

ENKELE FUNDAMENTELE GEZICHTSPUNTEN MET BETREKKING TOT DE BEDRIJFSHUISHOUDKUNDIGE CALCULATIELEER.

door Drs F. Hartog

Inleiding

Van tijd tot tijd plegen ten onzent op bedrijfshuishoudkundig gebied discussies op te laaien over de grondslagen van wat men zou kunnen noemen de calculatieleer (kostprijs- en winstcalculatie). Men kan dit zien als een symptoom van het feit, dat de meningen zich t.a.v. deze vraagstukken nog niet geheel hebben geconformeerd tot een algemeen aanvaarde zienswijze.

Toch lijkt het onmiskenbaar, dat de stemmen der tegenstanders van de zgn. vervangingswaardeleer steeds zwakker worden, terwijl de opvatting, dat rente op eigen kapitaal geen bestanddeel van de kostprijs vormt (specimen van een reeks onderling verwante problemen) nog nauwelijks verdedigers vindt. Er begint zich dus wel enige consolidatie af te tekenen. Echter, ook al moet worden erkend, dat de veldwinnende opvattingen op belangrijke positieve praktische resultaten kunnen wijzen, is het toch de vraag, of deze consolidatie alleen maar winst betekent. Er dreigen zich met deze zienswijzen enkele onzuiverheden in het bedrijfshuishoudkundig denken vast te zetten, die tot een onnodige verzwakking leiden.

De bedoeling van dit artikel is daarom, een bijdrage te leveren tot de bezinning op enkele uitgangspunten van de calculatieleer. De hier ontwikkelde opvattingen zijn niet rechtstreeks tegen bepaalde theorieën gericht, al heb ik op bepaalde punten wel enkele uitspraken in recente (en ook vroegere) Nederlandse publicaties (met name van der Schroeff¹), Geertman²) en diverse publicaties van Limperg, Kleerekoper, J. L. Mey en Bakker) gedacht. Het betoog is dan ook in hoofdzaak theoretisch en niet als een polemiëk opgezet.

Begonnen wordt met een omlijnning (en zo nodig zuivering) van de te gebruiken begrippen, terwijl vervolgens de belangrijkste grondslagen der kostprijs- en winstcalculatie zullen worden gezien.

Begripsbepaling

De grond-termen, die op het onderhavige gebied in omloop zijn, zijn waarde, kosten en prijs. Deze zullen in het volgende uitsluitend betrokken worden op *goedereneenheden* en in geld uitgedrukt.

Prijs. Rond het prijsbegrip is de minste verwarring mogelijk. Dit kan rechtstreeks worden overgenomen van de algemene economie. De prijs is de coëfficiënt, welke aan een goederen-eenheid wordt gehecht in het marktproces, door aanbod, vraag of ruil.

Het zal duidelijk zijn, dat bij deze opvatting in de samenstelling „kostprijs” de term „prijs” in oneigenlijke betekenis wordt gebruikt. De kostprijs vormt namelijk hoogstens een *grondslag* van de aanbodprijs, maar staat niet rechtstreeks in contact met het marktproces. Deze term kostprijs kan echter moeilijk terzijde gesteld worden, omdat de naast in aan-

¹) H. J. van der Schroeff „De leer van de kostprijs”, Amsterdam-Antwerpen 1947.

²) J. A. Geertman „De leer van de marginale kostprijs”, Amsterdam-Brussel 1949.

merking komende term (kosten), zoals we meteen zullen zien, reeds voor een ander begrip in beslag genomen is. Overigens is dit niet zo heel erg, omdat de betreffende uitdrukking alleen in zijn samengestelde vorm voorkomt en doorgaans door niemand wordt misverstaan.

Waarde. Achter de prijs (in eigenlijke zin) liggen de waarderingen van de aan het marktproces deelnemende economische subjecten, welke waarderingen een uitvloeisel zijn van de betekenis, die de betreffende goederen voor hen hebben. Als coëfficiënten aan goedereneenheden gehecht, worden deze waarderingen tot waarden.

Voor de consument ligt de betekenis van een goed in de consumptieve bevrediging, die hij er van verwacht. Voor de producent is beslissend de bijdrage, die een goed vermoedelijk tot zijn winst levert. De winst is voor hem namelijk het criterium voor de productie-richting en -methode, en als hij ondernemer is tevens doel. Dit houdt in, dat de waarden, waarmee de bedrijfshuishoudkunde te maken heeft, steeds opbrengstwaarden zijn.

Echter moeten we hier toch voorzichtig zijn. Voor onvervangbare en slechts voor één aanwending geschikte goederen komt inderdaad alleen de opbrengstwaarde in aanmerking. In andere gevallen kan men evenwel de zgn. verliesgedachte toepassen. Indien namelijk een vervangbare of voor meer dan één aanwending te gebruiken eenheid van een goed verloren zou gaan, zou men niet noodwendig de opbrengstwaarde daarvan kwijt zijn. Men substitueert dan namelijk de marginale voor de uitgevallen aanwending, of, indien de vervangingswaarde beneden de opbrengstwaarde ligt, offert slechts de eerste op. Blijkbaar behoeft de positieve waarde, die een goed ontleent aan zijn gebruiksmogelijkheid, niet gelijk te zijn aan het verlies (offer), dat bij het wegvallen van datzelfde goed wordt geleden. De eerstbedoelde grootheid vormt de maximumgrens van de tweede. Ik zou daarom de term waarde liever reserveren voor het eerste geval. Natuurlijk valt over naamdefinities niet te twisten en kan dus t.a.v. beide begrippen van „waarde” worden gesproken. In deze zin wordt de term „waarde” ook gebruikt in de samenstelling „vervangingswaarde”. Het lijkt mij echter niet doelmatig om aldus opzettelijk de kans op begripsverwarring uit te lokken. Wanneer we afzien van de, voor ons doel verder niet van belang zijnde, substitutie van aanwendingsmogelijkheden, representeert de vervangings-„waarde” het offer, dat bij verkoop van een goed wordt gebracht, indien althans deze transactie er een is uit een continue reeks. Er is daarom weinig reden om hier een andere term te gebruiken dan vervangings-„kosten”. Hiermee staat natuurlijk nog niet vast, of alle kosten vervangingskosten zijn, doch alleen, dat, indien de vervangingsmogelijkheid leidt tot het toekennen van een coëfficiënt aan een goed, dit een kosten- en geen waardekwestie is. Kosten en waarde kunnen twee gezichtspunten uitdrukken met betrekking tot eenzelfde goed. Juist daar komt hun verschil uit. Dit verschil is het „producer's surplus”, dat, als beide onder de term „waarde” worden gevangen, gevaar loopt te worden „weggewaardeerd”.

Kosten. Kosten zijn blijkens het voorgaande bij de productie gebrachte of te brengen offers. Zij worden betrokken op eenheden productiemiddelen, in tegenstelling met de kostprijs, die, vanuit het zelfde bedrijf gezien, deze offers meet per eenheid product.

We hebben nu reeds vier coëfficiënten gevonden: prijzen, die door

het ruilverkeer aan de goederen worden gehecht, waarden, die door de producent worden toegekend uit het gezichtspunt van de verwachte opbrengst, kosten en kostprijzen, die de offers voor de productie meten per eenheid productie-middel resp. product.

Daarnaast komen in de bedrijfshuishouding fictieve coëfficiënten voor, die in hun hoegrootheid bepaald worden door technisch-calculatorische of bedrijfspolitikte overwegingen (standaardprijzen in kostprijscalculatie en boekhouding, balanswaarden van f 1.—). We zouden dit *rekenprijzen* kunnen noemen.

Het toekennen van prijs-, waarde-, kosten-, kostprijs- en rekenprijs-coëfficiënten noemt men doorgaans „waarderen”. Het zal duidelijk zijn, dat er bij de hier ontvouwde terminologie veel voor te zeggen valt, deze term te reserveren voor het toekennen van waarde. Aantrekkelijker lijkt dan ook de meer neutrale term „calculeren”.

Tenslotte is er nog de „totale” uitdrukking: coëfficiënt \times hoeveelheid. Ook hiervoor is veelal de term „waarde” in gebruik. Een neutraler woord zou kunnen zijn „som”. Men zou dus kunnen spreken van prijs-, waarde-, kosten-, kostprijs- en rekenprijs-som.

Ik geloof, dat bij de in het voorgaande gegeven terminologie, die zo dicht mogelijk bij het gewone spraakgebruik blijft, de kans op het oproepen van terminologische schijnproblemen minimaal en de mogelijkheid tot het vinden van bevredigende oplossingen maximaal is.

Met behulp van dit begrippenapparaat zullen thans achtereenvolgens enkele fundamentele aspecten van kostprijs- en winstcalculatie worden gezien.

Kostprijsproblemen

De kostprijscalculatie heeft tot doel, de offers in het productie-proces per eenheid product te meten. Achter het kostprijsvraagstuk ligt het kostenvraagstuk. In het laatste geval gaat het om deze zelfde offers, maar dan per eenheid productiemiddel gezien. Om van hieruit tot de kostprijs te komen, is bekendheid met de per eenheid product opgeofferde quantiteiten productie-middelen vereist. De kostprijs is dus opgebouwd uit kostensommen in de hiervóór aangegeven betekenis.

Kosten en kostprijs, als uitdrukkingen van offers enerzijds, en waarden, als uitdrukking van verwachte opbrengsten anderzijds, zullen blijkens het voorgaande als tegenspelers worden beschouwd. Het verschil tussen beide grootheden (de netto-opbrengst) is een belangrijk criterium voor het nemen van productie-beslissingen. Naast de vergelijking waarde — kosten voor een bepaald geval speelt hierbij nog een andere vergelijking een rol, en wel die tussen de netto-opbrengsten bij alternatieve productie-mogelijkheden. Tussen deze alternatieven moet een keus worden gedaan en wanneer deze beslissing gevallen is, zijn alle andere mogelijkheden uitgesloten. Men zou dus kunnen zeggen, dat de grootte van het offer wordt bepaald door de vermoedelijke netto-opbrengst van de eerst in aanmerking komende uitgesloten productiemogelijkheid.

Deze laatste gedachte is nauw verwant met het verliesprincipe. Zij is er in zekere zin het spiegelbeeld van. Het verliesprincipe herleidt (althans bij vervangbaarheid) waarden tot wat eigenlijk kosten bleken te zijn, terwijl de gedachte van de alternatieve productiemogelijkheden kosten herleidt tot (alternatieve) opbrengstwaarden.

Dat deze beide opvattingen in de bedrijfshuishoudkunde zijn binnen-

gedrongen en daar minstens terminologische en voor een deel ook reële verwarring hebben veroorzaakt, komt waarschijnlijk doordat de scheidingslijn met de algemene economie niet steeds wordt geëerbiedigd. Alles wat buiten het bedrijf, in het marktproces, gebeurt, wordt niet door de bedrijfshuishoudkunde, maar door de algemene economie verklaard. Tussen waarde en vervangingskosten bestaat deze relatie, dat beide samenvallen bij de marktform volledige mededinging (en stabiele geldwaarde) en tenderen tot samenvallen in andere marktvormen met belangrijke concurrentie-elementen, resp. bij instabiele geldwaarde. Deze relatie is echter typisch algemeen-economisch en onttrekt zich aan de gezichtskring van de bedrijfshuishoudkunde. Analoog is het met de algemeen-economische leer der alternatieve kosten. Met behulp hiervan weet men de kosten te verklaren uit de schaarste der productie-factoren, zonder als substratum een „real-cost”-begrip (bijv. Marshalls „efforts and sacrifices”) te gebruiken. Als gevolg van deze schaarste kunnen namelijk niet alle productie-mogelijkheden worden benut, zodat een keus moet worden gedaan. Iedere aanwending van een eenheid productie-middel onttrekt het dus aan alternatief mogelijke aanwendingen. De prijs, ten behoeve van een bepaalde aanwending voor een productie-middel te betalen, moet in staat stellen tot deze onttrekking. Deze prijs (de „kosten”) representeert daarom het opgeven van deze alternatieven. Ook hier is er door de vervangbaarheid van de afzonderlijke aanwendingen en het concurrentie-mechanisme een tendentie tot samenvallen van kosten en alternatieve opbrengst-waarden, doch ook hier behoort het niet tot de taak van de bedrijfshuishoudkunde, deze relatie te analyseren. Voor het bedrijf zijn de alternatieve opbrengsten, evenals de kosten en waarden met betrekking tot de gekozen productie-richting en -methode, gegevens, die, ook terminologisch, als tegenspelers moeten blijven fungeren, omdat de vergelijking van beide de productie-beslissingen bepaalt. Door de betrokken grootheden op het voetspoor van de door de algemene economie gevonden afhankelijkheids-relaties tot elkaar te herleiden, ontstaat een fatale kortsluiting, omdat het bedrijf, en dus de bedrijfshuishoudkunde, niet te maken heeft met de tendentie tot samenvallen, maar juist met de mate, waarin deze tendentie niet is uitgewerkt!

Indien de kosten van een bedrijf niet afgelezen kunnen worden uit de alternatieve opbrengst-mogelijkheden, dan kan dit ook niet wanneer deze mogelijkheden voor de vaste productie-middelen ontbreken, m.a.w. wanneer het bedrijf onderbezet is. Het afwijzen van de idee der alternatieve kosten in de bedrijfshuishoudkunde heeft dus als consequentie, dat voor de kostprijscalculatie de integrale en niet alleen de differentiële kosten in aanmerking moeten worden genomen. Dit neemt natuurlijk niet weg, dat een vergelijking met het alternatief mede de productie-decisie bepaalt, en dat bij deze vergelijking de differentiële kosten een rol spelen. Strikt gesproken moeten de kosten van duurzame productiemiddelen, die bij de methode van de differentiële kosten buiten beschouwing zouden blijven, naar evenredigheid worden verdeeld over alle producten, die gedurende de levensduur van deze productie-middelen met behulp van de laatste worden geproduceerd. Indien men de onderbezettingskosten om zou slaan over bijv. de jaarproductie, ontstaat de anomalie, dat in een periode van onderbezetting de kostprijs hoger wordt. Ook dit is niet het geval. Gedurende een periode van onderbezetting drukken de vaste kosten per eenheid product noch meer noch minder.

In de tweede plaats kan gewezen worden op rente op eigen kapitaal,

beloning van eigen arbeid, e.d. Indien deze tot de kosten behoren, kan dat in ieder geval niet verdedigd worden met een beroep op het rendement resp. de beloning, die bij alternatieve toepassingen mogelijk waren geweest.

Er is hier nog een argument mogelijk, dat ons tot het volgende punt betreffende de kostprijscalculatie brengt. Men kan namelijk betogen, dat de toevalligheid, of een product met behulp van vreemd of eigen kapitaal wordt gefinancierd, op dat product en dus op de kosten geen invloed heeft. Zo gezien is dit geval er een uit een hele reeks (volontairsarbeid, productie 's zomers en 's winters e.d.).

Het aanvaarden van dit standpunt brengt mee, dat scheiding moet worden gebracht tussen „normale” en „toevallige” factoren bij het in aanmerking nemen van de kosten. Waar ligt echter de grens tussen „normaal” en „toevallig”? Wanneer een bedrijf over volontairsarbeid beschikt, ligt het voor de hand, dit als een toevalligheid te beschouwen. Maar hoe, wanneer het over iets goedkopere arbeid kan beschikken dan zijn concurrenten? Dit is kennelijk een geval, dat geheel in het verlengde ligt van de volontairsarbeid. In hetzelfde vlak liggen „toevalligheden” als een gunstige of ongunstige vestigingsplaats, een gunstige of ongunstige inkoopprijs e.d. Wanneer al deze verschillen geëlimineerd zouden worden, zou men voor gelijke producten tot gelijke kostprijzen komen en zou de hele kostprijscurve van een bedrijfstak verloren gaan.

Het onderscheid tussen „rationele” en „irrationele” kosten, dat in dit verband eveneens pleegt te worden gemaakt, kan op dezelfde wijze ad absurdum worden gevoerd. De norm wordt hier in de plaats van de werkelijkheid gesteld en alle kostprijzen van een bepaald goed herleid tot de kostprijs voor het volkomen rationeel geleide bedrijf. De vergelijking van de eigen kostprijs met die van andere bedrijven, die medebepalend is voor de productie-beslissingen, valt in dit geval weg en kan alleen door een achterdeur (de nacalculatie van de kostprijs) worden binnengesmokkeld. Men kan het ook zo zeggen, dat subjectief (en daarmee heeft de kostprijscalculatie te maken) de aanwending van kosten altijd rationeel, want naar beste weten, geschiedt. Ten behoeve van het toetsen aan de een of andere objectieve rationaliteit moet men eerst weten hoe de werkelijke situatie is. Het komt er dus op aan, in de kostprijs alle nuances van het individuele bedrijf te vangen. Laat men deze vallen, om de illusie van een „objectieve”, „theoretische”, „economische” of „rationele” kostprijs na te jagen, dan is het hek van de dam en schiet er tenslotte een grootheid over, die niet de kostprijs van het betreffende bedrijf, maar van een ander, hypothetisch, bedrijf vormt.

Voor het calculeren van rente op eigen kapitaal en beloning van eigen arbeid in de kostprijs schiet nu slechts één argument over, dat tevens zal blijken het enig geldige te zijn. De kosten van deze factoren zijn, strikt gesproken, gelijk aan de winstuitkeringen, die voor het gebruik ervan worden gedaan. Om de kostprijs te bepalen, moet dus eerst de winst vaststaan. Deze moeilijkheid kan worden omzeild, door de bedoelde kosten op het moment van de kostprijscalculatie zo goed mogelijk te schatten. Het bedrag, waarop deze schatting uitkomt, behoeft niet noodwendig gelijk te zijn aan de uitkomst van de verworpen redeneringen (alternatieve opbrengsten of kosten van gelijksoortige vreemde productie-middelen). Dit is het enige punt, waar de straks te bespreken congruentie tussen kostprijs- en winstcalculatie doorbroken wordt, omdat, waar een deel van de

winst in de kostencalculatie wordt opgenomen, de winst niet meer beschouwd kan worden als het verschil tussen opbrengst en kosten. Dat de beloning van eigen productie-middelen ook in theoretisch-economische zin niet als winst kan worden beschouwd, is een schrale troost, omdat het bedrijfseconomische winstbegrip, in afwijking hiervan, aansluit bij het boekhoudkundige en dus alles als winst erkent, wat blijkens de balans in principe voor uitkering in aanmerking komt.

Door deze schatting van de kosten van eigen productiemiddelen wordt de juistheid aan de bruikbaarheid opgeofferd. Dit voorbeeld staat niet alleen. Het is dikwijls doelmatig, individuele nuances te middelen, te normaliseren. Men denke aan het uitsmeren van de extra verwarmings- en verlichtingskosten des winters over de hele jaarproductie, aan het calculeren tegen standaardprijzen, het verdelen van de vaste en de indirecte kosten volgens een bepaalde vuistregel. Dit alles geschiedt terwille van de eenvoud van de calculatie, waarbij de exactheid voor een deel ten offer wordt gebracht. Men mag nu echter niet van de nood een deugd maken en denken, dat op deze wijze de juiste kostprijs beter benaderd wordt!

Een geval, dat op het eerste gezicht met het normaliseren nauw verwant is, dient nog even afzonderlijk te worden bekeken. Dit is het omslaan van de kosten, gemaakt voor als gevolg van technische oorzaken uitgevallen producten. Het voorgaande zou misschien kunnen doen denken, dat deze in rekening moeten worden gebracht aan de serie, waarin ze toevallig voorkwamen. Ik geloof echter, dat de band met deze serie niet nauwer is dan die met bijv. de jaarproductie. Beide zijn als bases even willekeurig. Het enige objectieve criterium is de volledige gebruiksduur van het productie-middel, dat de uitval veroorzaakt. Dit wil dus zeggen, dat deze kosten evenredig omgeslagen worden over alle producten, welke tijdens de gebruiksduur worden geproduceerd, of wel, wanneer op grond van de wet van de grote getallen een zekere regelmaat optreedt, volgens deze regelmaat. Dat hier schijnbaar van het in het voorgaande verdedigde procédé wordt afgeweken, komt, doordat deze kosten niet met een bepaald individueel product in verband gebracht kunnen worden. De enige band die aanwezig is, is die met het productie-proces als geheel. Men kan dit zien als een analogie met het omslaan van de vaste kosten. Ook daar worden deze geacht te zijn gemaakt gezamenlijk voor alle producten, die in feite worden geproduceerd gedurende de gebruiksduur van de betrokken vaste productie-middelen.

De technische uitval moet niet worden verward met de (commerciële) onverkoopbaarheid. In het laatste geval is er wel een individueel product als „kostendrager” aanwezig, waar echter geen opbrengst tegenover staat. De kostprijs van een dergelijk product mag dus niet over de wel afzetbare producten worden omgeslagen.

Het zal duidelijk zijn, dat het hier ontwikkelde kostenbegrip een absoluut begrip is. Bepalend zijn de (in beginsel objectief vaststaande) prijzen en hoeveelheden der werkelijk opgeofferde of op te offeren productie-middelen. Het is uiteraard mogelijk, en het is zelfs regel, dat men de kostprijs op het moment van calculatie nog niet volledig kent en dus voor een deel met schattingen moet volstaan. Dit wil echter niet zeggen, dat de kostprijs naar tijd van calculatie verschillend is. Er zijn alleen verschillende benaderingen van dezelfde quantitatief vaststaande grootte. Ook een wisseling in uitgesloten opbrengsten en in doelstellingen (bijv. aanbodprijsbepaling, winstcalculatie) kan geen wijziging in de grootte van kostprijs en kosten brengen. Dit heeft mede tot gelukkig gevolg, dat kostprijs-

en winstcalculatie (met de hiervoor reeds gereleveerde uitzondering) in beginsel congruent zijn.

Er is in het voorgaande met betrekking tot de kostprijs nog één belangrijke vraag in het duister gebleven. Deze betreft de keuze van aanschaffings- of heraanschaffings- (resp. reproductie-) prijs der productie-middelen. Hier is dunkt mij beslissend het feit, of we met een „eenmalige” transactie te maken hebben dan wel met een schakel uit een continue reeks. In het eerste geval is uiteraard de aanschaffingsprijs de enige, die in aanmerking komt. Een voorbeeld is hier een zeereis op een reischarter in de zeventiende eeuw. Nemen we daarentegen als werkhypothese aan continuïteit van het omloopproces der bedrijfshuishouding, dan wordt, op het voetspoor van de verlies-gedachte, het offer bepaald door de noodzaak van heraanschaffing resp. reproductie. Verkoop kan men beschouwen als het omzetten van (opbrengst-) waarden in opbrengst. Het offer, dat moet worden gebracht om dezelfde waarde terug te krijgen is de heraanschaffing. Ligt heraanschaffing niet in de bedoeling, zoals bij „eenmalige” transacties, dan komt de vervangingsprijs uiteraard niet in aanmerking.

Het voorgaande houdt in, dat men de kosten pas weet op het moment van de heraanschaffing. Wordt de te betalen vervangingsprijs als kostenfactor gemeten op een ander moment, bijv. dat van de verkoop, dan moet dit worden gezien als een zo goed mogelijke benadering van de werkelijke kosten. In de practijk is de gangbare vervangings-„waarde”-leer, die het moment van de verkoop pleegt te prefereren, dus wel bruikbaar. Zou men echter de vervangingsprijs op het moment van de verkoop verkiezen boven die op het moment van de feitelijke vervanging, ook wanneer men beter wist, dan zou dit opnieuw moeten worden gezien als van de nood een deugd maken. Als voorbeeld kan hier worden genoemd de huidige afschrijving op gebouwen. Indien mag worden aangenomen, dat de bouwkosten thans ongeveer op hun maximum-peil staan en in de toekomst vermoedelijk niet onbelangrijk zullen dalen, zou het onjuist zijn, bij gebouwen, die nog lang meegaan, de huidige vervangingsprijs als basis van de afschrijving te nemen. Het offer, dat bij het verkopen van diensten van gebouwen wordt gebracht, is een deeltje van de prijs, die te zijner tijd bij de heraanschaffing moet worden betaald. Bij een juiste calculatie zou dus op het moment van heraanschaffing het benodigde geld precies aanwezig zijn. Zou als basis van de afschrijving principieel de vervangingsprijs op het moment van de verkoop van het eindproduct worden genomen, dan zou het heraanschaffingsbedrag, dat tenslotte beschikbaar is, mede bepaald zijn door prijsfluctuaties tussen de momenten van aanschaffing en heraanschaffing, die niet in het minst relevant zijn. Het argument, dat gelijke goederen gelijke kostprijzen moeten hebben en dat mitsdien het moment van de verkoop van het eindproduct, waarop voor elk dezelfde prijzen der productie-middelen gelden, in aanmerking komt, is hiervóór reeds afgewezen.

Men komt er ook niet met het calculeren van de kosten tegen de „algemene” vervangingsprijs, dus door een correctie aan te brengen voor geldwaardeschommelingen. Op het eerste gezicht zou men de werkhypothese der continuïteit zo kunnen interpreteren, dat bij iedere verkoop het reële vermogen van een bedrijf moet kunnen worden hersteld. Waar men in het algemeen van nominale op reële cijfers komt door correctie met een algemene prijs-index, zou dit ook hier kunnen worden toegepast. Het lijkt mij, dat dit een derde geval is van het van de nood een deugd maken. Men

kiest namelijk een algemene index, omdat men, wanneer de bestedingsrichting van het geld niet is gepraedestineerd, niets beters heeft. Bij de hypothese van continuïteit, van reproductie van hetzelfde proces, ligt deze praedestinatie per definitie vast, zodat niet de algemene, maar alleen de specifieke vervangingsprijs, de prijs van het betreffende productie-middel, in aanmerking komt.

Tenslotte zij opgemerkt, dat het bij continuïteit niet gaat om precies dezelfde, maar om economisch gezien gelijke goederen.

Winstcalculatie

Uitgegaan wordt van de opvatting, dat de jaarbalans voornamelijk in dienst staat van de winstcalculatie. Voor zover zij aan neven-doeleinden dienstbaar wordt gemaakt, mag dit dus niet ten koste van de winstcalculatie gaan.

Er bestaat, zoals we reeds zagen, een principiële congruentie tussen winst- en kostprijscalculatie. De winst kan immers worden gedefinieerd als het verschil tussen opbrengst en kosten, welke laatste eveneens bij de kostprijscalculatie bepalend zijn. De enige uitzondering op deze congruentie betreft, gelijk hiervóór bleek, de toekenning van winst voor het beschikbaarstellen van eigen productie-middelen, welke bedragen zowel tot de kosten als tot de winst (in comptabel-bedrijfshuishoudkundige zin) behoren.

De winst is beschikbaar voor consumptie of additionele investeringen. Zij is immers, krachtens de definitie (opbrengst min kosten) wat overschiet boven wat uit hoofde van de continuïteit door het bedrijf wordt gebonden.

In de eerste aanleg gaan we er van uit, dat de balans-periode (de tijd tussen begin- en eindbalans) een aantal voltooide transacties bestrijkt. Een transactie is als voltooid te beschouwen, wanneer na verkoop van het product heraanverkoop of reproductie van de betrokken productie-middelen heeft plaats gevonden, of, bij een omgekeerde volgorde, wanneer het product is verkocht. De winst per transactie kan dus worden voorgesteld door de formule $V_n - A_{n+1}$ (V = verkoop product, A = aankoop productie-middelen), en de winst gedurende de balansperiode is gelijk aan de som van de winsten per transactie. Gemeten over de gehele levensduur van een bedrijf is de winst $V_{1,2,\dots,n} - A_{1,2,\dots,n}$. Blijkbaar is hier een analogie aanwezig met de „eenmalige” transactie: de winst is gelijk aan de som van de verkoopprijzen minus de som van de aanschaffingsprijzen, zonder dat aan heraanverkoop behoeft te worden gedacht.

Naar alle waarschijnlijkheid snijden de begin- en eindbalans transacties door. Op onvoltooide transacties mag nog geen winst worden berekend, omdat er in beginsel nog geen bedrag voor consumptie of nieuwe investering is vrijgekomen.

Er moet nu worden nagegaan, of op het moment van balansopmaken reproductie van het bedrijf mogelijk is. Wat meer in het bedrijf aanwezig is, is winst. Deze bestaat dus, evenals bij afwezigheid van onvoltooide transacties, uit de winst op de in het boekjaar voltooide transacties. Dit resultaat bereikt men, door de voorraad op een bepaalde wijze te calculeren. Nemen we het volgende eenvoudige schema van transacties:

$$\begin{array}{cccccccc} A_1 & A_2 & A_3 & \dots & A_n \\ V_1 & V_2 & \dots & V_{n-1} & V_n \end{array}$$

Wanneer A_1 is de beginvoorraad, welke hier gelijk is aan de voor één transactie benodigde productie-middelen, terwijl het boekjaar precies de transacties A_2V_1 tot A_nV_{n-1} bestrijkt, dan kan de winst blijkbaar worden bepaald door alle opbrengsten tegenover alle aanschaffingsprijzen te stellen en de eindvoorraad, welke gelijk is aan de beginvoorraad A_1 , tegen onveranderde rekenprijs uit te rangeren op de balans.

Is op het moment van balansopmaken de heraanschaffing niet voltooid, dan moet, eer van winst kan worden gesproken, zoveel geld opzij worden gezet, dat heraanschaffing te zijner tijd mogelijk is. Dit wil zeggen, dat de aanwezige goederen moeten worden gecalculeerd tegen de rekenprijs, waartegen A_1 is gecalculeerd, terwijl het ontbrekende gedeelte moet worden afgetrokken tegen zo goed mogelijk geschatte heraanschaffingsprijs. Met name geldt dit voor de balans-calcuatie van duurzame productie-middelen, wier levensduur zich over meer boekjaren uitstrekt. Blijkbaar zijn we hier terechtgekomen in de gedachtengang van de ijzeren voorraadtheorie.

Snijdt de balans „eenmalige” transacties doormidden, dan wordt de voorraad uiteraard gecalculeerd tegen aanschaffingsprijs.

Natuurlijk kan de laatste ook tegen marktprijs of een bepaalde rekenprijs worden gecalculeerd, mits de winstcalculatie niet wordt vervalst en dus een overeenkomstige tegenpost wordt opgevoerd. Op deze wijze kan de balans aan neven-doeleinden dienstbaar worden gemaakt.

Is op de balansdatum meer aan voorraden aanwezig dan voor heraanschaffing nodig is, dan worden deze tegen aanschaffingsprijs gecalculeerd. Dit kan namelijk zijn of ten behoeve van een eenmalige transactie, of uitbreiding van het bedrijf, of vervroegde heraanschaffing voor de volgende transactie. Het eerste geval, waarbij van een vervangingsprijs geen sprake kan zijn, is hiervóór gezien, terwijl het in de laatste twee gevallen gaat om een onvoltooide transactie, die wordt uitgerangeerd door calculatie van de voorraden tegen de aanschaffingsprijs.

Een bijkomstig voordeel van de ijzeren voorraad-gedachte is, dat zij comptabel gemakkelijk door te voeren is. De reeds vanzelf door de boekhouding geregistreerde grootheden (opbrengst- en aankooprijzen) kunnen zonder meer worden gebruikt, terwijl ten behoeve van de balans bij iedere calculatie-methode tóch een opzettelijke berekening nodig is.

Wat nu de congruentie tussen winst- en kostprijscalculatie betreft: deze houdt uiteraard geen feitelijke gelijkheid in. De kostprijscalculatie vindt veelal plaats, wanneer de transactie, met name de heraanschaffing, nog niet is voltooid. Zij moet dus gedeeltelijk op voorlopige gegevens steunen. Bij de winstcalculatie weten we waarschijnlijk meer. Voor zover daarom de calculatie van de kosten bij de winstcalculatie afwijkt van die bij de kostprijscalculatie, praevaleert in het algemeen de eerste.

Slotopmerking

Zoals reeds gezegd, gaat het in het voorgaande om het bezien van de consistentie van de belangrijkste grondbegrippen en uitgangspunten van de bedrijfshuishoudkundige calculatieleer. Het doel is dus niet zo zeer een *herziening* van reeds bestaande toepassingen, als wel *herfundering* daarvan. Dit neemt natuurlijk niet weg, dat het hier gegeven betoog bepaalde calculatie-voorschriften beslist uitsluit en dat t.a.v. andere op critieke punten soms de wegen uiteengaan.