

# maandblad voor accountancy en bedrijfshuishoudkunde

sept. 1940  
17. jaarg.

## Redactie:

PROF. DR. P. P. VAN BERKUM —  
G. P. J. HOGEWEG — T. KEUZEN-  
KAMP — PROF. TH. LIMPERG JR.  
— Drs J. MODDERAAR — A. NIER-  
HOFF — M. PIMENTEL — H. R.  
REDER

## Rubriek-redacteuren:

### examen-vraagstukken:

M. G. MEIJ-KONING — P. W. TH.  
GERBERS

### literatuur:

DR S. KLEEREKOPER

### beslechte geschillen:

PROF. MR CH. ZEVENBERGEN

### uit de financiële huishouding der overheid:

J. H. TEXTOR

### uit het buitenland:

F. HAARBOSCH — CH. HAGEMAN  
DRS D. NIJE — DRS W. P. DEN  
TURK

### efficiëntie:

R. W. STARREVELD

### nieuws inzake wetgeving, resoluties en beslissingen op het gebied van belastingen:

MR DR E. TEKENBROEK

### repertorium van tijdschrift-literatuur:

L. A. BAKKER — DRS G. L. GROE-  
NEVELD — DRS H. HAVERKAMP  
— DRS P. F. R. STOL

## Medewerkers buiten vaste rubrieken:

PROF. DR P. J. A. ADRIANI, J. P. CROIN, E. VAN DIEN,  
MR A. DIRKZWAGER, J. H. P. DE L'ECLUSE, PROF. L. M.  
FRASER, PROF. MR H. FRIJDA, H. H. M. FOPPE, DRS A.  
M. GROOT, MR G. H. A. GROSHEIDE, DRS J. F. HACCOU,  
J. VAN HAMERSVELD, E. E. HARMSSEN, L. VAN KAMPEN,  
T. KEUZENKAMP, W. H. MEIJBURG, LEON MICHEL,  
J. OLIE JR., RENÉ PEPIOT, PROF. DR N. J. POLAK, MR  
M. VAN REGTEREN ALTENA, A. M. VAN RIETSCHOTEN,  
PROF. DR K. SCHMALTZ, MR DR F. E. SCHMEIJ, E. B. W.  
SCHUIITEMA, PROF. M. STRADLING, DR J. G. STRIDIRON,  
E.A.

Copie van ingezonden bijdragen wordt niet teruggegeven.  
Nadruk geoorloofd, mits de bron wordt genoemd. —  
Boeken ter recensie en alle andere stukken voor de redactie  
zende men aan den

## Secretaris der Redactie:

MR TH. LIMPERG

Amsterdam-C. Heerengracht 455, telefoon 37814

## Uitgever:

J. MUISSES

Purmerend, Kerkstraat 20, tel. 77, postgiro 15062

Versijnt maandelijks behalve in de maand augustus

Men abonneert zich voor den geheelen jaargang

Abonnement per jaar f 10.—, franco per post f 10.24 buitenland f 10.60

no. 8

## Inhoud:

Komt toepassing van de vervangingswaardeleer in de  
boekhouding niet voor? ..... blz. 137

door A. M. VAN RIETSCHOTEN;  
met naschrift van A. NIERHOFF

Een budget van een agrarisch bedrijf volgens coöpe-  
ratief principe ..... blz. 141

door J. PINKHOF

De geconsolideerde jaarekening (I) ..... blz. 142

door J. LOOS

Uit het buitenland ..... blz. 148

De plicht van den accountant tot geheimhouding —  
Goed koopmansgebruik in de boekhouding — Ac-  
countantsopleiding in Zwitserland

door F. HAARBOSCH

Boekbespreking ..... blz. 150

W. E. Kremer, Wet op de grondbelasting en over-  
zicht van de kadastrale boekhouding

besproken door Prof. Dr. P. J. A.  
ADRIANI

Examenopgaven ..... blz. 152

Universiteit van Amsterdam; examen contrôleleer  
December 1939

Repertorium van tijdschriftliteratuur op het gebied  
van accountancy en bedrijfshuishoudkunde ..... blz. 153

Boeken-repertorium ..... blz. 155

Ontvangen boekwerken ..... blz. 156

---

## KOMT TOEPASSING VAN DE VERVANGINGS- WAARDELEER IN DE BOEKHOUDING NIET VOOR?

---

Van de hand van collega A. Nierhoff, een der redacteuren  
van dit blad, is in het Maart-nummer een artikel verschenen,  
getiteld „Het winstbegrip van het wetsontwerp op de winst-  
belasting”. Daarin komt een passage voor, die ik niet gaarne

onweersproken wil laten. Het zij mij vergund die passage hier volledig weer te geven en daarover eenige opmerkingen te maken.

Collega *Nierhoff* schreef:

„Voor de verkooppolitiek van het bedrijf is deze kostprijs („de economische kostprijs v. R.) van groote beteekenis. In „het bedrijfsleven is men van deze waarheid nog weinig door„drongen. Men steunt voor zijn verkooppolitiek nog veelal op „een kostprijs, die opgebouwd wordt uit de uitgaven voor de „kostenbestanddeelen.

„Een consequente toepassing van de vervangingswaarde„leer in de boekhouding der bedrijven komt tot heden niet „voor en zou groote moeilijkheden met zich brengen. Zij ver„eischt, dat tegenover *iedere* opbrengst de kostprijs op grond„slag van de vervangingswaarde moet worden gesteld. Het „verschil tusschen beiden is winst, welke als zoodanig alleen „in de winstrekening tot uitdrukking mag komen. Deze logi„sche consequentie wordt niet algemeen aanvaard. Velen zijn „de meening toegedaan, dat, indien de kostprijs op grondslag „van de vervangingswaarde hooger is dan de uitgaafprijs het „verschil in het credit van eene afzonderlijke rekening (ver„vangingswaardereserve) moet worden gebracht. In het ge„val, dat de genoemde kostprijs lager is dan de uitgaafprijs, „willen zij deze rekening niet debiteeren voor het verschil. „Dit laatste komt mij onlogisch voor.”

De eerste vraag, welke deze passage bij mij heeft doen opkomen, is deze: als de verkooppolitiek van het bedrijfsleven nog in hoofdzaak zou zijn ingesteld op den uitgaafprijs, waar vandaan zou dan het verzet zijn gekomen tegen de uitgaafprijs-interpretatie door het departement van Economische Zaken gegeven aan de prijsopdrijvings- en hamsterwet 1939? Dat verzet is gekomen van de ondernemers en den public-accountant zal het bekend zijn, dat dat verzet in allerlei vorm, met meer of minder gelukkige motiveering, in alle geledingen van het bedrijfsleven is opgekomen. Neen, dat de verkooppolitiek in het algemeen nog gebaseerd is op den uitgaafprijs, geeft de situatie onjuist weer.

De tweede vraag is: hoe heeft collega *Nierhoff* vastgesteld, dat een consequente toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding der bedrijven tot heden niet voorkomt?

Zijne desbetreffende mededeeling, dat collega *Nierhoff* een dergelijke toepassing nog niet onder oogen is gekomen, zou ik gaarne van hem hebben aanvaard. Een dergelijke mededeeling zou evenwel van een geheel andere strekking zijn, dan hetgeen in het begin van de tweede alinea van de aangehaalde passage wordt geponeerd. Ik meen consequente toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding uit de praktijk te kennen en wil er uit dien hoofde op wijzen, dat ik het door collega *Nierhoff* geponeerde betwist. Gaarne zou ik zien, dat ook andere vakgenooten zich hierover zouden willen uitlaten. Het komt mij ondienstig voor, dat nu het goed koopmansgebruik in fiscale aangelegenheden een nog grooter beteekenis zal krijgen, in onze vakpers een uitlating, dat van toepassing van de vervangingswaardeleer geen gebruik wordt gemaakt, niet wordt weersproken.

Dat zich bij een consequente toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding der bedrijven moeilijkheden, soms zelfs groote moeilijkheden voordoen, moge juist zijn. De wijze, waarop collega *Nierhoff*, die moeilijkheden ter sprake brengt, acht ik onjuist. Hu suggereert daarmede n.l. dat die moeilijkheden in het algemeen van dien aard zijn, dat

op grond daarvan van toepassing zou moeten worden afgezien.

Dit nu is naar mijn overtuiging niet het geval. De moeilijkheden, welke zich voordoen, hebben ten deele betrekking op het vraagstuk, welke kosten economisch toelaatbaar zijn voor het bereiken van een zekere nauwkeurighedsgraad in de berekeningen. Die moeilijkheden mag men in redelijkheid niet tot de „groote” rekenen, omdat in het algemeen de nauwkeurighedsgraad, zooals de tolerantie bij iedere technische bewerking, hoogstens onzekerheid ten aanzien van fractioneele marges laat, welke het principe en de „consequentie” van de toepassing niet in den weg staan. De groote moeilijkheden liggen naar mijn inzicht in de vaststelling van de basisgegevens ten aanzien van de vervangingsnoodzaak, zooals bij voorbeeld de minstens benodigde voorraadpositie, noodig tot behoud van de continuïteit van het bedrijf. Of die moeilijkheden van de toepassing van de vervangingswaardeleer meermalen hebben doen afzien, kan ik niet beoordeelen; ik heb dat evenwel nog niet ondervonden. Ik vrees, dat een afzien van toepassing in die gevallen, waar de vervangingswaardeleer een belangrijke stap in de richting van juiste resultaatvaststelling resp. resultatenanalyse zou kunnen zijn, nog altijd voortkomt uit onvoldoende kennis op bedrijfseconomisch terrein.

De meening van collega *Nierhoff*, dat slechts het verschil tusschen de opbrengst en den kostprijs, op grondslag van de vervangingswaarde, als winst (of verlies) in de winstrekening tot uitdrukking mag komen, deel ik niet. Ook de verschillen tusschen den prijs bij werkelijke vervanging der kostprijs-elementen en de vervangingswaarde dier elementen op het moment van den ruil van het product, moeten in het algemeen als winst (of verlies) in de winstrekening tot uitdrukking worden gebracht. Wel wil men beide winst- (of verlies-) groepen in de winstrekening als verschillend van aard afzonderlijk tot uitdrukking zien gebracht. Welnu, in tal van gevallen zal de bovengenoemde nauwkeurighedsgraad der berekeningen slechts betrekking blijken te hebben op de splitsing van de beide winst- (of verlies-) groepen in de winstrekening. De bepaling van het verkregen resultaat, aangewezen door de winstrekening, wordt dan niet beïnvloed door de nauwkeurighedsgraad der berekeningen. Zeker zal men er dan ook niet toe overgaan om van elk afgezet product den kostprijs op grondslag van de vervangingswaarde te doen berekenen. Er staan in die gevallen andere middelen ten dienste om het gezochte resultaat te bereiken met aanzienlijk minder kosten, met een voor de doelstelling voldoende nauwkeurigheid en zonder de totaal-uitkomst der winstrekening te beïnvloeden.

Opdat duidelijk zal zijn, wat door mij wordt bedoeld, moge ik er nog een eenvoudig voorbeeld aan toevoegen, waaruit het verloop der berekeningen en het verkregen resultaat blijkt.

In een handelsbedrijf is vastgesteld, dat op grond van assortiment van den voorraad, omzetsnelheid en levertijd van leveranciers de minimaal benodigde voorraadpositie (d.i. de zichtbare voorraad plus de loopende inkoopbestellingen) 2000 eenheden bedraagt. Verkoopen geschieden slechts met directe levering.

De boekwaarde (= balanswaarde) der 2000 eenheden (de loopende inkoopbestellingen worden dus, evenals de zichtbare voorraad, in de balanswaardeering opgenomen) bedraagt  $f x$ . Deze boekwaarde is voor het vraagstuk van geen beteekenis, zoolang de vervangingswaarde van 2000 eenheden niet daalt beneden  $f x$ .

Veronderstellen wij nu het volgende:

*1e periode:* voorraadpositie aan het begin dezer periode



2000 eenheden: vervangingswaarde f 2.— per eenheid, verkoopprijs f 2,50 per eenheid. Inkoop 1000 eenheden, verkoop 1000 eenheden.

2e periode: vervangingswaarde f 2,50 per eenheid, verkoopprijs f 3,10 per eenheid. Inkoop 1000 eenheden, verkoop 1000 eenheden.

3e periode: vervangingswaarde f 2.— per eenheid, verkoopprijs f 2,50 per eenheid. Inkoop 1000 eenheden, verkoop 1000 eenheden.

4e periode: vervangingswaarde f 2.— per eenheid, verkoopprijs f 2,50 per eenheid. Inkoop 2000 eenheden, verkoop 1000 eenheden.

5e periode: vervangingswaarde f 2,50 per eenheid, verkoopprijs f 3,10 per eenheid. Inkoop nihil, verkoop 1000 eenheden.

6e periode: vervangingswaarde f 2,50 per eenheid, verkoopprijs f 3,10 per eenheid. Inkoop 3000 eenheden, verkoop 1000 eenheden.

7e periode: vervangingswaarde f 2.— per eenheid, verkoopprijs f 2,50 per eenheid. Inkoop nihil, verkoop 1000 eenheden.

8e periode: vervangingswaarde f 2.— per eenheid, verkoopprijs f 2,50 per eenheid. Inkoop nihil, verkoop 1000 eenheden.

balanswaardeering der 2000 eenheden der minimumpositie wordt gewijzigd en b.v. gesteld op de vervangingswaarde (= marktwaarde).

De bepaling van de winst op f 3.800,— in de 1e t m 8e periode brengt geen moeilijkheden. De splitsing daarvan in f 4.300,— winst, als verschil tusschen de opbrengsten en de vervangingswaarden op de ruilmomenten, en f 500,— verlies, tengevolge van een voorraadpositie boven 2000 eenheden, stelt slechts als eisch de ontwikkeling van de voorraadpositie en de prijzen waartegen die wordt verkregen te volgen. Gezien de beteekenis van de splitsing kan met een globale berekening in vele gevallen worden volstaan.

A. M. VAN RIETSCHOTEN

### Naschrift.

Gaarne wil ik naar aanleiding van de bezwaren, die collega v. Rietschoten naar voren heeft gebracht, een en ander opmerken.

Collega v. R. komt in de eerste plaats in verzet tegen de passage in mijn artikel, waarin wordt gezegd: Men steunt voor zijn verkooppolitiek nog veelal op een kostprijs, die opgebouwd wordt uit de uitgaven voor de kostenbestanddeelen. Collega v. R. zegt, dat het verzet tegen de uitgaaf-interpretatie door het departement van Economische Zaken gegeven aan de prijsopdrijvings- en hamsterwet 1939 iets anders heeft aangetoond. Ik ben het met collega v. R. eens, dat mijne bovengenoemde opmerking in hare algemeenheid niet juist is. In den grooten oorlog en in de inflatie-periode heeft het bedrijfsleven wel degelijk geleerd door de sterke prijsstijging van grondstoffen en gebruiksgoederen bij zijn verkooppolitiek rekening te houden met de hogere vervangingswaarde. Bij mijn betoog ging ik echter uit van de toepassing van de vervangingswaardeleer voor alle kostenbestanddeelen tot in uiterste consequenties. Wanneer ik sprak van „dezen” kostprijs had ik, zooals in mijn artikel uit het daaraan voorafgaande blijkt, het oog op den kostprijs, die geheel volgens het beginsel van de vervangingswaardeleer werd vastgesteld. Een zoodanig vaststellen van den kostprijs beteekent meer dan rekening houden met de prijsstijging van grondstoffen en gebruiksgoederen. Eene consequente toepassing van het beginsel van de vervangingswaardeleer brengt mede, dat men alle kostenbestanddeelen in het kostprijsvraagstuk moet betrekken, hetgeen vooral bij productie-bedrijven hooge eischen stelt. Zoo zal de hogere vervangingswaarde van duurzame productiemiddelen eene hogere afschrijving op deze activa noodzakelijk maken. Overigens zal men ook voor de andere kostenbestanddeelen zich moeten instellen op de kosten van vervanging en niet op de kosten-uitgaven. Ten aanzien van de rente van het geïnvesteerde kapitaal zal men niet de betaalde rente, maar een rentebedrag overeenkomstig den momenteelen rentevoet in zijne kostprijscalculatie moeten opnemen. Een op deze wijze opgebouwde economische kostprijs moet richtlijn zijn bij de verkooppolitiek en hiervan is men in het bedrijfsleven, met uitzondering van eenige groote ondernemingen, mijns inziens nog weinig doordrongen. Dit is ook zeer begrijpelijk, wanneer men in aanmerking neemt, dat door Prof. Limperg het vraagstuk van den economischen kostprijs eerst een wetenschappelijken basis heeft gekregen. Slechts geleidelijk zal het bedrijfsleven de beteekenis van dezen kostprijs voor het economisch verkeer gaan inzien.

Het tweede verzet van collega v. R. richt zich tegen hetgeen ik in mijn artikel beweerde ten aanzien van de toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding der bedrijven. Het betreft ook hier de consequente toepassing. Ik

	balanswaarde voorraadpositie van 2000 eenheden	balanswaarde voorraadpositie boven 2000 eenheden aan het einde der periode	Verschillen opbrengst en vervangingswaarde	winst of verlies tengevolge van voorraadpositie boven of onder 2000 eenheden	winst	verlies
1e periode	f x	f —	f 500	f —	f 500	
2e ..	.. x	.. —	.. 600	.. —	.. 600	
3e ..	.. x	.. —	.. 500	.. —	.. 500	
4e ..	.. x	.. 2.000	.. 500	.. —	.. 500	
5e ..	.. x	.. —	.. 600	.. 500	.. 1.100	
6e ..	.. x	.. 5.000	.. 600	.. —	.. 600	
7e ..	.. x	.. 2.000	.. 500	.. 1.000		f 500
8e ..	.. x	.. —	.. 500	.. —	.. 500	
<b>totalen</b>			<b>f 4.300</b>	<b>f 500</b>	<b>f 1.000</b>	<b>f 4.300</b>
					<b>500</b>	<b>500</b>
					<b>f 500</b>	<b>f 3.800</b>

Zonder de tusschenliggende berekeningen te maken wordt hetzelfde resultaat verkregen over de periode, omvattende de bovengenoemde 1e t m 8e periode, of iedere andere combinatie van aansluitende perioden.

Bij voorbeeld voor de 1e t m 8e periode:

voorraadpositie aan het begin voor de eerste periode .....	f	x	verkoopen eerste periode f	2.500
inkoop eerste periode ..	2.000		.. tweede ..	3.100
.. tweede ..	2.500		.. derde ..	2.500
.. derde ..	2.000		.. vierde ..	2.500
.. vierde ..	4.000		.. vijfde ..	3.100
.. zesde ..	7.500		.. zesde ..	3.100
Winst .....	3.800		.. zevende ..	2.500
			.. achtste ..	2.500
			voorraadpositie aan het einde van de achtste periode .....	x
	<b>f 21.800</b>			<b>f 21.800</b>
	<b>+ x</b>			<b>+ x</b>

Het resultaat wordt verkregen door een balanswaardeering van de voorraadpositie, afgeleid uit de theorie der vervangingswaarde. Voor een vervangingswaarderreserve op de balans bestaat geen noodzaak; die ontstaat eerst, wanneer de

heb in mijn artikel beweerd, dat eene dergelijke toepassing tot heden in de boekhouding der bedrijven niet voorkomt. Uiteraard mag men niet verder gaan dan eigen ervaring heeft geleerd. Men stuit, vooral bij productie-bedrijven op zulke moeilijkheden, dat ik mij niet kan voorstellen, dat eene consequente doorvoering van het beginsel in de boekhouding der bedrijven reeds voorkomt. Nu zegt collega *v. R.* dat hij de consequente toepassing wel uit de praktijk kent. In ieder geval stemt collega *v. R.* toe, dat zich in de praktijk soms groote moeilijkheden voordoen.

Collega *v. R.* meent, dat ik ontken, dat toepassing van de vervangingswaardeleer voorkomt. Hij schrijft: „Het komt mij ondienstig voor, dat nu het goed koopmansgebruik in fiscale aangelegenheden een nog grooter beteekenis zal krijgen, in onze vakpers eene uitlating, dat van toepassing van de vervangingswaardeleer geen gebruik wordt gemaakt, niet wordt weersproken.”

In mijn artikel schreef ik echter: „Deze *beginselen* zijn in tijden van sterk oplopende prijzen meermalen in zooverre in praktijk gebracht, dat men een gedeelte van de winst, als zijnde „schijnwinst” aan het einde van het boekjaar reserveerde, omdat men begreep, dat voor instandhouding van het bedrijfsapparaat deze „schijnwinst” niet tot uitkeering mocht worden gebracht”.

Hieruit blijkt duidelijk dat ik niet heb beweerd, dat in de praktijk de vervangingswaardeleer geen toepassing zou vinden.

Op eene voor ieder bedrijf geëigende wijze zal men in tijden van prijsstijging tot eene globale berekening kunnen komen van dat gedeelte der winst, dat niet als inkomen mag worden beschouwd. In tijden van weinig fluctueerende prijzen zal men zich in het bedrijfsleven van het beginsel van de vervangingswaardeleer in de boekhouding echter weinig aantrekken.

Zooals collega *v. R.* ook opmerkt, krijgt het goed koopmansgebruik in fiscale aangelegenheden grotere beteekenis. Dit zal bij invoering van de Winstbelasting zeer zeker het geval zijn. Ten aanzien van het aanvaarden van de vervangingswaardeleer zal alles afhangen van het standpunt, dat de Hooge Raad zal innemen, n.l. of de Hooge Raad in *beginsel* de vervangingswaardeleer zal willen erkennen. De wijze, waarop de toename van het vermogen, die niet als winst in economischen zin mag worden beschouwd, wordt berekend, is eene kwestie van praktische uitvoering.

Met de opmerking van collega *v. R.*: „Ook de verschillen tusschen den prijs bij werkelijke vervanging der kostprijselementen en de vervangingswaarde dier elementen op het moment van den ruil van het product, moeten in het algemeen als winst (of verlies) in de winstrekening tot uitdrukking worden gebracht,” ga ik accoord. Dit laat ons weer zien, hoe moeilijk het vraagstuk is.

Collega *v. R.* geeft ten slotte aan de hand van een eenvoudig voorbeeld het verloop der berekeningen voor een handelsbedrijf. De gegevens zijn als volgt:

Uitgegaan wordt van de minimaal benodigde voorraadpositie van 2000 eenheden met eene boekwaarde (= balanswaarde) van  $f x$ . Na verloop van een 8-tal perioden is de voorraad weer gelijk aan de minimaal benodigde hoeveelheid, d.i. 2000 eenheden met eene boekwaarde van  $f x$ . Deze boekwaarde is van geen beteekenis, zoolang de vervangingswaarde van 2000 eenheden niet daalt beneden  $f x$ . Gedurende de 8perioden hebben in- en verkoopen plaats; het verloop is zoodanig dat de verkoopen de inkoop nooit over-

treffen. Voor iedere periode wordt de winst of het verlies bepaald. Als resultaat wordt aan het einde van de 8e periode eene winst verkregen van  $f 3800$ .— . Collega *v. R.* zegt dan, dat hetzelfde resultaat ook kan worden verkregen zonder de tusschenliggende berekeningen te maken. Hij geeft dan een voorbeeld van een goederenrekening, die als resultaat dezelfde winst van  $f 3800$ .— geeft. Deze goederenrekening geeft als begin- en eindvoorraad weer de voor het bedrijf minimaal benodigde hoeveelheid van 2000 eenheden met eene boekwaarde van  $f x$ . Aan de linkerzijde staan de inkoop tegen de betaalde prijzen, aan de rechterzijde de verkoopen tegen de gemaakte verkoopprijzen. Dit alles lijkt zeer eenvoudig. Bij nadere beschouwing blijkt de door collega *v. R.* gevolgde methode hieruit te bestaan:

- 1e. Hij neemt voor de minimaal benodigde hoeveelheid goederen eene vaste waarde, welke waarde van geen beteekenis voor het vraagstuk is, zoolang de vervangingswaarde niet lager is (z.g. ijzeren voorraad theorie).
- 2e. Hij beschouwt als winst het verschil tusschen de opbrengst en den historischen kostprijs.

Collega *v. R.* kan zoodoende tot de conclusie komen, dat de winst kan worden bepaald door eene goederenrekening samen te stellen, waarop zonder meer de inkoop en verkoopen worden vermeld.

Wanneer we het resultaatoverzicht van de 8 perioden beschouwen blijkt:

De 5e periode geeft een verschil tusschen opbrengst en vervangingswaarde van  $f 600$ .—, daarnaast wordt nog een winst berekend van  $f 500$ .— zijnde het verschil tusschen vervangingswaarde en kostprijs. Deze winst van  $f 500$ .— is echter volgens de vervangingswaardeleer „schijnwinst”.

De 7e periode geeft naast eene winst van  $f 500$ .— = verschil tusschen opbrengst en vervangingswaarde, een verlies van  $f 1000$ .— = verschil tusschen inkoopprijs van  $f 2.50$  en vervangingswaarde van  $f 2$ .— over 2000 eenheden. Bij toepassing van de vervangingswaardeleer wordt echter voor de 7e periode een voordeel van  $f 500$ .— verkregen (1000 eenheden  $\bar{a}$   $f 0.50$ ) en ook voor de 8e periode een voordeel van  $f 500$ .— (eveneens 1000 eenheden  $\bar{a}$   $f 0.50$ ).

Van eenige toepassing van de vervangingswaardeleer is bij bovengenoemde ruiltransacties van de goederen boven de minimaal benodigde hoeveelheid geen spoor te vinden. Collega *v. R.* zegt in de toelichting op het gegeven voorbeeld: „Het resultaat wordt verkregen door eene balanswaardeering van de voorraadpositie, afgeleid uit de theorie der vervangingswaarde”. De theorie van de vervangingswaarde heeft dus volgens collega *v. R.* hare toepassing gevonden in de balanswaardeering van de voorraadpositie. Deze balanswaardeering bestond uit het aannemen van eene boekwaarde van  $f x$  voor de minimaal benodigde hoeveelheid goederen. Collega *v. R.* neemt aan, zooals ook uit het voorgaande is gebleken, dat, zoolang de voorraadpositie tegen de boekwaarde van  $f x$  wordt aangehouden, van eenige toepassing van de vervangingswaardeleer ten aanzien van de ruiltransacties van goederen buiten de minimaal benodigde hoeveelheid geen sprake behoeft te zijn. M.i. wordt hier de vervangingswaardeleer vereenzelvigd met de z.g. ijzeren voorraad theorie.

In het door collega *v. R.* gekozen voorbeeld is aan het begin en aan het einde van de 8 perioden eene hoeveelheid goederen aanwezig gelijk aan de minimaal benodigde hoeveelheid. De vervangingswaarde is in de 1e periode  $f 2$ .— per eenheid, zij is gedurende de 8 perioden nu eens  $f 2$ .—



dan weer f 2.50, om in de 8e periode evenals in de 1e periode weer f 2.— te zijn.

Hoe wordt het vraagstuk echter als aan het begin der 1e periode naast de minimaal benodigde hoeveelheid goederen een surplus aan goederen aanwezig is en dit ook gedurende de 8 perioden het geval is en verder de vervangingswaarde gedurende de 8 perioden steeds stijgende is? Volgens het standpunt van collega v. R. wordt voor de ruiltransacties van de goederen boven de minimaal benodigde hoeveelheid aanwezig, de winst bepaald door het verschil te nemen tusschen de opbrengst en den historischen kostprijs, welke winst dus als verteerbaar inkomen is te beschouwen. Wat zal nu het gevolg zijn van het feit, dat de vervangingswaardeleer niet wordt toegepast voor de genoemde ruiltransacties? Het antwoord zal moeten zijn, dat door de voortdurende prijsstijging der goederen de hoeveelheid goederen, die men voor de verkregen opbrengst zal kunnen koopen, steeds kleiner wordt. Men zal m.i. in het bedrijfsleven met een dergelijken gang van zaken, die tot verarming leidt, niet accoord kunnen gaan. Bij eene uitbreiding van het bedrijf, gepaard gaande met eene uitzetting van de minimaal benodigde hoeveelheid goederen, zal men niet de beschikking hebben over de noodzakelijke hoeveelheid goederen.

Het vraagstuk van de praktische toepassing van de vervangingswaardeleer in de boekhouding der bedrijven is lang niet eenvoudig. Er ligt hier m.i. nog een terrein van studie voor den accountant. Het door collega v. R. gekozen bedrijf, het handelsbedrijf met zijne in- en verkoopen van goederen, geeft niet de grootste moeilijkheden. Aan de hand van de wijzigingen, die in de inkooprijzen optreden zijn wel tusschentijdsche berekeningen te maken, waardoor bepaald kan worden, welk gedeelte van de winst buiten de Verlies- en Winstrekening moet blijven. Bij de productie-bedrijven is het vraagstuk gecompliceerd. De kostprijs bestaat hier uit vele kosten-elementen, waarvan de vervangingswaarden zich kunnen wijzigen. Voor het vinden van eene praktische werkmethode wordt hier meer studie vereischt.

A. NIERHOFF

### EEN BUDGET VAN EEN AGRARISCH BEDRIJF VOLGENS COÖPERATIEF PRINCIPE

Het hieronder beschreven budget is ontleend aan gegevens, verstrekt door een „Kibboets” in Palestina. De inrichting van dit budget is dermate interessant, dat ons een beschrijving hiervan alleszins gewettigd voorkomt, in het bijzonder wegens de zoo principieele doorvoering in dit budget van de uit de bijzondere organisatievorm van den „Kibboets” voortvloeiende consequenties.

Wat is een „Kibboets”?

Een *Kibboets* (letterlijk: collectivum) is één van de vormen, waarin in Palestina in hoofdzaak agrarische bedrijven worden uitgeoefend en wel deze, waarin de bij den Kibboets aangesloten deelhebbers volkomen coöperatief arbeiden, derhalve geen privé-inkomen uit het bedrijf genieten, doch uit de gemeenschappelijke kas leven. Hun inbreng bestaat, praktisch gesproken, alleen uit „arbeid”. Het benodigde kapitaal bestaat uit leningen op langen termijn, gedeeltelijk tegen zeer lage rente, door Opbouw-instituten verstrekt, resp. uit niet verteerde winst.

Deze bedrijven zijn juridisch georganiseerd in iets, dat gelijk op onze Coöp. Ver. U.A. en zijn uit dezen hoofde onderworpen aan een toezicht-instituut van Regeeringswege, waarbij voorschriften moeten worden nagekomen, welke eenig-

zins gelijken op die van onze Verzekeringskamer (uniforme balansen, bepaalde specificatiestaten e.d.). Ook is, evenals bij alle „limited companies” in Palestina, balanscertificering vanwege een accountant voorgeschreven.

In verband met de mogelijkheid, dat zich personen zouden aansluiten, die „hun loon niet waard zijn” of die zich psychisch niet blijken te kunnen voegen naar de „regelen van het huis,” maakt iedere nieuweling een proeftijd door, waarna ballotage plaats heeft. Economisch gezien is dit de eenig mogelijke weg, aangezien verschil in prestatievermogen niet tot uitdrukking gebracht kan worden in een hooger of lager loon, immers „loon” in de gewone beteekenis, kent de Kibboets niet.

Aangezien de Kibboets verschillende bedrijven exploiteert, is een kostprijsberekening onontbeerlijk. Deze kostprijsberekening is volgens moderne principes ingericht, met name is een volledig budgetsysteem ingevoerd, waaruit voor elk onderdeel kosten-standaards volgen.

Gegeven het voorafgaande zal nu als eerste vraag gesteld moeten worden: Wat is hier de „kostprijs” van den arbeid?

Geheel voortgaande op de principes van de hierboven summier beschreven organisatie vormen de *kosten van levensonderhoud* van de Kibboets de eigenlijke basis voor den kostprijs van den arbeid.

Aan het budget voor elk der bedrijven gaat dan ook de volgende berekening vooraf:

1. a. *Aantal leden* 125 personen.
- b. *Uitgaven-budget* aantal budgetdagen  $365 \times 125 = 45625$ .

	Per persoon		Totaal per jaar
	p. dag (in millèmes)	per jaar	
Voeding (incl. zieken) .....	50.0	£ P. 18,250	£ P. 2281,520
Kleding en schoeisel .....	4.5	.. 1,640	.. 205,315
Wasch .....	1.6	.. 0,584	.. 73,000
Medische hulp .....	1.8	.. 0,657	.. 85,000
Ziekenfonds .....	6.3	.. 2,300	.. 285,000
Woningkosten .....	4.0	.. 1,400	.. 182,500
Ontwikkeling .....	1.5	.. 0,547	.. 68,435
Belastingen .....	3.5	.. 1,275	.. 159,690
Contributies .....	1.4	.. 0,511	.. 65,000
Voeding buitenshuis .....	3.5	.. 1,275	.. 159,690
Zakgeld deelnemers .....	4.5	.. 1,640	.. 205,310
Kleuterschool .....	0.3	.. 0,110	.. 13,690
Kosten kinderen .....	11.1	.. 4,050	.. 504,000
Ondersteuning en kosten			
Ouders en verwanten .....	6.3	.. 2,300	.. 284,000
Totaal:	100.2	£ P. 36,599	£ P. 4571,880

- c. *Algemeene Onkosten en Interest.*  
(volgt nadere specificatie).

2. *Verdeeling arbeidsdagen.*

PRODUCTIEF			IMPRODUCTIEF		
	dagen	in %		dagen	in %
<i>Landbouwbedrijven</i>			<i>Algemeene Kosten</i>		
Akkerbouw .....	613	3.1	Secretariaat en		
Groentenkweekerij ..	1,500	7.7	boekhouding ....	1,100	6.0
Koeienstal .....	620	3.2	<i>Bedrijfsleiding</i> .....	300	1.7
Kippen .....	400	2.0	Onderhoud terrein ..	150	0.8
Bijenteelt .....	80	0.4			
Sinaasappel-plantage .....	580	3.0			
Totaal	3,793	19.4		1,550	8.5