

DE WAARDERING VAN DUURZAME PRODUCTIEMIDDELEN IN VERBAND MET WIJZIGINGEN IN HET PRIJSNIVEAU

door S. A. de Vries

Het artikel van de heer R. J. Ovezall in het Juni-nummer 1948 van het M.A.B. over het onderwerp „De waardering van duurzame productiemiddelen in verband met nieuwe investeringen” heb ik met belangstelling gelezen omdat het een belangrijk en actueel vraagstuk behandelt. De lezing van dit artikel was voor mij aanleiding het artikel van Drs A. M. Groot in het Mei-nummer 1947, welk artikel voor de heer Ovezall aanleiding was het aangeroerde onderwerp verder uit te werken, nog eens weer op te slaan, en te vergelijken met het betoog van de heer Ovezall. Het wil me voorkomen dat we het door de heer Groot aan de orde gestelde onderwerp, hoe te handelen met de tegenwoordige exorbitant hoge aanschaffingskosten der nieuwe investeringen, alleen dan goed kunnen behandelen indien we ons eerst verdiepen in de meer algemene, maar daarom niet minder belangrijke, vraag welke invloed de prijswijzigingen der duurzame productiemiddelen in 't algemeen moeten hebben op de waarde der in te calculeren (en reeds ingecalculeerde) werkeenheden. Het is om deze reden, dat ik de opmerkingen die ik over dit onderwerp zou willen maken, heb laten uiteenvallen in twee gedeelten, n.l.:

A. Het algemene aspect, waarbij ik in 't bijzonder iets wil zeggen over de door Prof. Dr H. J. van der Schroeff in zijn boek „De leer van de kostprijs” ontwikkelde ideën over dit onderwerp, en

B. Het tegenwoordige na-oorlogse aspect, waarbij ik wil ingaan op wat de heren Groot en Ovezall hierover hebben geschreven.

A. *Het algemene aspect.*

In het genoemde boek van Prof. v. d. Schroeff wordt het vraagstuk van de invloed, die de prijswijzigingen der duurzame productiemiddelen hebben op de afschrijvingen vrij uitvoerig behandeld. Met de hoofdgedachte uit zijn betoog, n.l. dat de in de kostprijs der producten op te nemen afschrijvingen moeten zijn gebaseerd op de vervangingswaarde van het productiemiddel op het moment van de ruil (indien tenminste vervanging technisch mogelijk en economisch rationeel is) kan ik me geheel verenigen. Tegen twee punten in het betoog van Prof. v. d. Schroeff heb ik echter bezwaren: ten eerste tegen de mening dat in geval van een waardestijging van het productiemiddel op de reeds verbruikte werkeenheden een verlies zou zijn geleden; en ten tweede tegen de mening dat in geval van een waardedaling er een verlies wordt geleden gelijk aan het verschil tussen de oorspronkelijke aanschaffingsprijs en de op basis van de vervangingswaarde terugverdiende afschrijvingen.

Op pag. 153 en volgende wordt gesproken over de invloed die een prijsstijging der werkeenheden heeft op de reeds verbruikte werkeenheden:

„De werkeenheden, die reeds in het productieproces zijn opgegaan, „zullen straks — nadat de voorraad werkeenheden in zijn geheel is „opgebruikt — dienen te worden vervangen. Deze vervanging zal moe-

„ten geschieden tegen een hogere vervangingsprijs. Gezien deze gestegen „vervangingsprijs blijken thans de reeds verbruikte werkeenheden te „laag te zijn gecalculeerd. Was de producent tevoren met deze prijs- „stijging bekend geweest, dan zou hij de reeds verbruikte werkeenheden „hoger hebben gecalculeerd. Nu dit niet meer mogelijk is, heeft hij de „gevolgen van de prijsstijging als een verlies te aanvaarden, welk ver- „lies moet worden beschouwd als een nadelig gevolg van het prijsrisico „van de voorraad.”

Op pag. 155 en 156 wordt gesproken over de invloed van een prijs- daling, en de schrijver komt daar tot de conclusie dat in dit geval van een vermogensintering sprake is, dat als verlies moet worden genomen. Prof. v. d. Schroeff zegt daar:

„Met betrekking tot een daling van de vervangingsprijs werd vast- „gesteld, dat een prijsdaling, welke door de producent niet is voorzien „en niet kon worden voorzien, tot een verlies leidt.

„Ware de producent bekend geweest met het feit, dat zich nu aan „hem voordoet, n.l. de waardevermindering der nog beschikbare werk- „eenheden, dan zou hij daarmee in de calculatie van de reeds ver- „bruikte werkeenheden rekening hebben gehouden en zou hij deze werk- „eenheden hoger hebben gecalculeerd. Die waardevermindering van de „voorraad werkeenheden manifesteert zich nu als een verlies. Het uit „de ruil verkregen inkomen is eerst voor vertering vatbaar, nadat de „intering op het vermogen is aangevuld.”

Deze geciteerde uiteenzettingen bevredigen mij niet; ik nam dan ook met voldoening kennis van de mening van Schmidt, die door Prof. v. d. Schroeff op pag. 157 als volgt wordt weergegeven:

„Een belangrijke afwijking met hetgeen in onze voorgaande beschou- „wingen werd vastgesteld, is dat deze schrijver deze correctie alleen „wenst toe te passen op de nog beschikbare werkeenheden. Zijn ge- „dachtengang is daarbij de volgende: Het uit voorgaande afschrijvingen „vrij gekomen vermogen is in andere vermogenswaarden vastgelegd, „die — als gevolg van een stijging in het prijsniveau — ook een waarde- „stijging ondervinden, zodat daarin reeds de invloed van de prijsstijging „is verdisconteerd. De mate van de prijsstijging dezer andere goederen „zal — naar Schmidt aanneemt — in doorsnee kleiner zijn. „Soweit „nun aus Abschreibungsbeträgen beschaffte Werte unter dem Durch- „schnitt bleiben, ist das nicht mehr eine Angelegenheit der Abschrei- „bung, sondern der Kapitaldisposition. Der Unternehmer muss immer, „wenn er Kapital anlegt, danach streben, es so zu verwerthen, dass auch „der Wert der Anlage mindestens proportional dem allgemeinen Preis- „niveau verläuft. Gelingt das nicht, so muss das Vermögen die Wert- „verminderung tragen, die durch seine Art verursacht wurde, nicht die „Erfolgrechtung.”

Prof. v. d. Schroeff is er naar mijn mening niet in geslaagd duidelijk te maken dat deze zienswijze van Schmidt onjuist is. Integendeel zijn tegenargumenten lijken mij zwak als hij zegt:

„Twee bedenkingen zijn tegen de hierboven weergegeven opvatting „van Schmidt aan te voeren: 1. zo het oorspronkelijk geïnvesteerde „vermogen (stamvermogen) ten gevolge van een waardedaling der pro- „ductiemiddelen wordt ingeteerd, ontstaat een verlies. Het is onjuist om „te zeggen, dat de waardeveranderingen de resultatenrekening niet be- „ïnvloeden; 2. de organische gebondenheid van de werkeenheden in „het duurzame productiemiddel is overzien. Een verandering van de

„prijs van het productiemiddel brengt zowel een verandering in de „waarde van de nog beschikbare als van de reeds verbruikte werkeenheden. Deze laatste verandering vereist een correctie als in het bovenstaande aangegeven. De noodzaak tot het maken van een zodanige „correctie blijft bestaan, indien ook de goederen, die uit het vrij gekomen „vermogen van het duurzame productiemiddel zijn aangeschaft, bij een „algemene prijsstijging in waarde zijn gestegen. Deze vermogensaanwas „kan niet voor vervanging van het duurzame productiemiddel dienen, „omdat deze vermogensaanwas door het betreffende goed zelve wordt „vastgehouden.”

Tegen de eerste bedenking, dat intering van het oorspronkelijke geïnvesteerde vermogen tengevolge van een waardedaling der productiemiddelen verlies is, zou ik willen aanvoeren dat indien, en voorzover de waardedaling der productiemiddelen parallel loopt met het algemene prijsverloop, wel de productiemiddelen in nominale guldens uitgedrukt een lagere waarde hebben gekregen, maar dat de reële waarde, in koopkracht uitgedrukt, dezelfde is gebleven. Het zijn andere guldens geworden, en de aandeelhouders die b.v. oorspronkelijk gezamenlijk f 1.000.000 hebben bijeengebracht, hebben geen kapitaalverlies geleden als op een bepaald moment zou blijken dat de waarde der productiemiddelen tot de helft is gedaald, indien slechts deze waardedaling niet afzonderlijk staat, maar een gevolg is van, of althans evenredig verloopt met het algemene prijsniveau.

Zouden zij op dat moment hun geld terugontvangen, dan ontvangen zij wel een geringer aantal nominale guldens, maar dezelfde reële waarde daar de koopkracht dezelfde is gebleven. Er bestaat m.i. dan ook geen enkele bedrijfseconomische reden (over de juridische spreek ik in dit verband niet) om bij een dergelijke waardedaling het nominaal verschil als verlies af te boeken, en pas weer tot winstuitkering over te gaan als dit „verlies” is goedgeemaakt door winsten in volgende jaren.

Ook tegen de tweede bedenking heb ik bezwaren. De organische gebondenheid van de werkeenheden in de duurzame productiemiddelen bestaat m.i. alleen maar voor de nog voorradige werkeenheden, maar niet meer voor de reeds in het productieproces opgegane en via de verkoop van het product in geld terugontvangen werkeenheden. Omdat de vermogensaanwas door het betreffende goed zelve wordt vastgehouden, kan het volgens Prof. v. d. Schroeff niet voor vervanging dienen. Echter, indien de geld- en goederenstroom in het bedrijf regelmatig loopt, zodat zich geen liquide middelen in het bedrijf ophopen, dan worden voor de regelmatig uit de productie vrijkomende afschrijvingen goederen aangeschaft, die dezelfde prijsbeweging meemaken als het oorspronkelijk productiemiddel. Wat deze vastlegging der vrijkomende afschrijvingen betreft, kan men twee uitersten onderscheiden, waartussen de werkelijkheid zich zal bewegen. In een volkomen harmonisch opgebouwd machinepark, d.w.z. bij een volkomen evenredige verdeling der machines over alle leeftijden, zijn jaarlijks de totale afschrijvingen gelijk aan de investeringen. Als men dus slechts zorgt, dat de afschrijvingen geschieden op basis van het prijspeil van dat jaar, d.w.z. op basis van vervangingswaarde, zijn deze vrijkomende afschrijvingen „nodig en voldoende” om de investeringen te financieren. Ook de heer Groot wijst op dit verschijnsel in zijn meergenoemd artikel met de volgende woorden: (M.A.B. Mei 1947, pag. 167)

„Zolang dus de investeringen enigszins gelijkmatig over de jaren

„verdeeld zijn en geen expansie plaats vindt, kunnen positieve en negatieve prijsfluctuaties op nieuwe investeringen gedekt worden uit het „verschil tussen afschrijvingen op standaardwaarde en afschrijvingen „op vervangingswaardebasis. De balanswaardering kan dus steeds ge„handhaafd worden op de standaardwaarde.”

Het andere uiterste is dat de duurzame productiemiddelen alle op één moment zijn aangeschaft, en na verloop van de levensduur alle op hetzelfde moment moeten worden vervangen. Gedurende het gebruik komen dus uit de productie langzamerhand de afschrijvingen vrij; als de onderneming deze binnenkomende bedragen zonder meer als liquide middelen zou aanhouden, zou daarin een groot risico wegens waarde-verandering van het geld zijn gelegen. Daar blijkt de geschiedenis het risico van prijsstijging (of wat hetzelfde is: van waarde vermindering van het geld) veel groter is dan de kans op prijsdaling (deze stijgingen of dalingen op langen termijn gezien) behoort het tot de maatregelen van goed bedrijfsbeheer, geen accumulerende geldbedragen in nominale waarde aan te houden, maar zich voor het risico van waardevermindering van het geld te dekken, door het geld te beleggen in goederen (Sachwerte), die nagenoeg dezelfde waardeverandering ondergaan als het t.z.t. te vervangen productiemiddel.

Het zal in de regel de voorkeur verdienen deze belegging in goederen buiten het bedrijf te doen plaats vinden, omdat men er dan beter voor kan zorgen, dat men op het moment van de vervanging ook werkelijk over de nodige middelen kan beschikken. Wordt om de een of andere reden dit geld gebruikt voor expansie van het bedrijf, dan moet men zich wel realiseren dat indien men bij de vervanging van de oorspronkelijke productiemiddelen liquiditeitsmoeilijkheden zou hebben, deze moeilijkheden niet worden veroorzaakt door een eventueel plaats gevonden prijsstijging van de duurzame productiemiddelen maar door de expansie als zodanig.

Ik kom dus tot de conclusie dat men bij een goed bedrijfsbeheer moet zorgen: a. dat het risico van waardedaling van het geld bij oplopende kasmiddelen moet worden gedekt, en b. dat de in goederen belegde vrijgekomen middelen ook werkelijk ter beschikking staan als men ze nodig heeft. Het is duidelijk dat beide doeleinden zonder enige moeite, ja zelfs geheel automatisch worden bereikt in het eerst door mij genoemde geval (harmonisch opgebouwd machinepark) doch dat in het tweede geval speciale maatregelen moeten worden genomen. Slaagt men hierin dan is van verlies op de reeds gebruikte werkeenheden geen sprake. Voorzover men er niet in slaagt ontstaat bij prijsstijging inderdaad een verlies en bij prijsdaling een winst. Men mag echter niet aannemen dat men de voor een goed bedrijfsbeheer nodige maatregelen in 't geheel niet zou treffen; bovendien is de aanpassing voor dat gedeelte van de afschrijvingen, waarvoor onmiddellijk nieuwe investeringen plaats vinden, geheel automatisch. Voorzover deze verliezen of winsten inderdaad ontstaan, zijn ze echter nooit een kostenelement, zelfs al zou men het toekomstige prijsverloop kunnen voorzien.

De meningen van de verschillende schrijvers maken op mij wel eens de indruk dat men altijd persé verliezen wil laten zien, en dat dit „conservatieve” beleid hen in strijd brengt met de objectieve waarheid.

Stellen wij b.v. de volgende gevallen eens naast elkaar:

Jaar:	Afschrijvingen op basis hist. aansch.waarde	Afschrijvingen op basis verv.waarde	
		eerste geval	tweede geval
1946	250.000	250.000	250.000
1947	250.000	250.000	250.000
1948	250.000	230.000	270.000
1949	250.000	210.000	280.000
1950	250.000	190.000	280.000
1951	250.000	170.000	290.000
1952	250.000	150.000	290.000
1953	250.000	150.000	290.000
1954	250.000	150.000	300.000
1955	250.000	150.000	300.000

Totaal afschrijvingen	2.500.000	1.900.000	2.800.000
Oorspronkelijke aanschaffingsprijs		2.500.000	2.500.000
Vervangingsprijs		1.500.000	3.000.000

Voor het 1e geval gaf de heer Ovezall in zijn genoemd artikel de oplossing, dat aangezien de oorspronkelijke aanschaffingsprijs f 2.500.000 had bedragen en via de afschrijvingen uit de productie slechts voor f 1.900.000 was vrijgekomen er een verlies was geleden van f 600.000.—.

Ook Prof. v. d. Schroeff is blijkbaar (zie pag. 156) van dezelfde mening. Het wil mij voorkomen dat beide genoemde heren het niet eens zijn, als de vraag gesteld wordt of deze f 600.000.— de afschrijvingen gedurende de eerste jaren al of niet moeten verhogen, maar deze vraag is in dit verband niet belangrijk. In het 2e geval geeft men meestal (zie b.v. Prof. v. d. Schroeff op pag. 153) aan, dat gezien er voor vervanging f 3.000.000 nodig is, en er slechts f 2.800.000 uit de afschrijvingen is vrijgekomen, er een verlies is geleden van f 200.000.—. M.i. kunnen beide oplossingen nooit tegelijkertijd waar zijn. Staat men op het standpunt dat de voor het 1e geval gegeven redenering juist is, dan moet men voor het 2e geval tot de conclusie komen, dat de waarde van de in 1956 aangeschafte nieuwe installatie f 500.000 hoger is dan de oude installatie, zodat per saldo een winst resulteert van f 500.000 — f 200.000 = f 300.000.—.

Zoals wel duidelijk zal zijn geworden, ben ik van mening, dat beide redeneringen fout zijn. Men moet ervan uitgaan, dat in beide gevallen uit de afschrijvingen ter beschikking zal staan een zodanig bedrag, als juist voor de vervanging nodig zal zijn, zodat noch van verlies noch van winst sprake is. De nieuwe installatie in 1956 heeft in beide gevallen eveneens dezelfde reële waarde, die gelijk is aan de reële waarde in 1946, zodat evenmin uit deze hoofde van verlies of winst kan worden gesproken.

B. Het tegenwoordige na-oorlogse aspect.

Na deze algemene uiteenzetting wil ik enige aandacht besteden aan het door de heer Groot aan de orde gestelde onderwerp. Op grond van enkele door hem ingestelde onderzoeken komt de heer Groot tot de conclusie, dat voor bepaalde productiemiddelen, die ten opzichte van het voor-oorlogse prijsniveau een indexcijfer van 435 à 450 hebben bereikt, het indexcijfer slechts 240 à 250 zou zijn, bij terugkeer van normale arbeidsproductiviteit, normale bedrijfsoutillage en normale grondstoffenvoorziening. En de vraag wordt gesteld: wat moet er met dit

verschil, aangeduid door de twee genoemde indexcijfers, gebeuren; moet het onmiddellijk voor het volle bedrag als verlies worden genomen, of moet het door middel van afschrijvingen in de kostprijs der producten worden gedekt.

In de wijze waarop de heer Groot het verschil formuleert kan men dit echter niet vinden. Niet alleen voor de productie van productiemiddelen, maar voor het gehele industriële apparaat, ja voor het gehele economische leven kan momenteel niet worden gesproken van normale arbeidsproductiviteit, normale bedrijfsoutillage en normale grondstoffenvoorziening. Deze slechte economische omstandigheden veroorzaken dus niet alleen hoge prijzen der productiemiddelen, maar zij hebben tot gevolg dat het prijspeil over de gehele linie hoog is, of wat hetzelfde is, dat de waarde van het geld gering is.

Nu wil ik overigens niet ontkennen, dat de prijzen der productiemiddelen zelfs vergeleken met het tegenwoordige hoge algemene prijsniveau nog eens extra hoog liggen, maar het maakt een groot verschil of men, zoals de heer Groot doet, spreekt van het verschil tussen het tegenwoordige prijspeil der productiemiddelen en het prijspeil dat bij terugkeer van normale verhoudingen zou gelden, of dat men spreekt, zoals ik het zou willen doen, van het verschil tussen de tegenwoordige prijzen der productiemiddelen en het tegenwoordige algemene prijspeil. Het door mij gedefinieerde verschil zal veel kleiner zijn dan dat van de heer Groot.

Zoals men uit het eerste gedeelte (A) van mijn betoog heeft begrepen ben ik van mening dat we ons over het hoge prijspeil der productiemiddelen in dit verband geen bijzondere zorgen behoeven te maken, voorzover deze prijzen niet hoger zijn dan het tegenwoordige algemene prijsniveau. Het is trouwens een vraag die niemand kan beantwoorden of het algemene prijsniveau gedurende de eerstkomende 10 jaren al of niet zal dalen. Zelfs bij terugkeer naar normale arbeidsproductiviteit, -bedrijfsoutillage en -grondstoffenvoorziening kunnen er andere oorzaken zijn die tot gevolg hebben dat de prijzen der goederen niet dalen of misschien zelfs gaan stijgen.

Het door de heer Groot genoemde indexcijfer van 450 ten opzichte van het vooroorlogse prijsniveau, lijkt me voor het gemiddelde van alle thans aan te schaffen productiemiddelen bovendien veel te hoog. Ik zou liever als indexcijfer 350 gebruiken en het indexcijfer van het tegenwoordige algemene prijsniveau op ongeveer 300 willen stellen. Voor het betoog is het trouwens niet belangrijk welke cijfers we kiezen. We nemen verder aan dat over enkele jaren, hoe ook de ontwikkeling van het algemene prijsniveau moge zijn, het indexcijfer dat de prijsverhouding van de productiemiddelen aangeeft, weer zal gaan samenvallen met dat van het algemene prijsniveau.

Nu lijkt het mij dat men vrij algemeen het er over eens zal zijn dat de normale kostprijscalculatie gebaseerd zal moeten zijn op de afschrijvingen op basis van het indexcijfer, ontleend aan het algemene prijsniveau, in mijn voorbeeld dus op het indexcijfer 300. Alleen deze kostprijs geeft een juiste basis voor de vaststelling van de aanbiedingsprijs ten opzichte van de aanbiedingsprijzen van de concurrentie. Men zal natuurlijk trachten ook het verschil van 50 punten (350—300) in de verkoopprijzen gedurende de eerste jaren binnen te krijgen, maar in vergelijking met concurrenten die misschien niet gedwongen waren een groot gedeelte van de productie-installatie tegen het tegenwoordige

hoge prijspeil te vernieuwen, zal men dit niet altijd kunnen volhouden; zou men dit wel willen volhouden, dan zal men zich de orders zien ontgaan, wat tot grote schade voor de toekomstige afzetmogelijkheden zou kunnen leiden. De concurrenten die thans vrijwel niet genoodzaakt zijn hun apparatuur te vervangen zullen echter wel op basis van het indexcijfer 300 moeten calculeren, omdat ze anders niet in staat zullen zijn hun productiemiddelen t.z.t. te vervangen. Het cijfer 300 geeft n.l. de normale vervangingswaarde aan.

Het meest radicale zou dus zijn het genoemde verschil van 50 punten thans geheel als verlies te nemen. Voorzover in de verkoopprijzen dit verschil inderdaad niet wordt goed gemaakt zou ik dit ook werkelijk willen doen. Toch lijkt het me niet nodig dit onder alle omstandigheden te doen. Daar veel producenten in de omstandigheid verkeren dat een groot gedeelte van hun productie-installatie tegen de tegenwoordige hoge prijzen moet worden vervangen, zal dit ongetwijfeld van invloed zijn op de hoogte der verkoopprijzen der geleverde goederen of diensten op de markt.

Op grond van deze overweging zou ik de volgende gedragslijn willen aanbevelen:

Men calculeert, zoals boven aangegeven, de kostprijs op basis van het genoemde indexcijfer 300. Daarna maakt men een schatting van de voor de komende 2 à 3 jaren te verwachten verkoopprijzen. Het genoemde verschil ad 50 punten schrijft men af over dezelfde korte periode van 2 à 3 jaren, en men berekent met welke coëfficiënt de kostprijs zou moeten worden vermenigvuldigd om ook dit verschil van 50 punten in deze periode te dekken. Vergelijking van de verwachte verkoopprijs met de door deze coëfficiënt gecorrigeerde kostprijs laat zien of het mogelijk is het verschil te dekken. Blijkt dit mogelijk te zijn dan is het niet nodig het gehele verschil op het jaar van aanschaffing te laten drukken, maar kan men naar evenredigheid van de verwachte productie dit verschil over de eerst komende 2 à 3 jaren verdelen. Op de balans zou ik ter verheldering van het inzicht bij voorkeur het nog te dekken bedrag separaat willen opvoeren.

Tot slot nog een enkele opmerking over de, ook door de heer Ovezall aangevallen, suggestie van de heer Groot, om het genoemde verschil (in mijn voorbeeld 50 punten) zo nodig te dekken uit een herwaarderingsreserve, die zal ontstaan als de thans aangenomen standaardwaarde wordt verhoogd tot het voor de toekomst te verwachten prijspeil. Na het bovenstaande zal het duidelijk zijn dat deze handelswijze naar mijn mening een ernstige fout zou zijn. Als op grond van het gestegen prijspeil wordt overgegaan tot een herwaardering van de nog aanwezige werkeenheden, of m.a.w. tot een herwaardering van de boekwaarde der productie-installatie, betekent dit niet dat de waarde, in reële koopkracht gemeten, verandert, maar alleen, dat de waarde in andere guldens wordt uitgedrukt; daaruit volgt echter dat ook de creditzijde van de balans met hetzelfde bedrag moet worden verhoogd: doordat de vermogensbestanddelen in andere guldens worden gewaardeerd, moet ook het vermogen in diezelfde guldens worden omgerekend; men vermeldt dit verschil in de regel op een rekening die men „Reserve herwaardering” noemt. Deze reserve kan, zoals uit bovenstaande zienswijze volgt, alleen maar gedebiteerd worden bij een herwaardering in tegengestelde richting, dus bij een prijsdaling.

De afboeking van het verschil ad 50 punten, waarmee de tegenwoor-

dige aanschaffingsprijzen het algemene prijsniveau overtreffen is echter van geheel andere orde. Het is een reël vermogensverlies, dat de uitkeerbare winst in het lopende jaar of in volgende jaren moet vermindern. In bepaalde omstandigheden kan ik me voorstellen dat dit verlies van een algemene reserve wordt afgeboekt. Zulk een algemene reserve is echter de reserve herwaardering niet; zij is niet ontstaan door inhouding van winst maar door herwaardering.

DE CONTROLE VAN DE INKOPEN ALS ONDERDEEL VAN DE CONTROLE OP DE GOEDERENBEWEGING

door G. P. J. Hogeweg

Op cursussen wordt, zoals mij een dezer dagen weer bleek, herhaaldelijk de nadruk gelegd op de noodzakelijkheid om de controle op de inkoop door de public-accountant te doen verrichten door middel van afchecken van de inkoopfacturen direct met de inkoopzijde van de voorraadadministratie. De mening wordt verkondigd, dat alleen hierdoor de public-accountant een vaste greep op de kwantitatieve verantwoording kan verkrijgen. Ik geloof, dat deze mening onjuist is en wil dat in het onderstaande toelichten.

Vooraf is het noodzakelijk de consequentie van het bedoelde systeem nader onder de ogen te zien. Bij het controleren op deze wijze van de inkoop, gaat men uit van de aantekeningen op de voorraadkaarten en zoekt daarbij de facturen, waarop de desbetreffende inkoop is vermeld. Wanneer er op één factuur meer dan één artikel wordt vermeld (en dat is met het allergrootste deel der facturen het geval) moet dus die inkoopfactuur even zoveel malen worden opgeslagen als er posten op die factuur zijn vermeld, waarmede zeer veel tijd gemoeid is. Bovendien moet de accountant maatregelen treffen om zowel de voorraadadministratie als de facturen gedurende de tijd van de controle onder zich te houden, om te voorkomen, dat het personeel zijn controlemaatregelen doorkruist. Althans de facturen die nu niet in regelmatige volgorde afgecontroleerd kunnen worden, moeten gedurende die tijd voor het personeel niet zonder medewerking van de accountant toegankelijk zijn. Dat is een regel, die bij elke controle, dus ook hier, geldt.

Verder moet de accountant maatregelen treffen om te voorkomen, dat in gecontroleerde voorraadkaarten, zonder dat hij het zou merken, veranderingen worden aangebracht. Dat betekent, dat iedere kaart die voor een periode is afgewerkt, in de eigen administratie van de accountant moet worden vastgelegd, zij het dan in de totalen van die periode. De accountant moet dus een duplicaat-voorraadadministratie aanleggen en daarvoor elke kaart in ingang en uitgang voor iedere periode tellen, en die totalen van hoeveelheden en waarden op zijn voorraadkaart overnemen. Weliswaar heeft hij op de juistheid van de uitgang nog geen controle, maar o.a. voor het toezicht op oude voorraden wordt dat dan toch gewenst geacht.

Natuurlijk kan men ook andersom te werk gaan, nl. uitgaande van de inkoopfacturen de posten op de kaarten checken, maar dan zijn de bezwaren nog groter. Bij elke factuur, waarop meer dan één artikel voorkomt, moeten dan uit de voorraadadministratie evenveel kaarten opgezocht worden, als er artikelen op die factuur zijn vermeld. Ook dit