

NOGMAALS, DE VERWERKING VAN DE WAARDE IN DE ADMINISTRATIE

(Een antwoord op Drs van Kampen's laatste opmerkingen)

door Prof. Dr A Mey

Laat mij beginnen nog even op één der hoofdzaken te wijzen, ten einde verwarring te voorkomen. De basis van mijn betoog is, dat identieke zaken op hetzelfde moment en dezelfde plaats dezelfde waarde hebben. Derhalve moet de boekhouding en dus winstberekening en kostprijsberekening geschieden in vervangingswaarde (resp. opbrengstwaarde in de betreffende gevallen) en dientengevolge moeten — voor zover praktisch van belang en op doelmatige wijze — systematische waardecorrecties worden ingevoerd in de voorraadadministraties.

In dit verband nu merkte ik op, dat een *juiste toepassing* van het Lifosysteem eveneens waardecorrecties vereist. Dit had beter gesteld kunnen worden met de woorden „zou vereisen”. Mijn opponent gaat er nu van uit, dat naar mijn mening de *gebruikelijke toepassing* met die waardecorrectie verbonden is. Zulks is een misverstand.

De heer Van Kampen schijnt gelezen te hebben, dat ik met de betreffende zinsnede een beschrijving bedoelde te geven van de gebruikelijke techniek. Daartoe zou ik echter andere woorden gebezigd hebben.

De door mij bestreden traditionele methode (volkomen „First in first out”) moge uitgaven en waarde verwarren met alle gevolgen van dien, zij handelt logisch vanuit een verkeerde grondslag. Last in first out past — in de toepassing, welke de heer Van Kampen aangeeft — de uitgaafprijzen toe in omgekeerde volgorde. Wat bij hem als doel is aangeduid, n.l. dat de voorraad te boek staat tot de oudst betaalde prijzen, kan men als techniek toch alleen maar aanvaarden, indien men het waarom van het aldus handelen verklaren kan. Bijna zou ik er toe overgaan om Goethe's Faust te citeren over de „geest, die het waarom weten moet bij iedere schepping onzer hand”.

Ik kan in het te boek houden van voorraden tegen oudst-betaalde prijzen en calculeren van afgifte tegen laatst-geldende prijzen — omdat ik nu eenmaal geen techniek critiekloos wil toepassen — niet anders zien dan een — misschien niet ten volle bewust — erkennen van de vervangingswaarde gepaard met een *verkapte correctie* in de *vermogensgrootte*, welke men met het creëren van een geheime reserve zou kunnen vergelijken. (Het woord reserve deugt echter niet voor die handeling, omdat wat men wegwerkt, geen winst is). Men herstelt bij die toepassing de winstbepaling op *verkapte wijze*, wat men — n.m.m. zowel uit oogpunt van juiste verantwoording als uit de betekenis van de boekhouding als instrument van bestuursbeleid — *openlijk* behoort te doen.

Dat de Amerikaanse methode door de fiscus wordt aanvaard geeft geen grond om de critiek anders te formuleren.

Men zou het aanhouden der „oudste waarden” — tegen de gang van het waardeverloop in — kunnen verdedigen met het argument, dat in de depressie — naar men veronderstelt — de oude waarden terugkeren, waarvoor de voorraad te boek staat. Echter, welke zekerheid heeft men daarvan en hoe lang duurt het eer die waarden terugkeren, ook al zou de producent (ondernemer zegt de heer Van Kampen) weten, dat hij niet moet rekenen met wat zijn boekhouding als waarde aangeeft, maar met

de elders genoteerde waarde. De *verkapte correctie* blijft bestaan voor de *structurele* waardeverandering. M.i. is dit ontoelaatbaar. Men denke er slechts aan, hoe een balans er uit zou zien, indien — ergens — een toepassing sedert 1853 bestond. Uit het loslaten van het verband tussen de verantwoording der bedragen, welke waarde heten zonder het te zijn, en de werkelijke waarde vrees ik, dat grove beleidsfouten kunnen ontstaan. De ervaring in de accountantspractijk heeft mij geleerd, dat die gevaren niet denkbeeldig zijn. Ook rammelt er dan wel iets aan de „tool of management”.

De heer Van Kampen vermeldt voorts de methode van de *bestendige voorraad*. Mijn opponent heeft mijn critiek op die methode (een theorie is het n.l. n.m.m. niet) naast zich neergelegd. Ik kan dus niet nogmaals antwoorden op zijn desbetreffende opmerking in zijn eerste aanval gedaan. Misschien wil mijn geachte opponent ter zake aan mijn antwoord in het October-nummer nog enige aandacht geven.

Ware de keuze beperkt tussen de *Lifo-methode* en die van de „*bestendige voorraad*” — ik zou aan de vorming ener „geheime reserve” in Schmalenbach's zin voorkeur verlenen, omdat die althans eenheid van conceptie vertoont, zij het een onjuiste¹⁾.

Ook wat de derde methode aangaat (van welke mijn opponent zegt, dat ze door de Amsterdamse school sterk gepropageerd werd) moet ik constateren, dat hij negeert, wat ik ter zake in mijn — in October aan hem gegeven — antwoord heb gezegd. Ik heb die methode genoemd (pag. 400), maar tevens gezegd, welke omslachtigheid kan optreden, indien men die anders dan in een voorbeeld tracht toe te passen in een of ander bedrijf. De practijk en de ervaring noodzaken in vele gevallen om een andere weg te zoeken en daarvan heb ik gesproken in mijn artikel in *Bedrijfs-economische Opstellen* 1939 pag. 360 ev. Ik noemde deze bron. Waar mijn opponent op mijn antwoord niet ingaat, moet ik het bij het in October gestelde laten, daarbij mijn vorige publicaties als retro-acta inschakelende.

De vierde methode — welke opponent de mijne noemt — wordt anders weergegeven dan ik die stelde en met motivering, die ik zeker nooit geven zou. Dat de methode een grote verzwarening van administratief werk geeft, moet ik op grond van de ervaring, welke ik er in de practijk mede gehad heb, ontkennen. Ieder kan dat zelf ook constateren door te bedenken, dat alleen voor zoverre er belangrijke waardeveranderingen voorkomen, de urgentie van boeking der waardeverandering optreedt en dat men overigens met periodieke herzieningen volstaan kan. De gebruikelijke „magazijnadministratie op kantoor” met waarde- en hoeveelheidsverantwoording vergemakkelijkt de boeking der waardeveranderingen, zoals ik in *Bedrijfs-economische Opstellen* aangaf. Het aantal bonnen voor waardeverandering is minimaal in vergelijking tot het aantal afgiftebonnen.

Het probleem der open magazijnen, dat de heer Van Kampen noemt, staat geheel buiten deze discussie.

Mijn opponent ziet blijkbaar als enig doel van het boekhouden het bepalen van de winst. Dit is voor mij een overwonnen standpunt. Ik zie in de boekhouding — met budgettering, statistische analyse, enz. gecombineerd — een *apparaat* voor de *vorming* van en voor de *controle* op het

¹⁾ De uitdrukking „ijzeren voorraad” als vertaling van Schmalenbach's „eisernen Bestand” moge voortaan verlaten worden. Taalkundig is het een monstrum. Het is zelfs taalkundig geen germanisme in de gewone zin; het is niets meer dan een foute vertaling van een Duitse term.

bestuursbeleid. Derhalve eis ik, dat de zaken, welke men bezit naar waarde in de boekhouding verantwoord zijn (duurzame productiemiddelen eveneens). Bestuursbeslissingen hebben n.l. bijna steeds met waarde te maken.

Het valt mij moeilijk om, nadat ik over een en ander herhaalde malen (in 1939 — genoemd artikel —, in mijn boek „Bedrijfsbegroting en Bedrijfsbeleid”, in de artikelen in dit tijdschrift) geschreven heb, thans te moeten antwoorden op een opponent, die schrijft „dat het tijd wordt, dat men eindelijk eens met een behoorlijke motivering voor de dag komt”. Over appreciatie valt echter niet te polemiseren, ook al wordt het betoog als een „verhaaltje” gekwalificeerd. Gelukkig ben ik, wat de voornaamste diskwalificatie betreft, in het goede gezelschap van mijn collega, Van der Schroeff.

Wanneer in een technisch procédé twee producten — onvermijdbaar — gewonnen worden, geldt al naar gelang van doelstelling der productie of soms van prijs- en machtsverhouding nu het ene dan het andere als het belangrijkste. Dat is veelbetekenend. Welnu dit bedoelde ik met de vergelijking in kwestie. Moge het al juist zijn, dat het voeren van het bedrijfsbeleid in sterkere mate behoefte gevoelt aan kennis der resultaten en hun analyse — gedetailleerde informatie omtrent de verhouding van offers en kosten naar centra van verantwoordelijkheid — dan aan mededeling van de vermogenspositie; het kan n.m.m. niet ontkend worden, dat het laatste evenzeer nodig is; althans wanneer het bedrijf enige omvang van betekenis heeft aangenomen. Ik acht, dat het geen belang heeft om op deze kwestie dieper in te gaan. *Overigens gaat het in discussie niet over de betekenis van de vermogensopstelling in totaliteit, maar over de vraag of men de voorraden in hoeveelheden en waarde regelmatig moet volgen.* De redenen waarom dit nodig is, behoeft ik na het betoog van Van der Schroeff en na mijn verschillende beschouwingen niet te herhalen en dat hierbij met alle verschillen, tussen „technische en economische voorraad”, in onderscheiden gevallen gerekend moet worden, heb ik pag. 14/16 jaargang 1952 besproken, breder dan destijds in het stuk van 1939 aangegeven²⁾. Men hoede zich er echter voor uit het oog te verliezen, dat de aard dezer verschillen bij bedrijven van verschillende aard zeer varieert.

Wat de vergelijking aangaat tussen Van Kampen's eerste twee en laatste twee methoden, wordt door hem als „nog een ander belangrijk verschil” opgemerkt, dat bij de eerste de balanswaardering aan de winst aansluit en bij de laatste het vormen van reserve-rekeningen nodig is. De vraag is alleen of men *open of geheime vermogenscorrecties* preferereert. Helaas moet ik hier constateren, dat de heer Van Kampen de door hem bestreden methoden slecht blijkt te kennen, en de beide andere alleen formeel beziet. En het algemene Nederlandse spraakgebruik kan onder waarde moeilijk iets anders verstaan dan de kwantitatieve voorstelling van de betekenis, welke een zaak heeft voor de bezitter in zijn streven naar doeleinden, welke dat bezit doen ontstaan. Dit is de definitie, welke in de economische wetenschap gehanteerd wordt. Erkent men dit niet dan kan men mijn standpunt niet benaderen. Wenst men niet het betoog van een ander in diens definitie te lezen dan wordt elk betoog onleesbaar.

Uit v. K.'s beschouwing van „aansluiten van balanswaarde en winst” bij de eerste twee der genoemde methoden blijkt niet, dat dit aansluiten een formeel uitvloeisel is van een bepaalde boekingstechniek en calculatiemethode, waarbij men een *te lage waarde* op de balans opvoert, teneinde

²⁾ Men vergelijke de opmerking van de heer Van Kampen, pag. 398, jaargang 1952.

de (naar die calculatie-methode) te *hoog berekende winst* op verkapte wijze te corrigeren. Wat men daarbij als „waarde” op de balans neerschrijft, heeft met de *waarde* echter niets uit te staan. Dat men dit nochtans „waarde” heeft genoemd in het spraakgebruik van een verkeerde traditie heeft voor de ontwikkeling ener juiste techniek geen betekenis en kan als verdediging van de bij dat onjuiste spraakgebruik passende werkmethode niet dienen. Klarheid in woordgebruik is vereist.

Om meer dan één reden is de stelling van de heer Van Kampen onjuist, dat bij de ten laatste door hem genoemde twee methoden *de verschillen tussen de „hoge balanswaardering” en de lage winst in een reserve-rekening thuis gebracht moeten worden*. Immers alleen doordien hij aan het woord „waarde” in de woordcombinatie „balanswaarde” een *andere inhoud* geeft dan die, welke het woord voor iedereen heeft, kan hij de *onjuiste waarde* als „*balanswaarde*” benoemen en dan de *juiste waarde* als *hoog typeren*, omdat de juiste waarde op de balansdatum gestegen is boven wat de in lang verleden betaalde aanschaffingsprijs was. Voorts is het onjuist om in dit verband van *de lage winst* (let wel, hij zegt niet te lage winst) te spreken, omdat het adjectief laag in de vergelijking zonder betekenis is. De openlijke en verkapte correctie van de fout der traditionele winstberekening leveren, als juist mijn opponent aantoonde, *hetzelfde winstbedrag*. En verder kan men niet van „*reserveren*” spreken zonder de verwarring te stichten, als zou het te corrigeren bedrag toch een *winst geweest* zijn. Nu dit is in onze kring al veelvuldig bestreden. Ik moge volstaan te verwijzen naar Kleerekoper's boek van 1934.

Het betoog van de begrijpelijkheid voor de leek van een „gepaard gaan van een lage waarde met een lage winst” en van het moeilijk vatbare van een hoge waarde met een lage winst lijkt mij gezocht. Niemand gelooft toch in de stabiliteit van de verhouding tussen waarde en winst. Integendeel, wie enige ervaring heeft met resultatenbepaling moet n.m.m. weten, dat hoge winst evenzeer bij een lage waardestand van een artikel als bij hoge waardestand kan voorkomen.

Van Kampen's herhaalde pleidooi voor de door hem geschapen inhoud van het woord „waarderen” — het aannemen van een willekeurig bedrag als „waarde” — wordt door hem nogmaals verdedigd. Ik kan dit thans enigermate begrijpen, omdat hij onder *waarderen* ook verstaat, bewust een andere waarde aannemen dan de werkelijke, teneinde een bepaald door hem gewenst effect te bereiken. Ik noem dit een onjuiste handeling. Men maakt zichzelf diets — zou ik zeggen — dat dit de waarde is, omdat dit in de traditie past en men verder niet analyseert, wat men doet. Dat hetgeen de heer Van Kampen een door hem aangebrachte correctie noemt een verandering van de zin en de betekenis mijner woorden is, heb ik reeds in mijn eerste antwoord gezegd. Ik wil dit nog eens uitdrukkelijk verklaren. De heer Van Kampen leze nog eens na, wat ik op pag. 401 schreef. Ik acht, dat dergelijke veranderingen aan een polemieek een verkeerde richting geven en geen correctie zijn.

Ik moge mij voorbehouden op de overige opmerkingen niet in te gaan. De heer Van Kampen zal bezwaarlijk verwacht hebben, dat hij mij met een betoog vanuit de door hem geconcipeerde definitie van waarde en waarderen zou overtuigen. Ik heb het mijne gedaan om te voorkomen, dat de lezer mij verkeerd — d.w.z. in Van Kampen's opvatting — zou begrijpen. Het meningsverschil zou ik als volgt willen stellen: moet men de woorden gebruiken naar algemeen-geldende betekenis in de taal of mag men die gebruiken in betekenissen, die een code met speciale — zeer

van de algemene opvatting — afwijkende definities vereisen. Immers uit het „Nederlands spraakgebruik” is zijn definitie *niet* afgeleid. Het is het spraakgebruik van de „boekhoudtraditie”. Ik heb reeds in mijn eerste wederwoord opgemerkt, dat hij de *bestreden* boekhoudtechnische termen tot algemeen spraakgebruik stempelt. Dit is niet anders dan het poneren van een bepaalde opvatting (n.l. van die, welke bestreden wordt) als onaantastbaar uitgangspunt voor de behandeling van het vraagstuk in kwestie. Daarmede levert men echter geen bewijs, maar een parafraze van het postulaat.

Ik ben mijn opponent op één punt dankbaar. Hij heeft mij genoodzaakt naar voren te brengen (meer dan dit reeds in mijn artikel en eerste verweer gegeven was), dat het *kernpunt van ons meningsverschil ligt* in de *verkapte* of *openlijke correctie* van het resultaat, dat in de methode der traditie verkeerd berekend wordt. Dit acht ik een winstpunt voor theorie en praktijk. En wat aangaat de oorsprong der vervangingswaarde-calculatie moge ik met mijn opponent erkennen, dat Schmidt's werk in Holland veel invloed heeft gehad. Misschien wil mijn opponent — gezien zijn op pag. 400 uitgesproken waardering voor Limperg's scherpe en nauwkeurige onderscheidingen — erkennen, dat deze reeds in de jaren 1917 en 1918 de „uitgaafprijs” in de kostprijs- en winst-calculatie verworpen heeft, al is dan de volledige uitwerking der vervangingswaarde-theorie in de eerste jaren van zijn hoogleraarschap ontstaan. Zoals ik in mijn artikel in kwestie opmerkte is de theorie Limperg uit die aanvankelijke formuleringen ontstaan.

Noot van de Redactie: De Redactie meent dat aan het bovenstaande vraagstuk thans genoegzame aandacht is besteed en wenst hierbij de discussie tussen beide schrijvers te sluiten.