calculatie) en de huidige waarde. Hierin raakt men verward, bovendien raakt men bekneld in de motivering van al die correcties, die een nieuwe lap op het oude kleed naaien, omdat werkelijke vernieuwing niet gewenst wordt.

Bedenkt men, dat het bij het bepalen van de organische winst niet gaat om het verschil tussen vervangingswaarde en aanschaffingsprijs der goederen op het tijdstip van de balans aanwezig, maar om overeenkomstige verschillen bij *alle* verkopen gedurende de bedrijfsperiode uit te schakelen uit de winstbepaling, dan moet men erkennen, dat het achteraf bepalen van de winst over de periode onmogelijk is en dat — in vele gevallen — het „incidenteel bepalen” van de „organische winst” per transactie zoal mogelijk, dan toch zeer omslachtig is.

Daartegenover staat dan, dat wanneer een consequente doorvoering van de theorie wordt bereikt, het werk in de tijd wordt uitgespreid. Bovendien sluit de laatst genoemde werkmethode gemakkelijk aan bij de gebruikelijke techniek van boekhouding en budgettering met winstberekening op korte termijn, voorraadadministratie op kantoor met kwantiteiten- en waardeverantwoording en met analyse van efficiëntieverschillen.

Wie nu beweert, dat ik het beeld der achteraf-correctie in caricatuur geschetst heb, omdat men voor de correctie der machine-uren hun kengetallen kan nemen of indexcijfers, voor een voorgaande correctie gebruikte cijfers op een volgende kan toepassen, periodiek kan corrigeren, die moge ik antwoordende verwijzen naar mijn publicatie in Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid, waaruit men begrijpen kan, dat ik dat als middelen der systematische registratie zie. Tevens moge ik opmerken, dat

het systematiseren van de doorvoering der veranderingen in de waarde niet anders is dan het laten vallen van het beginsel van achteraf bij kostprijsberekening en winstbepaling aanbrenge van de gewenste correctie en het overgaan naar de andere methode. Men komt dan echter vanuit de techniek naar het doel zonder vaste grondslag in de theorie; wat ik als logische methode verwerp. Ik geef toe, dat de ervaring van de onbruikbaarheid, omslachtigheid en praktische ondoorvoerbaarheid der achteraf-correctie mij gebracht heeft tot het systematisch registreren der waardeveranderingen.

Meermalen bleek mij, dat een bedrijfsleider, die een gegeven voor prijsbepaling behoeft, niet wenst te wachten (en in bedrijfsbelang niet kan wachten) op het narekenen van uit de uitgaafprijs van wat de vervangingswaarde op het moment van de ruil mag zijn. Hij gooit dan wat op het winstpercentage en daarmede komen wij dan weer in de lukraakmethode der bestuurstechniek te lande.

(Slot volgt).