

Kapitāla augļi kā ražošanas izmaksa.

Kārlis Bērziņš.

I. Ievads.

Prīvātsaimniecības mācība ir saimniecisko zinātņu viena sastāvdaļa, kas līdz ar sociāloikonomiju par savu pētījumu priekšmetu ņem saimnieciskās dzīves parādības; prīvātsaimniecības mācība pēti priekšnoteikumus un pamatus, kas nepieciešami atsevišķu saimniecību pastāvēšanai, kamēr tautsaimniecības mācība pēti visu saimniecību kopību kā vienu veselu organismu. Arī pēc savas izcelšanās prīvātsaimniecības mācība stāv ļoti tuvu sociāloikonomijai; tā pat pa daļai izdalījusies no sociāloikonomijas, jo, kamēr vēl nepastāvēja zinātniska prīvātsaimniecības mācība, sociāloikonomija pārkāpa un bija spiesta pārkāpt tīri tautsaimnieciska pētījuma robežas; tā aplūkoja arī tīri prīvātsaimnieciskas parādības, jo nebija sevišķas zinātnes nozares, kas pēti šīs prīvātsaimnieciskās parādības¹⁾

Tā kā prīvātsaimniecības mācība ir daudz vēlāk izveidojusies par patstāvīgu disciplīnu kā sociāloikonomija, un tā kā tās abas pēti vienas un tās pašas saimnieciskās dzīves parādības, tad tas atstājis ietekmi uz šo saimniecisko zinātņu nozaļu attiecībām: abām pamatā ir vienādi jēdzieni. Prīvātsaimniecības mācība pati nerada jēdzienus, bet ņem tos no sociāloikonomijas, iepriekš pārbaudot viņu pareizību²⁾.

¹⁾ Sal. J. F. Schär, Allgemeine Handelsbetriebslehre, 5. Aufl., Leipzig 1923. 44. u. 45. lp.

.. F. Terhalle, Privatwirtschaftslehre. Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1103. lp.

²⁾ Sal. F. Leitner, Wirtschaftslehre d. Unternehmung. Berlin 1926. 7. lp.

Tā tad par izejas punktu privātsaimnieciskam apcerējumam vajadzētu būt tautsaimniecības teorijā (sociāloikonomijā) nodibinātiem jēdzieniem, kas tomēr parāk bieži netiek ievērots. Tādēļ arī privātsaimnieciska rakstura pētījumos sastopamies ar lielu jēdzienu neskaidrību, kas citādi arī nevar būt, jo gandrīz katrs autors mēģina tos atvasināt patstāvīgi; un ne vienmēr tam par iemeslu ir attiecīgu jēdzienu trūkums tautsaimniecības teorijā. Te gan jāņem vērā, ka tautsaimniecības teorijā ir arī ļoti daudz vēl pietiekoši nenodibinātu un nenoskaidrotu jēdzienu, kurus pārņemot privātsaimniecības mācībā, uz to tiktu pārnesti tautsaimniecības teorijā valdošie strīdi³⁾. Tādēļ arī, pārņemot sociāloikonomijas jēdzienus privātsaimniecības mācībā, iepriekš jāpārbauda viņu pareizība. Tomēr sociāloikonomijā ir arī ļoti daudz pietiekoši nodibinātu un noskaidrotu jēdzienu, pret kuru pārņemšanu privātsaimniecības mācībā nevarētu būt iebildumu, bet tas pat ir taisni nepieciešami.

Jautājumam par kapitāla augļiem kā ražošanas izmaksas sastāvdaļu nav piegriezta pienācīga vērība ne tautsaimnieciskos, ne arī privātsaimnieciskos pētījumos. Privātsaimniecībā šis jautājums izvirzījās neilgi pirms pasaules kara, gandrīz vienā laikā Amerikas Savienotajās Valstīs un Vācijā⁴⁾. Tautsaimniecībā šis jautājums vēl nav pienācīgi noskaidrots līdz pat pēdējam laikam, kas izkaidrojams ar to, ka šeit ir runa par sīku speciālajautājumu; tādēļ arī tautsaimnieciskos apcerējumos šim jautājumam parasti pieskaņas tikai garāmejojot.

Jautājums par kapitāla augļiem kā izmaksas sastāvdaļu radies sakarā ar tautsaimniecības teorijas mācību par trim ražošanas faktoriem: dabu, darbu un kapitālu. Šās tautsaimniecības teorijas mācības mērķis sākumā bija noskaidrot atsevišķu faktoru lomu ienesas rašanās procesā. Modernā tautsaimniecības teorijā šās mācības uzdevums ir rādīt, kādēļ no neskaitāmiem vispārējiem ražošanas nosacījumiem (Bedingungen) tiek ņemti vērā tikai to atsevišķi veidi⁵⁾. Ražošanas nosacījumu skaits ir bezgalīgs, piem. vajadzību esamība, līdzekļu zināšana šo vajadzību apmierināšanai; daudzo lietišķo līdzekļu esamība, kas nepieciešami saimniecisku mantu ražošanai, viņu noderīguma izpratne, valdīšana par šiem līdzekļiem, tāpat arī

³⁾ Sal. Hoffmann, Der Gewinn d. Kaufmann. Unternehmung. Leipzig 1929. 3.—6. lp.

⁴⁾ Sal. Schnutenhaus, Kapitalzinsen als Produktionskosten. Z. f. Hw. u. Hp. 20. Jahrg. 157. lp.

⁵⁾ Sal. Mayer, Produktionsfaktoren. Hdw. d. St., 4. Aufl. 6. Bd. 1126. lp.

daudzu citu ražošanas procesa nosacījumu zināšana, kas tomēr nevar tikt uzskatīti par ražošanas faktoriem, piem., saules gaisma un siltums, gaiss, klimats, dabas likumu esamība un zināšanas, kā pēc tiem iekārtojama ražošana; tie visi ir tehniski-kauzāli ražošanas procesa priekšnoteikumi. Ja saimniecības teorija no tiem tikai dažus ņem vērā un apzīmē tos par ražošanas faktoriem, tad viņa tikai seko praktiskās saimniecības izpratnei⁶⁾. Praktiskā saimniecība piegriež vērību tikai tādiem ražošanas nosacījumiem, no kuriem ražošanas process atkarīgs ne tikai tehniski-kauzāli, bet no kuriem atkarīgās ražošanas ienesa (Produktionsertrag). Šie nosacījumi, no kuriem atkarīga ražošanas ienesa, ir identiski ar rīcībā esošiem ražošanas līdzekļiem, kas pieejami nepietiekošā vairumā, t. i. kuŗu daudzums ir mazāks par pieprasījumiem pēc tiem. Tikai tie ir „saimnieciskie“, t. i. saimniecībā vērā ņemamie ražošanas nosacījumi: ražošanas faktori, atšķirībā no visiem pārējiem ražošanas nosacījumiem.

Iedalot šos „saimniecībā vērā ņemamos“ ražošanas nosacījumus lietderīgās katēgorijās pēc to oikonomiskām attiecībām un likumbām, kādām padota to produktīvā darbība ražošanas procesā, dabūjam šādus ražošanas faktoros⁷⁾:

1) no dabas nepietiekošā vairumā dotie ražošanas līdzekļi, ko parasti apzīmē par dabu vai zemi (Grund und Boden);

2) cilvēka darba spēks;

3) kapitāls kā saimniecības rīcībā esošo ražoto ražošanas līdzekļu (produzierter Produktionsmittel) summa.

Visi pārējie, dažādu autoru minētie ražošanas faktori uzskatāmi par tādiem, kuŗus kā tehniski, tā saimnieciski var pieskaitīt vienam no minētiem trim ražošanas faktoriem⁸⁾.

Šeit mūs interesē galvenā kārtā tikai pēdējais no minētiem ražošanas faktoriem — kapitāls. Neielaižoties sīkāk ražošanas faktoru kritikā, neapskatot arī iebildumus, ka ir tikai viens pats ražošanas pamatfaktors — darbs, mēs par izejas punktu pieņemsim F. Vīzera uzskatu⁹⁾, ka, ja arī kapitāls ir cilvēku roku darbs un vēsturiski arī no darba cēlies, tad to-

⁶⁾ Sal. Mayer, Produktionsfaktoren. Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1126. lp.

⁷⁾ Sal. Mayer, turpat, 1126. u. 1127. lp.

⁸⁾ Sal. Mayer, Produktionsfaktoren. Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1127. lp.

⁹⁾ Sal. F. Wieser, Theorie d. gesellschaftl. Wirtschaft. G. d. S. 1. Abt. 2. T. 2. Aufl. 56. lp.

mēr praktiskā saimniecībā tas ir kļuvis par patstāvīgu ražošanas faktoru.

Kapitāla jēdziens tautsaimniecībā nav vienveidīgs, bet tiek lietots daudz un dažādās nozīmēs¹⁰⁾. Lai pārāk nenovirzītos no temata, mēs neielaidīsimies strīdos par kapitāla jēdzienu, bet pieturēsimies pie t. s. „valdošās“ kapitāla dēfīnīcijas. Tautsaimniecības teorijā nodibinātie jēdzieni mums noderēs tikai par izejas punktu, jo mūsu augšā minētā temata aplūkojums būs tīri privātsaimniecisks.

Profesors L e x i s s¹¹⁾ domā, ka šis neskaidrības un starpības uzskatos par kapitāla jēdzienu izskaidrojamas ar to, ka netiekot stingri atšķirti tautsaimnieciskais un privātsaimnieciskais viedoklis. Par objektīvo jeb tautsaimniecības kapitālu sauc mākslīgo, ražoto ražošanas līdzekļu kopību, kas noder un tiek lietota tālākai ražošanai. Tas ir tikpat nepieciešams kommūnistiskā sabiedrībā, kā tagad pastāvošā saimniecības iekārtā. Tautsaimniecības kapitālā neietelp patēriņa mantu krājumi, vienalga, vai tie domāti vienreizējam, vai ilgstošam (piem. dzīvojamās ēkas) patēriņam, lai gan tie ietelp tautas bagātībā. Par tautsaimniecisku kapitālu gan jāuzskata ēkas, kas vajadzīgas rūpniecības vai lauksaimniecības ražotājām saimniecībām, ieguldījumi zemes meliorācijā, transporta un satiksmes līdzekļos, mašīnās, darba rīkos un visāda veida izejvielu krājumos¹²⁾. Šis objektīvais kapitāls (kapitāla labumi — Kapitalgüter) parādās kā atsevišķu saimniekotāju kapitāla mantas (Kapitalvermögen) sastāvdaļas; kapitāla manta ir tīri privātsaimniecisks jēdziens un plašākā nozīmē tas aptver visu mantu, kas stāv kāda saimniekotāja subjekta rīcībā ienākuma iegūšanai¹³⁾. Arī privātipašumā pārgājusi zeme ir kapitāls privātsaimnieciskā nozīmē. Šķirošanai dabiskos un ražotos ražošanas līdzekļos ir nozīme vienīgi tautsaimnieciskā apcerējumā. Privātipašumā piederošs gruntsgabals, kas kalpo ražošanai, viņa īpašniekam ir tāds pats privātsaimnieciskais kapitāls, kā fabrikas ēkas vai mašīnas. Privātsaimnieciskais kapitāls aptver visas tautsaimnieciskā kapitāla sastāvdaļas, cik tālu tas ietelp fizisku vai jūridisku personu ražošanas mantās (Erwerbsvermögen), un bez tam vēl nāk klāt: visi gatavie patēriņa labumi, kas vēl nav nonākuši pēdējā noņēmēja rokās, visi lietojamie labumi

¹⁰⁾ Sal. Passow, R., „Kapitalismus“. 2. Aufl. 36. lp.

¹¹⁾ Sk. Lexis, Kapital. W. d. V. 2. Bd. Jena 1907. 152. lp.

¹²⁾ Sal. Lexis, Kapital. W. d. V. 2. Bd. Jena 1907. 152. lp.

¹³⁾ Sal. Lexis. Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 2. Aufl. 53.—54. lp.

(Gebrauchsgüter), skaidra nauda, visas prasības un lietojamas (nutzbar) tiesības¹⁴⁾.

Šis apskats rāda, ka privātsaimniecībā kapitāla jēdziens plašāks kā tautsaimniecībā, lai gan pret daudzu mantu izslēgšanu no tautsaimnieciskā kapitāla var celt nopietnus iebildumus (piem. dzīvojamās ēkas, preces, skaidra nauda u. c.). Ražošanas procesā vienmēr gadīsies, ka par skaidru naudu vai uz krēdita pirks izejvielas, tās pārstrādās precēs un tās atkal pārdos tirgū pret skaidru naudu vai jaunām izejvielām. Ja šī skaidrā nauda, preces etc. tiek izlietotas ražošanā, tad arī tās uzlūkojamas par tautsaimniecisku kapitālu. Tik tuvu radniecīgās zinātnēs kā tautsaimniecības un privātsaimniecības mācībās kapitāla jēdzienu vajaga saskaņot un lietot vienādā nozīmē¹⁵⁾. Milēnfelds¹⁶⁾ domā, ka par izejas punktu šeit varot nodertēt uzņēmuma bilance, kuŗas kreisā pusē ierakstītas konkrētas mantas, bet labā puse rāda, kam pieder rīcības tiesības par šīm mantām; par kapitālu kā privātsaimnieciskā, tā tautsaimnieciskā izpratnē viņš sauc bilances labo pusi (pasīvu), bet kreiso pusi sauc par kapitāla ieguldījumu (Kapitalanlage).

Pie šā Milēnfelda iedalījuma atzīmējams, ka saimnieciskā literātūrā pazīstami arī citi kapitāla jēdzieni, kas labāk izteic kapitāla būtību, piem. jēdzieni konkrētais (reālais) un abstraktais kapitāls.¹⁷⁾ Konkrētais kapitāls ir dažādu kapitāla mantu kopība (kapitāla formas), un abstraktais kapitāls ir kapitāla mantās ieguldīto vērtību summa, kas rāda, no kādiem avotiem šīs vērtības ienākušas uzņēmumā (kapitāla avoti). Šis iedalījums saskan arī ar parasto bilances iedalījumu un lietojams kā tautsaimniecības, tā privātsaimniecības mācībās. Tomēr te ir arī zināma izšķirība: abstraktais kapitāls, tautsaimniecības teorijas izpratnē, rāda konkrētā kapitāla izcelšanās avotus (ietaupījumi, kapitālizēta zemes rente u. c.), kamēr privātsaimniecībā kapitāla avoti (abstraktais kapitāls) parasti rāda, kas dažādās konkrētā kapitāla sastāvdaļās ienesuši uzņēmumā — uzņēmējs pats vai svešas personas. Augšā, apskatot kapitāla jēdzienu tautsaimniecības un privātsaimniecības mācību izpratnē, runa bija par konkrēto kapitālu (kapitāla formām), bet saimniecības teorijā nepieciešams lietot abus kapitāla jēdzienus — konkrēto un abstrakto.

¹⁴⁾ Sal. Lexis, Kapital. W. d. V. 2. Bd. 152.—153. lp.

¹⁵⁾ Sal. Mühlendorf, Vom Kapitalbegriff. Z. f. B. IV. 950. lp.

¹⁶⁾ Sk. Mühlendorf, turpat, 950.—951. lp.

¹⁷⁾ Sal. Lehmann, Die Kapitalbegriffe. Z. f. B. VI. 2.—3. lp.

Ja runājam par kapitāla dalību ražošanas procesā, tad šeit jāsaprot konkrētais kapitāls, kamēr abstraktais kapitāls ņemams vērā galvenā kārtā jautājumā par ienesas (Ertrag) sadalīšanu. Jēdzienu „kapitāls“ saimniecības teorija pārņēmusi no grāmatvedības, kur kapitāls parasti nozīmēja vērtību summu, ar kādu uzņēmējs pats piedalās saimnieciskā uzņēmumā (aktīvs — parādi).

Saimnieciskā uzņēmumā mums darišana ar dažādām saimnieciskām mantām, kas visas kalpo kopējam uzņēmuma mērķim. Šo mantu kopību arī parasts saukt par konkrēto kapitālu vai reālkapitālu. No kādām mantu kategorijām, piem., zemes gabaliem, ēkām, mašīnām, prasībām, naudas u. c., sastādās šis reālkapitāls, nav no uzņēmuma, kā saimnieciskas vienības viedokļa svarīgi. Tautsaimniecības teorijā parastā šķirošana starp zemi un kapitālu, no privātsaimnieciskā viedokļa nav svarīga¹⁸⁾, jo par kapitālu te jāuzskata par zināmu zemes gabalu samaksātā naudas (arī citu vērtību) summa, kas parasti atbilst šīnai zemes īpašumā ieguldītā kapitāla (meliorācijas u. c.) un kapitālizētās zemes rentes vērtībai.

Šim reālkapitālam, ko privātsaimniecībā parasti apzīmē par aktīvu, stāv pretim abstraktais kapitāls, kas parasti sastāv no uzņēmēja paša kapitāla jeb tīra īpašuma un sveša kapitāla jeb parādiem. Jēdziens „svešs kapitāls“ ir tīri privātsaimniecisks¹⁹⁾, jo no tautsaimniecības teorijas viedokļa nav svarīgi, kas ir kapitāla devējs; tautsaimniecības teorijā svarīgi noskaidrot kapitāla rašanās avotus (ietaupijumi, kapitālizēta zemes rente u. t. t.), kamēr privātsaimniecības mācība neinteresējas par kapitāla izcelšanos, bet vienīgi par avotiem, no kādiem tie ieplūst uzņēmumā, t. i. uzņēmēja paša vai svešām personām. Privātsaimniecības mācībā parādu parasti apzīmē par svešu kapitālu, pretēji paša kapitālam, ar ko tiek atzīts arī parādu kapitāla raksturs²⁰⁾. Raugoties no uzņēmuma viedokļa arī paša kapitāls uzskatāms par uzņēmuma parādu uzņēmējam. Varbūt no tiesiskā viedokļa nebūtu iespējama kōnstrūkcija, ka viena un tā pati persona reizē varētu būt kā uzņēmuma krēditors, tā dēbitors; raugoties no uzņēmuma viedokļa gan kapitāla devējs-uzņēmējs ir tāds pats krēditors, kā tie, ko par krēditoriem atzīst tiesību normas²¹⁾. Tā ir saimnieciska, kaut arī ne tiesiski sankcionēta uzņēmuma sais-

¹⁸⁾ Sal. L e h m a n n, Die Kapitalbegriffe. Z. f. B. VI. 96.—97. lp.

¹⁹⁾ Sal. L e h m a n n, turpat, 96.—97. lp.

²⁰⁾ Sal. H o f f m a n n, Der Gewinn, 26. lp.

²¹⁾ Sal. H o f f m a n n, Der Gewinn. 27. lp.

tība, maksāt (nest) augļus uzņēmējam-kapitālistam par viņa kapitālu, tāpat kā likuma aizsardzībā stāvošam krēditoram. Šinī ziņā mēs varētu atsaukties uz Šumpēteri, kas saka²²⁾, ka īstenībai vislabāk atbilstu tāds stāvoklis, kur akcionāri un dalībnieki tiktu uzskatīti par kapitāla devējiem, kuŗu prasības apmierināmas tikai pēc visu pārējo krēditoru prasību apmierināšanas. Grāmatvedībā jau sen agrāk kā tautsaimniecības teōrijā, izejot no paša kapitāla saimnieciskās būtības, tas uzskatīts par uzņēmuma parādu uzņēmējam-krēditoram, un paša kapitāls uzskatīts tāpat par pasīva posteni kā parādi tiesību nōrmu izpratnē²³⁾.

Ja parādi ir tāpat kapitāls kā uzņēmēja ienestais kapitāls, tad tiem abiem jābūt kam kopējam, kas apstiprina kapitāla būtību pārrunājamā nozīmē²⁴⁾.

Mūsu aplūkojumā par kapitālu uzskatīsim dažādās mantas sastāvdaļas, kā tās parādās uzņēmuma bilancē, t. i. aktīvā — reālkapitāls un pasīvā — abstraktais kapitāls; abi šie kapitāli, izteicot tos naudā kā vispārējā vērtības mērauklā, ir vienādi, jo abstraktais kapitāls rāda reālkapitālā ieguldīto vērtību summu. Bilances aktīvs mums rāda kādās konkrētās mantās ieguldīts kapitāls, bet pasīvs rāda kapitāla avotus, to, no kurienes kapitāli ieplūduši uzņēmumā. Šis bilances iedalījums izvests no diviem viedokļiem — no saimnieciskā un no tiesiskā. Saimnieciskā ražošanas procesā dalību ņem dažādas reālkapitāla sastāvdaļas, kā tās uzrādītas bilances aktīvā, un no saimnieciskā viedokļa raugoties, nav starpības starp paša un svešu kapitālu; abi tie saplūst vienā ražošanas faktorā un dara vienu un to pašu darbu. Parasti uzņēmumā nemaz nav iespējams konstatēt, kur darbojas paša un kur darbojas svešs kapitāls. Šķirošana paša un sveša kapitālā, kas redzama bilances pasīvā (abstraktais kapitāls), izvesta no tiesiskā — no piederības viedokļa, un var būt svarīga vienīgi pie ienesas sadalīšanas, kur kapitāla devēji saņem atlīdzību par ražošanā izlietoto kapitālu. Jēdziens „paša kapitāls“ nebūt nav vienveidīgs, un šis „paša kapitāls“ var pavisam maz atšķirties arī no „sveša kapitāla“, piem. priekšrocības akciju veidā savāktais kapitāls.

Jautājums, kas tālāk noskaidrojams, ir, kādā veidā apskatāmais ražošanas faktors—kapitāls ņem dalību ražošanas procesā un ietekmē ražošanas izmaksu. Tas ir jautājums par kapitāla augļiem kā ražo-

²²⁾ Sk. Schumpeter, Theorie d. wirtschaftl. Entwicklung. 2. Aufl. 183. lp.

²³⁾ Sal. Hoffmann, Der Gewinn. 27. lp.

²⁴⁾ Sal. Hoffmann, turpat, 27. lp.

šanas izmaksas sastāvdaļu. Pirms ķeramies pie šā jautājuma, mums jānoskaidro kapitāla augļu būtība. Arī šeit iziesim no tautsaimniecības teorijas atziņām. Arī kapitāla augļu problēma pieder pie apstrīdamākām problēmām tautsaimniecības teorijā; tomēr tas mūs nekavē pieņemt par izejas punktu tautsaimniecības teorijā nodibināto kapitāla augļu jēdzienu, jo šeit mums nav jāizkaro tautsaimniecības teorijā valdošie strīdi par kapitāla augļu izcelšanos un pamatojumu.

Atziņa, ka arī privātsaimnieciskos pētījumos pamatā liekami tautsaimniecības teorijā nodibinātie jēdzieni, nav vispār pieņemta; jaunākā laikā pārādījies darbs²⁵⁾, kur apskatīts kapitāla augļu jautājums no nodarbes saimniecības (Betriebswirtschaft) viedokļa, neņemot par izejas punktu tautsaimniecības teorijā nodibinātos jēdzienus. Piekritam minētā darba autoram²⁶⁾, ka privātsaimniecības mācības uzdevumā neietelp kapitāla augļu izskaidrojums (Erklärung) un pamatojums, bet nevaram atzīt par pareizu uzskatu, ka tādēļ privātsaimnieciskos pētījumos nevaram lietot tautsaimniecības teorijā nodibinātos jēdzienus. Mūsu pētījumam pietiek ar konstatējumu, kas ir kapitāla augļi, un dažādās kapitāla augļu teorijas mūs te neinteresē.

Augļi vispār ir atlīdzība, kuŗu kādas mantas īpašnieks saņem par šās mantas nodošanu islaicīgā lietošanā svešā saimniecībā²⁷⁾, pie kam šī atlīdzība ir tāda pati cena, kā kuŗa katra cita tautsaimnieciska cena²⁸⁾. Ja lietošanas priekšmets ir pastāvīga manta, tad šo atlīdzību sauc par īri vai nomu; ja tas sastāv no patēriņa vai atvietojamām mantām, sevišķi naudas kapitāla, tad runā par augļiem vai interesēm. — Vārds kapitāla augļi pirmām kārtām attiecas uz atlīdzību, ko saņem par aizdotu kapitālu, ko parasti sauc par noligtiem augļiem (ausbedungener Zins). Lieto šo jēdzienu arī kādā plašākā nozīmē — vienādā nozīmē ar kapitāla renti (Kapitalrente), kas aptver par aizņemtu kapitālu noligtos augļus un bez tam vēl no paša kapitāla izlietošanas paša uzņēmumā iegūto ienesu, t. s. pirmatnējos augļus (ursprünglicher Zins)²⁹⁾.

²⁵⁾ Schnettler, A., Der betriebswirtschaftliche Zins. Stuttgart 1931.

²⁶⁾ Sal. Schnettler, turpat, lp. 7.

²⁷⁾ Sal. Böhm-Bawerk, Zins. Hdw. d. St. 4. Aufl. 8. Bd. 1130. lp.

²⁸⁾ Sal. Josephy, Prinzipien der Wirtschaft. Jena 1925. 176. lp.

„ Weber, A., Allgemeine Volkswirtschaftslehre. München 1928. 263. lp.

„ Cassel, Theoretische Sozialökonomie. 4. Aufl. 188. lp.

„ Oswald, Theorie d. Kapitalzinses. W. d. G. 3. Bd. 135. lp.

²⁹⁾ Sal. Böhm-Bawerk, Zins. Hdw. d. St. 4. Aufl. 8. Bd. 1130.—31. lp.

Par kapitālu tā īpašnieks var saņemt augļus divējādā veidā (šeit nebūs runa par patēriņa krēdītu!): vai nu pats izlietojot kapitālu savā uzņēmumā un saņemot t. s. pirmatnējos augļus, vai arī — aizdodot savu kapitālu svešām saimniecībām un saņemot par to t. s. aizdevu augļus. No tā varētu spriest, ka nōrmālos apstākļos pirmatnējiem augļiem jābūt augstākiem par parastiem, t. i. aizdevu augļiem, jo kapitāla aizņēmējam tikai tad ir interese lietot savā saimniecībā svešu kapitālu, ja viņš ar šā kapitāla izlietošanu var iegūt augstāku ienesu, kā viņam jāmaksā kapitāla devējam. Aizdevu augļi ir sekundāra parādība, tie var tikt atvasināti un pastāvēt tikai tik tālu, cik tālu pastāv pirmatnējie augļi (kapitāla rente)³⁰).

Tā tad mūsu apcerējumā stingri jāšķiro kapitāla augļi no kapitāla rentēm, jo kapitāla augļi ir pretvērtība (cena) par sveša kapitāla lietošanu un tāpat arī atlīdzība par paša kapitāla lietošanu paša saimniecībā, kuŗu aplēš pēc parastās augļu likmes. Kapitāla augļi ir tas, ko kapitāls maksā, un tā tad ir izmaksas sastāvdaļa. Kapitāla rente ir tas, ko ienes ražojošais kapitāls³¹). Par kapitāla augļiem sauksim ne tikai to atlīdzību, kas jāmaksā par sveša kapitāla izlietošanu, bet arī pēc tās pašas augļu likmes aplēstu atlīdzību par izlietoto paša kapitālu. Šāds kapitāla augļu jēdziens saskan arī ar Šnetlera pieņemto³²), kas par kapitāla augļiem sauc pretvērtību par nodarbes vadības rīcībā nodotiem uzņēmuma līdzekļiem.

Tīrais kapitāla augļu augstums redzams vislabāk pie aizņēmumu augļu likmēm (bez nolietošanās kvotes!) un pie pilnīgas drošības (bez riska prēmijas!). Tādos apstākļos kapitāla augļus sauc par „parastiem“ (landesübliche), un tie noder arī gadījumos, ja uzņēmumā izlieto paša kapitālu, par pieturas punktu izmaksas aplēsei. Cik būtu devuši „parastie augļi“, to grāmato uzņēmējam kā augļus par viņa kapitālu un atlikumu — kā uzņēmēja peļņu³³).

³⁰) Sal. O s w a l f, Theorie des Kapitalzinses. W. d. G. 3. Bd. 146. u. 148. lp. Citādās domās Marcells (sk. Marzell, Das Kapitalzinsproblem. Jena 1927. 1.—2. lp.).

³¹) Sal. C o n r a d, Allg. Volkswirtschaftslehre. 12. Aufl. 389.—391. lp.
.. P h i l i p p o v i c h, Allg. Volkswirtschaftslehre. 19. Aufl. 351. lp.

³²) Sal. S c h n e t t l e r, A., Der betriebswirtschaftliche Zins. 5.—6. lp. Šnetlers radījis jaunu kapitāla augļu jēdzienu („der betriebswirtschaftliche Zins“), kas pats par sevi nekā nedod, jo neizsaka nekā jauna, bet pavaifro tikai jēdzienu sajukumu. Šnetlera radītais kapitāla augļu jēdziens jāatzīst par neizdevušos un pilnīgi lieku.

³³) Sal. B ö h m - B a w e r k, Zins. Hdw. d. St. 4. Aufl. 8. Bd. 1130.—1131. lp.

Tautsaimniecības teārija ar *izmaksu* (Kosten) saprot ar ražošanu saistītās pūles un upurus, un te ietelp: patērētais darbs, ko tieši vai netieši prasījusi ražošana; ar kapitāla uzkrāšanu un izlietošanu ražošanā atliktā bauda; tāpat arī darbības, kas nepieciešamas līdz preču nogādāšanai patērētāju rokās (transports un tirdzniecība³⁴). No tautsaimniecības viedokļa ražošanas izmaksa ir atlīdzinājums par ražošanas faktoru izlietošanu ražošanā; atlīdzinājums par kapitāla lietošanu ražošanā ir kapitāla augļi³⁵).

Mūsu uzdevums noskaidrot jautājumu ne no tautsaimnieciskā, bet no privātsaimnieciskā viedokļa noskaidrot kapitāla lomu privātsaimnieciskā ražošanas procesā, piegriežot galveno vērību kapitāla augļiem kā izmaksas sastāvdaļai.

Jautājumu varam atrisināt tīri teorētiski, piem., noskaidrojot, vai kapitāla augļi ir ražošanas izmaksas sastāvdaļa vai ne. Mūsu uzdevums plašāks; negribam apmierināties tikai ar teorētisku atbildi, bet gribam apskatīt kapitāla augļu nozīmi arī praktiskā saimniecībā. Līdz šim jautājums privātsaimniecības mācības literātūrā aplūkots vai vienīgi no praktiskā, galvenā kārtā no pašizmaksas aplēses (kalkulācijas) viedokļa; pārāk maz vērības piegriezts jautājuma teorētiskām problēmām.

Šo apcerējumu iesāksim ar teorētisku apskatu, kas varēs mums dot dziļāku ieskatu arī tīri praktiskas dabas jautājumos. — Darba iedalījums pieņemts šim mērķim: II. nodaļā noskaidrosim jautājumu no teorētiskā viedokļa; III. nodaļā apskatīsim kapitāla augļu nozīmi praktiskā saimniecībā, galvenā kārtā sakarā ar pašizmaksas un rezultātu aplēsēm. Tas gan varēs mums rādīt kapitāla augļu nozīmi praktiskā saimniecībā, bet nepietiks, lai radītu izsmelošu slēdzienu; tādēļ IV. nodaļā apskatīsim grūtības, kas saistītas ar kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas aplēšanu un grāmatošanu.

II. Vai kapitāla augļi ir izmaksas sastāvdaļa?

Izejot no mācības par trim ražošanas faktoriem un pieņemot par pareizu, ka arī kapitāls uzskatāms par patstāvīgu ražošanas faktoru, noskaidrojams, kādā veidā šis faktors piedalās ražošanas procesā un kādā veidā šā faktora izlietošana ietelp ražošanas izmaksā.

³⁴) Sal. Zuckerkandl, Preis (Theorie). Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1017. lp.

³⁵) Sal. Seligman, Grundsätze d. Sozialökonomie. Jena 1930. 340.—341. lp.

Minējām³⁶⁾, ka kapitāla augļi nav nekas cits, kā cena par kapitāla lietošanu ražošanā — atlīdzība, ko saņem zin. kapitāla mantu īpašnieks. Privātsaimniecībā šie augļi tiek dalīti: a) augļos, kas maksājami par svešu kapitālu, un b) augļos, kas piekrīt pašam uzņēmējam par sava kapitāla izlietošanu paša uzņēmumā; apļēš viņus pēc tās pašas parastās augļu likmes. Šis augļu iedalījums izdarīts no privātsaimnieciskā resp. privāttiesiskā viedokļa, kur kapitāla ienesa tiek sadalīta atkarībā no kapitāla mantu piederības, t. i. kapitāla avotu viedokļa.

Noskaidrojot uzstādīto jautājumu, mums jāiziet no pastāvošās saimniecības iekārtas viedokļa, kur uzņēmējam iespējams savu kapitālu izlietot kā paša saimniecībā, tā arī nodot pret atlīdzību (augļiem) svešas saimniecības rīcībā. Tīrienesa (Reinertrag) ir tā kopienes daļa, kas piekrīt uzņēmējam. Ja uzņēmējam pašam ir tik daudz darba spēka un kapitāla, ka tas var atteikties no pārējo saimniecību līdzdarbības, tad arī tīrienesa līdzinās kopienesai (Gesamtertrag), un raugoties no uzņēmuma saimnieciskās darbības viedokļa ir taču vienalga, vai izlietotais darba spēks un kapitāls ir nācis no uzņēmēja paša vai citām saimniecībām. Tādēļ ir taisnīgi, ja arī šeit uzņēmējs no iegūtās „peļņas“ atskaita tās summas, ko viņš varētu iegūt sociāli izvērtējot savu darbu un kapitālu³⁷⁾, t. i. atskaitītu parastos augļus uz paša uzņēmumā ieguldītā paša kapitāla, jo tos viņš var tagadējā saimniecības iekārtā saņemt vienmēr, aizdodot savu kapitālu citām ražojošām saimniecībām. Kapitāla atdošana pret augļiem ir ienesas veids, kas no saimniekotāja neprasa gandrīz nekādu aktivitāti, un tādēļ uzskatāms par kapitāla labumu (Kapitalgut) pašu par sevi saprotamu atribūtu³⁸⁾. Šis pieņēmums arī praktiski nepieciešams, ja uzņēmējs grib pareizi novērtēt savas saimnieciskās darbības panākumus. Ja kādam viņa uzņēmums rezultātā dod tādu pašu summu „peļņas“, kādu viņš varētu ieņemt sociāli izvērtējot savu darbu un kapitālu, tad tas priekš uzņēmuma, neskatoties uz iegūto peļņu, tomēr nozīmē zināmu neveiksmi. Tādēļ arī uzņēmējam no iegūtās peļņas jāatskaita tā summa, ko viņš saņemtu savu mantu sociāli izvērtējot, un tikai atlikumu varētu uzskatīt kā

³⁶⁾ Sk. augšā 216. lp.

³⁷⁾ Sal. Josephy, Prinzipien der Wirtschaft. 195. lp.

³⁸⁾ Sal. Josephy, Prinzipien der Wirtschaft. 195. lp.

savas uzņēmēja darbības rezultātu — tīrpeļņu istā nozīmē (uzņēmēja peļņa³⁹).

Daļa tautsaimnieku par izmaksas sastāvdaļu uzskata vienīgi par svešu kapitālu maksājamos augļus, bet paša kapitāla augļus uzskata par peļņas sastāvdaļu. Cik tas pareizi, to noskaidrosim vienā no nākošajām nodaļām, jo šā jautājuma izšķiršana atkarājas no tā, cik plaši mēs peļņas jēdzienu aptveram. Piemēra dēļ varētu minēt, ka tautsaimnieki Cukerkandls⁴⁰) un Leksiss⁴¹) par izmaksas sastāvdaļu uzskata pat peļņu; tā tad arī pēc viņu uzskatiem paša kapitāla augļi ietilp ražošanas izmaksā. Tautsaimnieku, kas tieši apzīmē uzņēmēja paša kapitāla augļus par izmaksas sastāvdaļu, nav daudz, jo tautsaimniecībā šis jautājums maz apskatīts. Paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā aizstāv Vizers, Seligmanis, Konrads, Kasels, Rufeners un arī pieminētie Cukerkandls un Leksiss.

Vizers saka⁴²), ka ražošanas izmaksā ieskaitāmi arī augļi visam izlietotam kapitālam pēc pastāvošās augļu likmes, jo ražotājs parastos augļus saņemtu arī citur, izvēloties pareizo vietu kapitāla ieguldījumam, un tam būtu nodarīti zaudējumi, ja viņš tos no ražošanas nemaz nesāņemtu vai nesāņemtu pilnos apmēros. Kapitāla aplēsumi, kuŗos ņem vērā šis augļu attiecības, ir visu saimniecības aplēšu ievērojama sastāvdaļa, jo ar to kapitāla lietošanas laika ilgums iegūst viņa skaitlisko izteiksmi un pareizo saimniecisko kontroli. Kā tagad katra atsevišķa saimniecība ved pareizu kapitāla lēsumu, tā arī sociālā paraugvalsts nevarēs bez tā iztikt. Izmaksas kapitāla augļi tāpat jāskaita ražošanas izmaksā kā kapitāla substance. Ar to, ka praktiskais veikalnieks izmaksas aplēsumos ņem vērā arī kapitāla augļus, viņš kontrolē augstākā labuma nodrošināšanu attiecībā uz kapitāla vairumu un izlietošanas ilgumu, izpildot tādā kārtā saimniecības aplēsumu nozīmi (Sinn). Arī sociālā paraugvalsts nedrīkstētu citādi lēst. Kapitāla augļi ir izmaksas aplēses elements⁴³).

Arī Seligmanis saka⁴⁴), ka atlīdzība par kapitāla izlietošanu ra-

³⁹) Sal. turpat, 195. lp.

⁴⁰) Sk. Zuckerkandl, Preis (Theorie). Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1130.--31. lp.

⁴¹) Sk. Lexis, Preis und Preisbildung. W. d. V. 2. Bd. 647. lp.

⁴²) Wieser, Theorie d. gesellschaftl. Wirtschaft. 2. Aufl. 143. u. 251. lp.

⁴³) Sal. Wieser, Theorie d. gesellschaftl. Wirtschaft. 100., 102. u. 104. lp.

⁴⁴) Sk. Seligman, Grundsätze d. Sozialökonomie. Jena 1930. 340., 341. u. 344. lp.

žošanā esot kapitāla augļi, un tie aplešami kā par aizņemtu, tā paša ieguldītu kapitālu.

Rufeners⁴⁵⁾ atzīst, ka veikalniekam jāskaita izmaksā ne tikai par aizņemtu kapitālu samaksātie augļi, bet arī taisnīga likme (fair rate of return) kā atlīdzība par veikalā ieguldīto paša naudu.

Konrads⁴⁶⁾ kapitāla augļus uzskata par ražošanā izlietotā kapitāla pretvērtību, vienalga, vai tas būtu svešs vai paša kapitāls; kapitāla augļi esot tas, ko kapitāls maksājot (kapitāla izmaksa).

Kasels⁴⁷⁾ par nepieciešamu ražošanas faktoru uzskata kapitāla dispozīciju, par kuŗu parasti jāmaksā zin. cena, t. s. kapitāla augļi; šie kapitāla augļi kā cena par zin. pakalpojumu arī jāieskaita ražošanas izmaksā.

Cukerkandls⁴⁸⁾ par izmaksas sastāvdaļu atzīst ne tikai kapitāla augļus, bet arī uzņēmēja peļņu. Arī prof. Leksiss⁴⁹⁾ par ražošanas izmaksas sastāvdaļu atzīst atlīdzību par kapitāla lietošanu, pie kam šo atlīdzību sauc par peļņu; viņa sastādās no tās daļas, kas faktiski samaksāta par sveša kapitāla izlietošanu, un no tās daļas, ko uzņēmējs apleš sev par sava paša kapitāla izlietošanu.

Tautsaimniecības teorijā jautājumam par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā piegriezts visai maz vērības; lielākā daļa autoru šim jautājumam pat nepieskaŗas. Ja tautsaimniecības teorija atzīst kapitālu par patstāvīgu ražošanas faktoru, tad dabiski izriet, ka kapitāla augļi uzskatāmi par ražošanas izmaksas sastāvdaļu. — Savelkot kopā visu pieminēto autoru domas, mums jānāk pie slēdziena, ka no tautsaimniecības teorijas viedokļa nevarētu būt iebildumu pret kapitāla augļu ieskaitīšanu ražošanas izmaksā. Šeit neesam apskatījuši tautsaimniecības teorijas sociālistisko virzienu, kuŗa uzskati ir īpatnēji. No tagadējā saimniecības iekārtas viedokļa raugoties jāsaka, ka tik ilgi, kamēr kapitāla augļi ir cena par ražošanā lietojamo kapitālu, tik ilgi tie arī jāskaita ražošanas izmaksā. Vīzers iet pat vēl tālāk, teikdams⁵⁰⁾, ka pat sociālā paraugvalsts nedrīkstētu citādi lēst, t. i. ka arī sociālā paraugvalstī kapitāla augļi tāpat jāskaita ražošanas izmaksā. Ja sociālā sabiedrībā gribētu pareizi noteikt ražošanu iz-

⁴⁵⁾ Sk. Ruffener, Principles of Economics, Boston 1927. 442. lp.

⁴⁶⁾ Sk. Conrad, Allg. Volkswirtschaftslehre. 12. Aufl. 389.—391. lp.

⁴⁷⁾ Sk. Cassel, Theoretische Sozialökonomie. 4. Aufl. 184, 188. u. 196. lp.

⁴⁸⁾ Sk. Zuckerkandl, Preis (Theorie). Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. 1017. lp.

⁴⁹⁾ Sk. Lexis, Preis und Preisbildung. W. d. V. 2. Bd. 647. lp.

⁵⁰⁾ Sk. Wieser, Theorie d. gesellschaftl. Wirtschaft. 102. lp.

maksu, tad arī te ņemami vērā kapitāla augļi, jo ir ražošanas procesi, kas prasa lielus kapitāla ieguldījumus uz ilgāku laiku, un tos grūti salīdzināt ar ražošanas procesiem, kur vajadzīgi mazi kapitāli un uz īsu laiku. Arī Kasels⁵¹⁾, izejot apm. no tā paša viedokļa, saka, ka sociālā sabiedrībā tāpat jāņem vērā kapitāla augļi, pieskaitot tos ražošanas izmaksai. — Tādēļ kapitāla augļi, pretēji Šnetlera⁵²⁾ uzskatam, nav raksturīgi vienīgi tagadējai saimniecības iekārtai, bet tie vienmēr ņemami vērā, ja grib ražošanas procesu tiešām saimnieciski nostādīt.

Sociālā sabiedrībā, kur ražošanas līdzekļi atrastos kolektīva īpašumā, nebūs aizņēmumu augļu (Darlehenszinsen) kā privātu personu ienākuma, bet kapitāla augļi kā ražošanas izmaksa būs arī šeit. Ja neņems vērā ražošanā ieguldītā kapitāla augļus, tad par ražošanas līdzekļu saimniecisku izlietošanu nebūs iespējama kontrole, kas var novest pie tautsaimniecības mantu izšķērdēšanas.

Daudz vairāk vērības jautājumam par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā piegriezts privātsaimnieciskos apcerējumos, un galvenā kārtā aiz praktiskiem motīviem, sakarā ar pašizmaksas kalkulāciju. Strīdi par kapitāla augļiem kā pašizmaksas elementu vesti galvenā kārtā tikai divās valstīs — Vācijā un Amerikas Savienotajās Valstīs; sākās viņi neilgi pirms pasaules kara, un, pēc pārtraukuma kara laikā, atjaunojās atkal ar sevišķu sparū pēc miera noslēgšanas. Gandrīz katrs, pēdējā laikā iznākušais darbs par pašizmaksas kalkulāciju un grāmatvedību satur sevišķu nodaļu arī par kapitāla augļiem kā izmaksas sastāvdaļu⁵³⁾.

Privātsaimnieciskos apcerējumos, jautājumā par kapitāla augļu ieskaitīšanu ražošanas izmaksā, atrodam trīs dažādus uzskatus:

1. izmaksas aplēsē nemaz neņem vērā kapitāla augļus,
2. ieskaita izmaksā tikai par sveša kapitāla lietošanu samaksātos augļus, un
3. ieskaita izmaksā kā sveša, tā arī paša kapitāla augļus.

Pirmo no minētiem uzskatiem aizstāv Peizers⁵⁴⁾, izejot no īpatnēja viedokļa par pašizmaksas aplēsi ne uzņēmumam, bet viņa nodarbei (Betrieb der Unternehmung), kādēļ arī to par sevišķu uz-

⁵¹⁾ Sk. Cassel, Theoretische Sozialökonomie. 234. lp.

⁵²⁾ Sk. Schnettler, Der betriebswirtschaftliche Zins. 9. lp.

⁵³⁾ Sal. Schmuttenhaus, Kapitalzinsen. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 157. lp.

⁵⁴⁾ Sk. Peiser, Grundlagen d. Betriebsrechnung. 19. lp.

skatu, kā to dara Jungs⁵⁵⁾, nevaram atzīt, jo, kā redzēsim, Peizera uzskats pēc būtības attiecas uz pārējiem diviem uzskatiem.

Arī Peizers⁵⁶⁾ īsumā apskata jautājumu par kapitāla augļu nozīmi uzņēmumā, un grūtības, kas saistītas ar jautājuma vienādu vai otrādu izšķiršanu, t. i. vai nu ņemot vērā pašizmaksas aplēsē visa kapitāla augļus, vai tikai par svešu kapitālu maksātos augļus. Savā darbā Peizers turas pie ieskata, ka kapitāla augļiem ar nodarbes aplēsumiem (Betriebsrechnung) nav sakara, jo uzņēmuma nodarbei vajadzīgam kapitālam jāstāv nodarbes rīcībā, vienalga, vai to dod uzņēmējs pats vai svešas personas; kapitāla augļi esot uzņēmuma financēšanas jautājums un tiem neesot sakara ar nodarbes grāmatvedību. Kapitāla augļi gan jāņemot vērā virsgrāmatvedībā, kur tie parādotes kā no fabrikas nodarbes atšķirti ieņēmumu vai izdevumu posteni⁵⁷⁾.

Šeit mēs nevaram runāt par kādu patstāvīgu uzskatu jautājumā vai kapitāla augļi ir ražošanas izmaksa vai ne, jo Peizers šo jautājumu neizšķir pēc būtības, bet iet savu ceļu, t. i. nemaz neņem vērā kapitāla augļus aplēšot izmaksu, vadoties no tā, ka šo jautājumu neesot iespējams apmierinoši izšķirt; svarīgi esot tikai tas, ka reiz ieņemtais viedoklis nodarbes aplēšumos arī konsekventi viscaur jāiztur⁵⁸⁾.

Šim uzskatam pievienojas arī Lēmanis⁵⁹⁾ tai nozīmē, ka esot starpība starp izmaksu, ko prasot nodarbe, un izmaksu, ko prasot uzņēmums kā vesels; nodarbes uzdevums esot veikt īsteno ražošanas darbu, kamēr uzņēmumam jāveicot financēšanas darbs. Nodarbei, kā ražošanas vienībai, kapitāla sagādāšana esot pilnīgi nenozīmīga, kādēļ arī kapitāla augļi, kā financēšanas izmaksa, neietelpot nodarbes pašizmaksā.

Jautājuma izšķiršanai nepieciešami noskaidrot nodarbes jēdzienu. Leitners⁶⁰⁾ par nodarbi sauc ilgstošas saimnieciskas darbības būtību (Inbegriff), vienalga, vai šī darbība vērsta uz peļņas iegūšanu vai ne. Bieži šo vārdu lieto vienādā nozīmē ar vārdu uzņēmums, kas saimnieciski-zinātniskā nozīmē ir patstāvīga ražošanas saimniecība (Er-

⁵⁵⁾ Sk. J u n g, Kapitalzins i. d. industr. Selbstkosten, 9. lp.

⁵⁶⁾ Sk. P e i s e r, Grundlagen d. Betriebsrechnung, 19. lp.

⁵⁷⁾ Sal. P e i s e r, Grundlagen der Betriebsrechnung, 19. lp.

⁵⁸⁾ Sal. turpat, 19.—20. lp.

⁵⁹⁾ Sk. L e h m a n n, Industrielle Kalkulation, 94. lp.

⁶⁰⁾ Sk. L e i t n e r, Wirtschaftslehre d. Unternehmung, 23. lp.

werbswirtschaft) ar nolūku gūt peļņu. Niklišs⁶¹⁾ par uzņēmumu sauc saimniecības vienību ar labprātīgu mantas riska uzņemšanos; uzņēmumi šaurākā nozīmē ir patstāvīgas nodarbes, kamēr plašākā nozīmē ar uzņēmumu saprotamas visas nodarbes.

Lēmanis⁶²⁾ par nodarbi sauc ražošanas vienību, bet uzņēmumu par finanču vienību. Nodarbe, kas agrāk uzskatīta par tehnoloģisku jēdzienu, esot izveidojusies par saimniecisku katēgoriju. Uzņēmuma jēdziens esot „tikai saimnieciska katēgorija“. Nodarbe šaurākā nozīmē esot gadījumā, ja uzņēmumam viņa saimniecisko mērķu sasniegšanai esot vairākas „nodarbes“, kur nodarbe esot uzņēmuma viena sastāvdaļa. Uzskatot uzņēmumu par finanču un nodarbi — par ražošanas vienību, tie esot koordinēti jēdzieni, kas viens otru savstarpīgi papildinot. Nodarbe esot uzņēmums kā ražošanas vienība un uzņēmums esot nodarbe kā finanču vienība⁶³⁾.

Hellauers⁶⁴⁾ piekrit Lēmanim, ka uzņēmums esot tikai saimnieciska katēgorija, bet nodarbe esot arī vēl šodien pirmām kārtām tehnoloģisks jēdziens. Ja Lēmanis nostāda nodarbi kā „ražošanas vienību“ pret uzņēmumu kā „finanču vienību“, tad viņš dara neko citu, kā apzīmē viņu kā organismu, kā materiālu vienību, kas veic ražošanas darbu (plašākā nozīmē: arī tirdzniecības darbu, spedīcijas darbu u. c.), kam pretim stāv uzņēmums kā riskam padota saimnieciski-garīga darbība (Betätigung). Nodarbe ir līdzeklis, ar kuŗu uzņēmums mēģina sasniegt sprausto mērķi. Nodarbe ir saimniecisks organisms, kur cenšas sasniegt sprausto saimniecisko mērķi, ar rīcības līdzekļu un darba spēka plānveidīgu sakopojumu, sakārtojumu un darbā laišanu. Var būt uzņēmums ar vairākām nodarbēm un arī pavisam bez nodarbes. Tāpat var būt nodarbes, kas tomēr nebūs uzņēmumi⁶⁵⁾.

Ja iziet no pašizmaksas aplēses tādai nodarbei, kur financēšanas jautājums nemaz nav ņemams vērā, tad varam arī iedomāties tādu stāvokli, kur kapitāla augļi nav nemami vērā aplešot ražojumu pašizmaksu, piem. dažādās valsts vai pašvaldības iestāžu uzturētās nodarbēs. Ja šie uzņēmumi neražo preces tirgum, bet savām vajadzībām, tad pašu kapitāla augļu vērā neņemšanai nav tik nopietnas

⁶¹⁾ Sk. Nicklisch, Die Betriebswirtschaft. 172. lp.

⁶²⁾ Sk. Lehmann, Betrieb und Unternehmung. Z. f. B. III. 263.—264. lp.

⁶³⁾ Sal. turpat, 266. lp.

⁶⁴⁾ Sk. Hellauer, Einführung i. d. Betriebswirtschaftslehre. 20. lp.

⁶⁵⁾ Sal. turpat, 19.—20. lp.

nozīmes; tomēr arī šeit ražošanas procesu isti saimnieciski var nostādīt vienīgi tad, ja saimnieciskos aplēsumos ņem vērā visa ieguldītā kapitāla augļus. Stāvoklis jau daudz nopietnāks, ja valsts vai pašvaldības iestāžu uzturētie uzņēmumi, piem. pie mums valsts autonomie uzņēmumi, ražo preces arī tirgum, tad izpildot tādus pasūtījumus nōrmālos apstākļos izmaksā katrā ziņā jāieskaita visa kapitāla augļi; ja šie uzņēmumi, vadoties no tā, ka viņu pastāvēšanu nodrošina valsts budžetā paredzētās summas, privātos pasūtījumus izpilda par cenu, kurā neietelp kapitāla augļi, tad tas nozīmē, ka šie uzņēmumi velti izšķiež valsts mantu. Pie tam tādā kārtā tiek veicināta neveselīga konkurence, kas saimnieciskai dzīvei par labu nenāk. Tas rāda, ka neņemot vērā visa kapitāla augļus, nav iespējama uzņēmuma saimnieciska vadība, kaut arī uzņēmumam vajadzīgie līdzekļi tiktu nodoti tā rīcībā bez atlīdzības. — Parastie rūpniecības uzņēmumi gan būs tādi, kur financēšanas jautājumam piegriežama nopietna vēriba; ja arī katrā atsevišķā nodarbē neņemtu vērā kapitāla augļus, tad tomēr tie jāņem vērā uzņēmuma virsgrāmatvedībā, kur katrai nodarbei jāpieleš visas izmaksas, ko radījusi nodarbes pastāvēšana un darbība, to starpā arī kapitāla augļi par nodarbē strādājošo kapitālu⁶⁶).

Tādēļ arī nevaram atzīt Peizera viedokli par sevišķu uzskatu, ja Peizers nav izšķīris uzstādīto jautājumu pēc būtības, bet vadoties no tā, ka šo jautājumu neesot iespējams apmierinoši izšķirt.

Mēs apskatīsim jautājumu par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā no uzņēmuma kā saimnieciskas vienības viedokļa, kur vērā ņemami arī financēšanas izdevumi. Noraidot Peizera viedokli, kā neatbilstošu uzņēmuma saimnieciskas vadības mērķiem, mums aplūkojami tikai divi uzskati:

1. par izmaksas sastāvdaļu uzskata tikai par svešu kapitālu maksājamos augļus, un
2. izmaksā jāieskaita augļi kā par svešu, tā paša kapitālu.

Ka par svešu kapitālu maksājami augļi ieskaitāmi ražošanas izmaksā, par to privātsaimnieciskā literātūrā nav strīdu⁶⁷), izņemot vienīgi pieminēto Peizera viedokli. Tādēļ mums galvenā kārtā būs jānodarbojas ar otru jautājumu, t. i. par paša kapitāla augļiem kā ražošanas izmaksas sastāvdaļu. Apskatot kapitāla jēdzienu, mēs jau

⁶⁶) Sal. L e h m a n n, Industrielle Kalkulation. 94. lp.

⁶⁷) Sal. J u n g, Der Kapitalzins. 9. lp.

ievadā norādījām⁶⁸⁾, ka iedalījums paša un svešā kapitālā nav izvests no saimnieciskā, bet no tiesiskā viedokļa, jo no saimnieciskā viedokļa viss uzņēmuma kapitāls apvienots vienā ražošanas faktorā, kas arī jāņem par izejas punktu saimnieciskam pētījumam.

Šnutenhauzs rakstā „Kapitalzinsen als Produktionskosten“⁶⁹⁾ apskata galvenā kārtā tikai paša kapitāla augļus un mēģina šo jautājumu noskaidrot no loģiskā un lietderības viedokļa, kas liekas ne visai pareizi, jo arī lietderības viedoklis tāpat ir loģisks viedoklis. Runa var būt gan par teorētisku viedokli un praktisku viedokli.

Privātsaimniecības mācībā šis jautājums pacēlies sakarā ar pašizmaksas aplēsi, un vienmēr vairāk pamatots no lietderības viedokļa. Tādēļ arī privātsaimnieciskie pētījumi ir vairāk ar praktisku nokrāsu.

Ja netiek celti iebildumi pret to augļu ieskaitīšanu izmaksā, kas maksāti resp. maksājami par svešu kapitālu, tad te vadās no tā, ka te tiešām no uzņēmuma izgājušas resp. „izmaksātas“ zināmas vērtības. Ar paša kapitāla augļiem tas citādi, — te nekas netiek izmaksāts. Jo mazāk kādam elementam sakara ar izmaksāšanas momentu, jo grūtāk uzstādīt vispārējus likumus viņa apspriešanai. Tādēļ arī pašizmaksas aplēsē algu un materiālu — kā izmaksas elementu — aptvere ir daudz vieglāka, jo, piem., algu izmaksa saistīta ar naudas izdošanu no kases, ražošanā izlietotie materiāli arī tiek patērēti ražošanas procesā un tos viegli uzskatīt par izmaksas sastāvdaļu. Norakstījumi stāv jau daudz tālāk no naudas izmaksāšanas momenta; tomēr arī šeit vēl pastāv netiešs sakars, jo norakstījumu aplēse pamatojas uz agrāk izdarītiem izdevumiem. Izmaksāti vai ieģrāmatoti krēditoram par labu tiek augļi par sveša kapitāla lietošanu. Pavisam citādi tas ir pie augļiem par uzņēmēja paša kapitālu⁷⁰⁾. Paša kapitāla augļu pienācīgu izpratni apgrūtina tas, ka tie var būt aplēsuma elements, lai gan tie nevienam nav izmaksāti. Taisni šā apstākļa dēļ pret uzņēmēja paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā tiek celti iebildumi, un piem. Marcell⁷¹⁾ saka, ka augļi faktiski tikai tik tālu eksistējot, cik tālu tie tiekot samaksāti. Augļi, kas netiekot samaksāti, neesot augļi. Ja augļi esot izmaksa, tad tie nevarot būt tīrienesas sastāvdaļa⁷²⁾.

⁶⁸⁾ Sk. augstāk 214.—215. lp.

⁶⁹⁾ Sk. S c h n u t e n h a u s, Kapitalzinsen als Produktionskosten. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 157.—158. lp.

⁷⁰⁾ Sal. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn etc. Leipzig 1922. 77. lp.

⁷¹⁾ Sk. M a r z e l l, Das Kapitalzinsproblem. Jena 1927. 9. lp.

⁷²⁾ Sal. turpat, 23. lp.

Marcella pamatojumam nevaram piekrist, un ka tas nav pareizs, to piem. rāda gadījumi, ja jāapleš uzņēmumam bezatlīdzības lietošanā nodotu naudas kapitālu, ēku vai gruntsgabalu lietošana. Arī pie šiem dāvinājumiem no uzņēmuma neiziet nekādas pretvērtības, un tomēr tie ņemami vērā saimnieciskos aplēšumos. Ja saimnieciskos aplēšumos gribam ņemt vērā šādus dāvinājumus, tad, paturot dubulto grāmatojumu, iztrūkstošā maksājuma vietā jāliek kāds cits postenis, kas varētu būt tikai ienesa (Ertrag), jo izdevums, kas nav jāsamaksā, ir dāvinājums. Izdevumi (izmaksa) un ienesa šinī gadījumā savstarpīgi izlīdzināsies. Ar šādu aplēsumu tiek uzlabota rezultātu elementu statistika, kamēr pats gala rezultāts nemainās. — Līdzīgs stāvoklis ir arī ar uzņēmēja paša kapitāla augļiem, kas, lai gan nav izdevumi (Ausgabe), bet tomēr saimniecisku vērtību izlietojums (Aufwand). Tādēļ uzņēmēja kapitāla augļi saimnieciskos aplēšumos parādās divas reizes: kā izlietojums (izmaksa) un ienesa⁷³⁾.

Marcellš tālāk saka⁷⁴⁾, ka „no uzņēmēja viendokļa esot ļoti svarīgi, zinātnei turpretim pilnīgi nenozīmīgi, vai uzņēmējs par aizņēmumiem maksājamus augļus pieskaita izmaksai vai ne. Uzņēmumā ieguldītais kapitāls dod augļus neatkarīgi no tā, vai tas ir paša uzņēmēja kapitāls, vai svešs kapitāls, cik tālu uzņēmējam izdodas pārdot produktus vai pakalpojumus par pienācīgu cenu; tikai pie visu augļu dalīšanas ir svarīgi, vai ieguldītais kapitāls ir uzņēmēja paša kapitāls vai ne“. Marcellš⁷⁵⁾ par izmaksas sastāvdaļu uzskata par svešu kapitālu maksājamus augļus, bet paša kapitāla augļus uzskata par peļņas (tīrienesas) sastāvdaļu, kam nevaram piekrist. Liekas, ka te minētais autors nonācis pretrunā pats ar sevi, jo, ja kapitāla piederības jautājums svarīgs tikai pie ienesas dalīšanas (kas saskan arī ar mūsu viedokli), tad pie izmaksas aplēšanas tas nav ņemams vērā. Aplešot izmaksu nemaz nav iespējams zināt, kur ieguldīts paša un kur — aizņemtais kapitāls. Ja arī to mēģinātu konstatēt sevišķu aplēsumu ceļā, tad tomēr tāds aplēsums būtu stipri patvaļīgs. Ja jau kapitāls dod augļus neatkarīgi no tā, kam viņš pieder, tad nav nekāda saimnieciska nepieciešamība ņemt vērā šo kapitāla piederības jautājumu aplešot ražojumu izmaksu. Paša kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā

⁷³⁾ Sal. Walb, Die Erfolgsrechnung. Berlin 1926. 183.—184. lp.

„ Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung. Leipzig 1930. 109. lp.

⁷⁴⁾ Sk. Marzell, Das Kapitalzinsproblem. 9. lp.

⁷⁵⁾ Sk. Marzell, Das Kapitalzinsproblem. 8. lp.

nepalielina tīrienesu (peļņu), bet dod labāku ieskatu uzņēmuma saimnieciskās attiecībās; tīrienesa būs tāda pati kā vienā, tā otrā gadījumā.

Apskatot uzņēmuma saimniecisko darbību tikai no saimnieciskā viedokļa, jāatzīst, ka nav svarīgi, vai uzņēmuma kapitāla avoti ir tādi, kas atlīdzību — kapitāla augļus — saņem izmaksātus skaidrā naudā vai krēdita ieraksta (krēditējuma) veidā, vai arī kapitāla devējam tiek atlīdzināts citādā veidā, piem. piešķirot zināmu daļu no peļņas. Mums kapitāla augļi jāuzskata kā saimnieciska dotība, kā tautsaimnieciska cena par kapitāla lietošanu. Ja par aizņemtu kapitālu jāmaksā augļi pēc parastās likmes, tad pēc tās pašas likmes tie jāapleš arī par paša kapitālu. Kamēr nav iegūti atpakaļ augļi par ražošanā izlietoto kapitālu, tik ilgi nav īstas peļņas, bet tikai augļu segums, kas var gan būt augļu saņēmēja ienākums, bet ne peļņa īstā nozīmē. Ar kapitāla izlietošanu paša uzņēmumā zūd iespēja to citādi izlietot, t. i. zūd arī iespēja saņemt kapitāla augļus citādā veidā. Tādēļ arī šādi augļi jāuzskata par vērtībām, kas gājušas zudumā ar uzņēmuma darbību, un kuņas uzņēmumam jāsedz pirms tas var iegūt peļņu⁷⁶⁾.

Šmalenbachs⁷⁷⁾ saka, ka no saimnieciskā viedokļa par izmaksas sastāvdaļu uzskatāmas ne samaksātas, bet patērētas vērtības: „Izmaksa šinī nozīmē ir ne tikai tas, kas ko maksājis, bet viss tas, kam ir vērtība un kas ar saimniecisku darbību gājis zudumā. Kā lauksaimniecībā leš kūtsmēslus pie mēslošanas izmaksas, lai gan tie nekā nav „maksājuši“, tā arī rezultātu aplēsumos paša kapitāla augļi ietelp izmaksā“.

Par izmaksas aplēses elementu jāuzskata visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļi. Starp paša un sveša kapitāla augļiem tikai tā starpība, ka sveša kapitāla augļus saņem svešas personas, kamēr t. s. „paša kapitāla“ augļi piekrit uzņēmuma īpašniekam⁷⁸⁾. Tomēr pret šo viedokli tiek celti daudzi iebildumi.

Saimnieciskā iekārtā, kur kapitāls ir ražošanas faktors, nōrmāli kapitāla augļi ir minimālā atlīdzība par šā ražošanas faktora lietošanu. Pret šādu atlīdzību nav arī autori, kas neatzīst paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, jo uzskata tos ne par izmaksas, bet peļņas sastāvdaļu. — Parasti starpību starp pārdošanas cenu un iz-

⁷⁶⁾ Sal. Löwenstein, Kalkulationsgewinn. 78.—79. Ip.

⁷⁷⁾ Sk. Schmalenbach, Zinskosten i. d. Buchführung. Z. f. h. w. F. Jahrg. 7. 252. Ip.

⁷⁸⁾ Sal. Löwenstein, Kalkulationsgewinn. 79. Ip.

maksu sauc par „peļņu“. Katrs veikalnieks ieinteresēts šinī starpībā, jo tā rāda viņam, vai vērts nodarboties ar vienu vai otru saimniecisku darījumu (veikalu). Ja uzņēmēja paša kapitāla augļi ieskaitīti izmaksā, tad veikalnieks vēlēšies saņemt tikai tik daudz „starpības“, lai segtu visus riskus, kādiem padots uzņēmumā ieguldītais kapitāls. Turpretim, ja kapitāla augļi nav ieskaitīti izmaksā, tad veikalnieks gribēs saņemt lielāku „starpību“ kā pirmajā gadījumā, lai segtu ne tikai riskus, bet arī kapitāla augļus. Tādēļ arī iespējams ieskaitīt kapitāla augļus vienā vai otrā pārdošanas cenas daļā — izmaksā vai peļņā. Pats par sevi saprotams, ka tie jāsedz kā vienā, tā otrā gadījumā, lai darījums būtu sekmīgs. Kādu no šiem ceļiem izvēlēšies, par to jāizšķiras saskaņā ar teorētiskiem un praktiskiem slēdzieniem⁷⁹⁾.

Mūs šis jautājums interesē vairāk no cita viedokļa, proti — vai vispār iespējami pareizi saimnieciski aplēsumi, ja neņem vērā uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļus.

Šī diskusija par visa uzņēmuma kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā ir lielā mērā mēģinājums saskaņot tautsaimnieciskos slēdzienus ar veikalnieku praksi ieskaitīt kapitāla augļus nākotnes darbības aplēsumos ar grāmatvedības metožu un prakses palīdzību⁸⁰⁾. Laurens⁸¹⁾ domā, ka tautsaimnieciskie likumi gan rēgulējot arī veikalniecisko darbību, bet tas vēl nenozīmējot, ka veikalnieciskie darījumi jāgrāmato saskaņā ar tautsaimnieku domām. Veikalnieki savu darbību vadot pa lielākai daļai pēc nākotnes novērtējuma, bet tas vēl nenozīmējot, ka notikušie darījumi jāgrāmatojot tādā pašā veidā, kā tas darīts iepriekšējos aplēsumos.

Diskusija aptver sekojošo: vai grāmatvedim tīrpeļņa jādala divās daļās un viena no tām — kapitāla augļi — jāieskaita ražošanas izmaksā kā atlīdzība par kapitāla lietošanu, jo šī atlīdzība tikpat nepieciešama izmaksas sastāvdaļa kā zemes rente, apdrošināšana un algas. Tie, kas neatzīst kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, saka, ka atlīdzība par kapitāla lietošanu (return on capital) nav izmaksas, bet peļņas sastāvdaļa, kas iepriekš jāiegūst, lai tā eksistētu⁸²⁾. — Acīm redzot šie divi uzskati ir pašos pamatos pretrunā viens ar otru, un, liekas, ka vienīgais ceļš panākt vienprātību ir — vienai pusei

⁷⁹⁾ Sal. Scovell, *Interest as a Cost*, New-York 1924. 3. lp.

⁸⁰⁾ Sal. Lawrence, *Cost Accounting*. New-York 1928. 312. lp.

⁸¹⁾ Sk. turpat, 312.—313. lp.

⁸²⁾ Sal. turpat, 313. lp.

atteikties no sava uzskata. Jautājums ar lielu aizrautību diskutēts vairākos grāmatvežu un grāmatu revidentu savienību kongresos, kas tomēr nav palīdzējis novērst domstarpības. Par labu augļu ieskaitīšanai izmaksā parasti izvirza šādus motīvus⁸³⁾:

1. Grāmatvedībai jāseko tautsaimniecības teorijā nodibinātam izmaksas jēdzienam.
2. Augļu ieskaitīšana izmaksā atļauj spriest par mašīnu un darba metožu saimnieciskumu.
3. Augļu ieskaitīšana izmaksā dod iespēju pārbaudīt iepriekšējo aplēšu pareizību.
4. Dod iespēju spriest par katra darījuma ienesību.
5. Parādīt un pareizi novērtēt atsevišķu nodaļu izdevumus, kas pieaug sakarā ar kapitāla lietošanu.
6. Dod iespēju pareizi noteikt laika momentu izmaksas aplēsēs.
7. Augļu ieskaitīšana izmaksā nepieciešama, lai novērtētu lielu un mazu krājumu saimnieciskumu (priekšrocības).
8. Lai salīdzinātu paša un irētas resp. nomātas fabrikas izmaksas.
9. Lai rādītu, kad izdevīgāk pirkt vai pašam ražot zināmus priekšmetus vai to daļas.
10. Lai novērtētu dažādas financēšanas metodes.
11. Lai nodrošinātu pašizmaksas aplēses vienveidību dažādos uzņēmumos un dotu iespēju aplēst taisnīgas pārdošanas cenas.

No otras puses pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā ceļ ne mazāk svarīgus iebildumus⁸⁴⁾:

1. Izmaksas jēdziens grāmatvedības un tautsaimniecības teorijas izpratnē nav viens un tas pats.
2. Kapitāla sagādāšana ir financēšanas uzdevums, un ar preču ražošanu tam nav nekā kopēja.

⁸³⁾ Sk. American Institute of Accountants. Year-Book 1918. 110.—112. lp.

.. Schnutenhaus, Kapitalzinsen. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 184. lp.

.. Klinger, Verzinsung d. Eigenkapitals. Z. f. B. IV. 701. lp.

⁸⁴⁾ Sk. American Institute of Accountants. Year-Book 1918. 110.—112. lp.

.. Rahm, Unkosten im Fabrikbetrieb. Stuttgart 1927. 36. lp

.. Peters, Über Industriekalkulation. Z. f. Hw. F. Jahrg. 1927. 104. lp.

.. Schnutenhaus, Kapitalzinsen. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 185. lp.

3. Augļi uz paša kapitāla ieguldījumiem nereprezentē faktiskus izdevumus (actual outgo) un tādēļ nevar būt izmaksas sastāvdaļa.
4. Paša kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā palielina mantu grāmatu vērtību (inflates inventories) un uzrāda nereālizētu peļņu (anticipates profit).
5. Augļu ieskaitīšana izmaksā var parādīt peļņu, pirms vēl preces nav pārdotas.
6. Augļu ieskaitīšana izmaksā nav nepieciešama salīdzinājumu izvešanai.
7. Augļu aplēšanu var izdarīt atsevišķi (neieskaitot izmaksā) un sasniegt to pašu rezultātu.
8. Paša kapitāla augļi ir peļņas, bet ne izmaksas sastāvdaļa.
9. Nodokļu likumi un tiesu spriedumi ir pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā.
10. Grūti noteikt pareizo augļu likmi.
11. Augļu ieskaitīšana izmaksā sarežģī un sadārdzina aplēsumus.

Kā redzam, tad tiešām šo divu virzienu aizstāvju uzskati ir pašos pamatos pretrunā viens ar otru, un lasot šo divu uzskatu aizstāvju domas, liekas, ka vienprātība te būtu panākama tikai tad, ja viena puse atteiktos no sava uzskata. - Ja divu pušu argūmenti kādā jautājumā nav savienojami, tad vienīgais ceļš, kas atliek jautājuma noskaidrošanai, ir apsvērt abu pušu argūmentus un izšķirties par teorētiski un praktiski vērtīgāko⁵⁵⁾.

Šis pro un contra motīvu salīdzinājums rāda, it kā šeit tiešām būtu darīšana ar pilnīgi pretējiem un nesavienojamiem uzskatiem. Lielākā daļa contra motīvu ir atbilde uz pro motīviem, kādēļ neapskatīsim katru motīvu atsevišķi, bet apvienosim tos šādās iedalēs:

1. Izmaksas jēdziens privātsaimniecības un tautsaimniecības mērķos.
2. Kapitāla augļi peļņas vai izmaksas sastāvdaļa?
3. Augļu ieskaitīšana izmaksā dažādiem salīdzinājumiem.
4. Iebildumi pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā un to novērtējums.

⁵⁵⁾ Sal. Lawrence, Cost accounting. 313.—314. lp.

1. Izmaksas jēdziens privātsaimniecības un tautsaimniecības mācībās.

Šās nodaļas uzdevumā neietelp noskaidrot izmaksas jēdzienu visā pilnībā, bet vienīgi to — vai privātsaimniecības mācībā lietojamais izmaksas jēdziens ir citāds kā tautsaimniecības teorijā lietojamais? Īstenībā gan iebildumi tika celti, ka grāmatvedībā lietojamais izmaksas jēdziens nesakrīt ar tautsaimniecības teorijā lietojamo, to saturs esot dažāds. Tā kā grāmatvedības mācības uzdevumā neietelp šā jēdziena noskaidrošana, tad tas jādara privātsaimniecības mācībā, jo vairāk vēl tādēļ, ka grāmatvedība ir privātsaimniecības mācības sastāvdaļa.

Kapitāla augļu ieskaitīšanas izmaksā pretinieki saka, ka neesot pareizi iziet no tautsaimniecības teorijas mācības par ražošanas izmaksas iedalīšanu 3 sastāvdaļās: materiāla, darba un kapitāla izmaksā jeb kapitāla augļos; parasti uzņēmējs kapitāla augļus uzskatot par peļņas (pareizāk: par ienesas sastāvdaļu), bet ne par izmaksas sastāvdaļu⁸⁶⁾. Ar to tomēr nav teikts, ka tas, kas ir ienesas sastāvdaļa, nevar būt arī izmaksas sastāvdaļa. Atkins⁸⁷⁾ gan atzīst, ka, no plašāka tautsaimnieciska un sociāla viedokļa, uzskats par kapitāla augļiem kā izmaksu varētu būt pareizs, bet neesot jāaizmirst, ka izmaksas aplēsējam (cost accountant) nav darīšana ar tautsaimniecisko un sociālo kontroli, bet ar veikalniecisko kontroli, ko uzņēmējs izlieto savu uzņēmumu vadībai. — Varot jau grāmatvedību pamatot uz tautsaimnieciskiem principiem un tā būšot tīri zinātniska, bet ar to nebūšot palīdzēts uzņēmējam izšķirt jautājumu, kas viņam izdevīgāk: vai turpināt pašam veikal, vai izņemt naudu no uzņēmuma un nodot to citam, saņemot savu ienākumu ne kā peļņu, bet kā kapitāla augļus⁸⁸⁾.

Kapitāla augļu ieskaitīšanas izmaksā piekritēji saka⁸⁹⁾, ka teorētiskais pamatojums kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā atrodams tautsaimniecības teorijā. Grāmatvedība un tautsaimniecības teorija esot cieši saistītas, jo grāmatvedim un tautsaimniekam darīšana ar vienām un tām pašām saimnieciskām parādībām. Grāmatvedis analizē un klasificē uzņēmumā priekšā nākošās saimnieciskās parādī-

⁸⁶⁾ Sal. Atkins, Textbook of industr. Cost Accounting, New-York 1924. 236. lp.

⁸⁷⁾ Sk. Atkins, turpat, 236. lp.

⁸⁸⁾ Sal. Wildman, Interest on Owned Capital, J. o. A. 1913. vol. XV, 428. lp.

⁸⁹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 4. lp.

bas kā individuālas vienības, kamēr tautsaimnieks pēti šo parādību apvienojumus kā vienu veselu. Tautsaimnieks mēģina sakopot daudzējādās saimnieciskās parādības lielākās grupās, bet tomēr viņam ir darīšana ar tiem pašiem pamata faktiem, par kuriem nevar taisīt slēdzienu, nepārzinot grāmatvedības teoriju un praksi. Atsevišķs ražotājs, kuŗa saimnieciskos darījumus grāmato grāmatvedis, atrodas tirdznieciskos sakaros ar citiem ražotājiem un patērētājiem, kuŗi savukārt atrodas tādās pašās attiecībās ar kapitālistiem un strādniekiem. Grāmatvedība dod labu ieskatu šais attiecībās, un līdz ar to dod vērtīgus materiālus tautsaimnieciskiem pētījumiem. Tādēļ arī nevar būt šaubu, ka grāmatvedis stāv visai tuvu tiem faktiem un notikumiem, ko pēti arī tautsaimniecības teorija. Grāmatvedis tieši nodarbojas ar svarīgu tautsaimniecības teorijas principu pielietošanu praktiskā darbā, piem. taisnīgas pārdošanas cenas noteikšanu, lai nodrošinātu ražojošam uzņēmumam pietiekošu atlīdzību par vispārībai sniegtiem pakalpojumiem⁹⁰).

Prīvātsaimniecības mācības un tautsaimniecības teorijas attiecības noskaidrojām jau ievadā; atliek noskaidrot, kādas attiecības pastāv starp grāmatvedību un tautsaimniecības teoriju. — Visciešākās saites grāmatvedībai ir ar prīvātsaimniecības mācību, kādēļ arī to pilnīgi dibināti apzīmē par prīvātsaimniecības mācības sastāvdaļu⁹¹). Grāmatvedība uzlūkojama arī par tautsaimniecības teorijas palīga zinātni, jo tā ir vērtīgs palīgs saimniecisko parādību statistiskiem pētījumiem⁹²). Tādēļ arī grāmatvedībā jālieto tie paši jēdzieni, ko lieto tautsaimniecības un prīvātsaimniecības mācības. Tautsaimniecības teorija dod grāmatvedībai labāku ieskatu saimnieciskās attiecībās un palīdz noskaidrot jēdzienus, ko parasti nedara praktiskiem mērķiem kalpojošā grāmatvedība. Arī grāmatvedība savukārt var dot tautsaimniecības teorijai vērtīgus materiālus saimniecisko parādību labākai izpratnei⁹³). Ja jau prīvātsaimniecības mācība pati jēdzienus nerada, bet ņem tos no tautsaimniecības teorijas, tad tas pats sakāms arī par grāmatvedību kā par prīvātsaimniecības mācības sastāvdaļu. — Tiesa gan, ka daudzi grāmatvedībā lietojamie jēdzieni lietoti jau pirms tautsaimniecības teorijas nodibināšanās, bet šī prio-

⁹⁰) Sal. Scovell, Interest as a Cost, 5. lp.

⁹¹) Sal. Oswald, Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik, 1923, 180. lp.

⁹²) Sal. Oswald, turpat, 169. lp.

⁹³) Oswald, turpat, 197.—198. lp.

ritāte vien vēl neattaisno tādu jēdzienu paturēšanu grāmatvedībā, kas sen jau savu laiku pārdzīvojuši. Grāmatvedība arvienu vairāk vadījies no praktiskiem mērķiem, kamēr tautsaimniecības teorija mēģinājusi konstatēt vispārējas saimniecisko parādību likumības. Tautsaimniecības teorija pēti arī visus tos saimnieciskos darījumus, kam ved lēsumu grāmatvedībā, bet bez tiem arī tādas parādības, kas grāmatvedībā neparādās; tautsaimniecības teorijas pētījumu objekts nesalīdzināmi plašāks par grāmatvedības interešu aploku. Tādēļ arī, saskaņojot tautsaimniecības teorijā nodibinātus jēdzienus ar grāmatvedībā lietojamiem, mēs grāmatvedību nepadarām neskaidrāku, bet dodam grāmatvedim dziļāku ieskatu saimniecisko parādību būtībā, un atvieglinām arī tautsaimniekam grāmatvedības sniegto materiālu labāku izpratni. Ja praksē redzam, ka grāmatvedībā lietotie jēdzieni nesaskan ar tautsaimniecības un privātsaimniecības mācībās lietojamiem, tad tas rāda, ka šo jēdzienu saskaņošanai piegriezts pārāk maz vērības: nostādot grāmatvedību uz zinātniskiem pamatiem, pirmais darbs ir saskaņot jēdzienus tā, lai vienas un tās pašas parādības netiktu sauktas dažādos vārdos.

Jautājuma noskaidrošanu apgrūtina tas, ka tautsaimniecības teorijā izmaksas jēdzienam piegriezts pārāk maz vērības, un bieži tas pilnīgi ignōrēts. Piem. Kleinvechters⁹⁴⁾ saka, ka tagadnes individuāl-saimnieciski organizētā tautsaimniecībā darba rīki, materiāli un darba spēks jāpērk par naudu, kādēļ arī ražotājs šos izdevumus no sava privātsaimnieciskā viedokļa saucot par ražošanas izmaksu. Par ražošanas izmaksu runājot kā par pastāvīgu lielumu, kamēr īstenībā tā ļoti svārstoties; ievērojami svārstoties ne tikai dažādu uzņēmumu pašizmaksa, bet tāpat svārstoties arī viena un tā paša ražotāja pašizmaksa, jo tā atkarīga no telpu īres augstuma, jēlvielu cenām, darba algu augstuma u. c.⁹⁵⁾. — Vēl lielāks sajukums esot, ja ražošanas izmaksas jēdzienu attiecinot uz visu kādas tautas saimniecisko darbību (ražošanu). Ja privātsaimniecībā no brutto ienākuma vai ienesas atskaita ražošanas izmaksu, lai aplēstu tīrpeļņu, tad tas saprotami, bet uz tautsaimniecību to nevarot attiecināt⁹⁶⁾. Kleinvechters iet vēl tālāk un saka⁹⁷⁾, ka modernā tautsaimnieciskā lite-

⁹⁴⁾ Sk. Kleinwächter, Lehrbuch der theoretischen Nationalökonomie, 4. Aufl., Leipzig 1923, 312. lp.

⁹⁵⁾ Sal. Kleinwächter, turpat, 312. lp.

⁹⁶⁾ Sk. Kleinwächter, turpat, 313. lp.

⁹⁷⁾ Sk. Kleinwächter, turpat, 316.—317. lp.

rātūra esot atmetusi ražošanas izmaksu kā lielumu, kas jāskaita līdz tautsaimniecībai (kādas tautas saimniecībai). Tagad runājot par kādas tautas „nācionālproduktu“, t. i. kādas tautas gada laikā ražoto labumu un pakalpojumu kopību, bet neprasot, cik šī „nācionālprodukta“ ražošana izmaksā.

Neskatoties uz šādu Kleinvechtera apgalvojumu, tomēr ļoti daudzi tautsaimnieki apskata arī ražošanas izmaksas jautājumu, sevišķi sakarā ar cenu un vērtību problēmu.

No tautsaimniekiem izmaksas jēdzienu no tautsaimnieciskā un privātsaimnieciskā viedokļa mēģina noskaidrot H. Pešs⁹⁸⁾, kurš par tautsaimniecisku izmaksu uzskata darba un saimniecisku labumu izlietojumu nepieciešamo patēriņa priekšmetu ražošanai. Par privātsaimniecisku izmaksu Pešs⁹⁹⁾ sauc to maiņas vērtību summu, ko kāda fiziska vai juridiska persona izlieto saimniecisku labumu iegūšanai, ražošanai vai iegādei; viņas kalpo maiņas vērtību iegūšanai, kas ne tikai atvieto izmaksu, bet dod vēl peļņu. Privātsaimnieciskā izmaksā ietelp ražošanā izlietotās izejvielas un pusfabrikāti, pastāvīgā kapitāla nolietojšanās kvota, par aizņēmumiem samaksātie kapitāla augļi un darba alga. — No tautsaimnieciskā viedokļa par izmaksu uzskatāmi tikai tādi izlietojumi, kas pamazina tautas mantu (bagātību), tādēļ te izmaksā nevarot skaitīt to atlīdzību, ko privātsaimniecības maksājot par sveša darba spēka un svešu ražošanas līdzekļu izlietošanu (algas, noma, kapitāla augļi, īre); šie izlietojumi samazinot gan privātsaimniecisko uzņēmēju peļņu, bet nesamazinot tautas bagātību vai tautas ienākumu. No tautsaimnieciskā viedokļa te nevarot būt runa par izmaksu, bet — par ienesas sadalīšanu. Strādniekam darba alga ir ienākums, un tā kā strādnieks ir tautas sastāvdaļa, tad no tautsaimniecības viedokļa darba alga ir tautas ienākuma, bet ne tautsaimnieciskās izmaksas sastāvdaļa¹⁰⁰⁾.

Ja šis Peša viedoklis būtu pareizs, tad tiešām starp privātsaimniecisko un tautsaimniecisko izmaksas jēdzienu būtu ļoti liela starpība. Tomēr pret Peša viedokli ceļami svarīgi iebildumi. Ja darba alga ir strādnieka ienākums, ko pie ienesas dalīšanas saņem strādnieks, tad tas vēl nenozīmē, ka tā nav izmaksas sastāvdaļa. Tāpat

⁹⁸⁾ Sk. H. P e s c h, Lehrbuch der Nationalökonomie, Bd. V, Freiburg i. B. 1923, 20.—21. lp.

⁹⁹⁾ Sk. H. P e s c h, Lehrbuch der Nationalökonomie, Bd. II, Freiburg i. B. 1920. 360. lp.

¹⁰⁰⁾ Sal. H. P e s c h, turpat, 360.—361. lp.

ar strādnieka darba pakalpojumiem tiek patērēts zināms enerģijas daudzums, kas taču iet zudumā; šās enerģijas atjaunošana iespējama tikai tad, ja strādnieks gūst līdzekļus eksistencei. Tāpat ienesa tiek dalīta tikai starp tiem ražošanas faktoriem, kas ņēmuši dalību ražošanā. Darba alga kā atlīdzība par darbā patērēto enerģiju jāatzīst par izmaksas sastāvdaļu arī no tautsaimniecības viedokļa. Tas pats sakāms arī par kapitāla augļiem, jo modernā tautsaimniecībā kapitāla labumiem ir saimnieciska vērtība, un ja tie ražošanā netiek lietoti vai arī tiek lietoti nepareizi, tad tas no tautsaimniecības viedokļa arī ir zaudējums. Arī kapitāla augļi ir ienesas sastāvdaļa, bet tie ir arī izmaksas sastāvdaļa kā no privātsaimnieciskā, tā tautsaimnieciskā viedokļa, kā to pareizi aizrāda jau agrāk pieminētie tautsaimnieki — Vizers, Seligmanis, Kasels u. c.

Tautsaimnieciskās izmaksas pareizu izpratni apgrūtina tas, ka tas parasti saistīts ar cenu un vērtības problēmu. Piem. Seligmanis¹⁰¹⁾ saka, ka vērtību ietekmējot ne individuālā, bet sabiedriski nepieciešamā resp. objektīvā izmaksa. No individa viedokļa saimnieciskus labumus varot iegūt kā ražojot, tā arī apmaiņas ceļā, kamēr no sabiedrības viedokļa labumus iegūstot tikai ražojot. Pēc Seligmana domām tautsaimnieciskā izmaksa nav individuālā izmaksa, bet par tādu jāatzīstot sabiedriski nepieciešamā resp. objektīvā izmaksa, jo vērtību ietekmē šī objektīvā izmaksa, un viņai pieskaņojas arī individuālā izmaksa¹⁰²⁾. — Te nav runa par izmaksas sastāvdaļām; liekas, ka tās ir vienas un tās pašas, kā individuālai tā objektīvai izmaksai, jo starpība nav kvalitatīva, bet tikai kvantitatīva. Tomēr arī privātsaimnieciskam apcerējumam var būt ļoti svarīga doma par objektīvās un subjektīvās izmaksas sakarībām. Proti, tas, ka ne katra individuāla izmaksa var būt objektīva izmaksa, piem. gadījumā, ja ražošanas process nav nostādīts saimnieciski, vai arī uzņēmumā ieguldīts pārmērīgi daudz kapitāla.

Par privātsaimniecisko un tautsaimniecisko orientāciju pašizmaksas aplēsē raksta Milenfelds¹⁰³⁾, izejot no viedokļa, ka tautsaimnieciskas pārdomas neiederoties privātsaimnieciskos aplēsumos, jo

¹⁰¹⁾ Sk. Seligman, Grundsätze der Sozialökonomie, Jena 1930, 191.—192. lp.

¹⁰²⁾ Sk. Seligman, turpat, 237.—238. lp.

¹⁰³⁾ Sk. Mühlenfeld, Privatwirtschaftliche und volkswirtschaftliche Orientierung, Z. f. B. 8. Jahrg. 384.—385. lp.

vairāk vēl tādēļ, ka tautsaimniecība neesot teorētisks, bet politisks jēdziens.

Milenfelds iziet no kara saimniecības laikmeta „taisnīgās cenas“ jēdziena, un saka, ka arī tagad pienākuši laiki, kur karteļi ieguvuši monopōlstāvokli; lai karteļi pārāk neizmantotu sabiedrību, tad nepieciešama valdības iejaukšanās¹⁰⁴). Šādu uzņēmumu ražošanas izmaksa nedrīkstot būt augstāka par objektīvi nepieciešamo. Karteļi bieži prasa valsts aizsardzību, un ja valsts pārbauda un noteic karteļu cenas, tad arī te uzpeld jautājums par taisnīgu cenu un līdz ar to arī par objektīvi nepieciešamo izmaksu. Ja uzņēmējs ieguldījis uzņēmumā pārāk daudz kapitāla, tad pārmērīgi augsta būs arī kapitāla izmaksa. Kapitāla apmērus bieži palielina tikai fiktīvi (t. s. ūdens kapitāls), kādēļ te par izmaksas sastāvdaļu būtu jāatzīst tikai faktiski ieguldītā kapitāla augļi, cik tālu šāda kapitāla ieguldīšana saimnieciski attaisnojama¹⁰⁵).

Milenfelds saka¹⁰⁶), ka, ja no tautsaimnieciskā viedokļa varot prasīt kapitāla augļu ieskaitīšanu ražošanas izmaksā, tad no privātsaimnieciskā viedokļa tas neesot pareizi, jo uzņēmēja mērķis esot gūt „peļņu“, bet ne „augļus“. Te arī Milenfelds redz galveno starpību starp tautsaimniecisko un privātsaimniecisko orientāciju pašizmaksas aplēsē.

Kā redzam, tad nav iemesla teikt, ka izmaksas jēdziena saturs tautsaimniecības un privātsaimniecības mācībās ir dažāds. Atsevišķu uzņēmēju izmaksas gan ir dažādas pēc viņu augstuma (kvantitatīvi), bet viņu saturs (kvalitatē) ir vienāds.

2. Kapitāla augļi peļņas vai izmaksas sastāvdaļa?

Parastākais iebildums pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā ir tas, ka kapitāla augļi esot peļņas, bet ne izmaksas sastāvdaļa. Tā, piem., Kastenholcs saka¹⁾, ka kapitāla augļi esot ienākums un neesot loģiski uzskatīt daļu ienākuma par izmaksas sastāvdaļu. Ar kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā domājot nodrošināt šo augļu atpakaļsaņemšanu, bet kas ražošanas izmaksai esot daļas ar ienākuma nodrošināšanu.

¹⁰⁴) Sal. Mühlenfeld, Z. f. B. 8. Jahrg. 387. lp.

¹⁰⁵) Sal. Mühlenfeld, turpat, 388.—389. lp.

¹⁰⁶) Mühlenfeld, turpat, 386. lp.

¹⁾ Sk. Castenholz. Cost accounting procedure. Chicago 1927. 207. lp.

Šis iebildums nav pareizs, jo kapitāla augļu atpakaļsaņemšana atkarīga nevis no šo augļu ieskaitīšanas izmaksā, bet gan no tirgus cenu izveidošanās; ja tirgus cenas būs pietiekoši augstas, tad ražotājs varēs saņemt atpakaļ visu ražošanas izmaksu. Kastenholcs pazīstams kā sīvs „interest as a cost“ teorijas pretinieks, bet viņa viedoklim nevaram piekrist, jo tas nav konsekventi izturēts. Tā piem. viņš saka²⁾, ka nekad nav jāaizmirst, ka uzņēmēja paša kapitāls tiek izlietots uzņēmumā kā aizdots viņam pašam, un tādēļ nav attaisnojami skaitīt izmaksā augļus par šā kapitāla lietošanu. Augļi par sveša kapitāla lietošanu esot izdevumi, kas radīti maza rīcības kapitāla dēļ un jāmaksā ārpus uzņēmuma stāvošiem (outsider) no uzņēmumā iegūtās peļņas. Uzņēmēja peļņa no uzņēmuma saimnieciskās darbības nav nebūt mazāka, un tas fakts, ka viņš to nevar visu paturēt savā lietošanā, norāda, ka uzņēmēja paša kapitāli ir nepietiekoši³⁾. Peļņa, neskatoties uz tās teorētiskām sastāvdaļām, nekad nevar būt izmaksā, pat ne pie monumentālās fikcijas pataisot uzņēmuma īpašnieku par viņa paša krēdītoru⁴⁾. — Kastenholcs savās pārdomās iziet no kapitāla piederības (privāttiesiskā) viedokļa, kas nav precīzi, jo izšķirēja nozīme ir kapitāla saimnieciskām funkcijām.

Meijenbergs iet vēl tālāk⁵⁾, uzskatīdams visāda veida kapitāla augļus par peļņas sastāvdaļu, vienalga vai uzņēmums strādā ar paša vai svešu kapitālu. Uzņēmējs gan gaidot, ka fabrikas vadība viņam iesaimniekos augļus par ieguldīto kapitālu, bet ar pilnīgu drošību tomēr nevar skaitīties, kas jau vien rādot, ka augļi ir peļņas daļa. — Arī šeit jāatbild, ka kapitāla augļu atpakaļsaņemšana atkarīga no pārdošanas cenu līmeņa: pārdošanas cenas var būt tik zemas, ka uzņēmējs nesāņem atpakaļ arī samaksātās darba algas, bet tas vien vēl nepierāda, ka darba algas nebūtu ražošanas izmaksā.

Šifs saka⁶⁾, ka no saimnieciskā viedokļa kapitāla augļi nekad nav izgatavošanas izmakā (Herstellungskosten), bet vienmēr — peļņa; augstākais par izgatavošanas izmaksu varot uzskatīt par pārdiem (svešu kapitālu) maksājamos augļus. Ja kāds fabrikants, kas

²⁾ Sk. Castenholz, turpat, 214. lp.

³⁾ Sal. Castenholz, turpat, 214. lp.

⁴⁾ Sal. Castenholz, turpat, 215. lp.

⁵⁾ Sk. Meyenberg, Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken, 216.—217. lp.

⁶⁾ Sk. E. Schiff, Die Wertminderungen an Betriebsanlagen, Berlin 1909, 31.—32. lp.

strādājis ar svešu kapitālu, pēc augļu samaksas nekā nav ieguvis, tad tas vēl nenozīmē, ka viņš neesot nekā pelnījis.

Arī Leitners⁷⁾ neatzīst augļus par uzņēmēja paša kapitālu par izdevumiem (Ausgabe), bet uzskata tos par gada peļņas daļu. Tomēr Leitners atzīst, ka uzņēmējs no sava subjektīvā uzņēmēja viedokļa darot pareizi, ja skaitot izmaksā paša kapitāla augļus; šie kapitāla augļi uzņēmējam dodot to, ko viņš saņemtu aizdodams savu kapitālu citiem pret augļiem, to ko viņš ietaupa lietodams pats savu kapitālu. Šie augļi rādot kapitāla peļņas augstumu bez uzņēmēja paša darba. Leitners neatzīst par pareizu attiecināt arī uz uzņēmuma nodarbi (Betrieb der Unternehmung) tautsaimniecības teorijā parasto uzņēmēja ienākumu dalīšanu kapitāla augļos un uzņēmēja personīgā peļņā; objektīvi aplūkoti paša kapitāla augļi neesot izmaksas, bet gan ienesas sastāvdaļa (Ertragsteile)⁸⁾. — Arī te jāpiezīmē, ka samaksātās darba algas vai sveša kapitāla augļi tāpat ir ienesas sastāvdaļa, bet pret viņu ieskaitīšanu izmaksā Leitners iebildumus neceļ. — Līdzīgus uzskatus aizstāv arī vēl citi autori, kas rakstījuši par šo jautājumu, piem. Sterrets⁹⁾, Džoplins¹⁰⁾, Berridžs¹¹⁾ un Lašinskis¹²⁾; augļi uz ieguldītā kapitāla esot vienmēr peļņa, tādēļ pareizāk esot paša kapitāla augļus kā peļņas sastāvdaļu izslēgt no katras pašizmaksas aplēses, bet ņemt tos vērā vienīgi pārdošanas cenu noteicot.

Klingers¹³⁾ aizstāv paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, tomēr atzīst, ka „pašizmaksā“ šā vārda stingrā nozīmē paša kapitāla augļi neietelpot, jo tie neesot izmaksa, bet peļņa.

Arī Šnutenhausz¹⁴⁾ pamatojoties uz Marcella slēdzieniem saka, ka no loģiskā viedokļa paša kapitāla augļi neesot izmaksa, jo kas

⁷⁾ Sk. F. Leitner, Selbstkostenberechnung. 9. Aufl. 65. lp.

⁸⁾ Sal. F. Leitner, turpat, 65. lp.

⁹⁾ Sk. Sterret, Interest not a part of the Costs of production. J. o. A. 1913. Vol. XV. 244. lp.

¹⁰⁾ Sk. Joplin, Interest does not enter into the cost of production. J. o. A. 1913. Vol. XV. 334. lp.

¹¹⁾ Sk. Berridge, The treatment of interest. J. o. A. 1913. Vol. XVI. 23. lp.

¹²⁾ Sk. Laschinski, Die Selbstkostenberechnung im Fabrikbetriebe. 66. lp.

¹³⁾ Sk. Klinger, Die Verzinsung des Eigenkapitals. Z. f. B. 4. Jahrg. 1927. 701. lp.

¹⁴⁾ Sk. Schnutenhaus, Kapitalzinsen als Produktionskosten. Z. f. Hw. u. Hp. 20. Jahrg. 161. lp.

esot izmaksa, tas nevarot būt tīrienesas sastāvdaļa. Šā apcerējuma tālākā gaitā gribam rādīt, ka tas tomēr iespējams.

Visu pieminēto autoru uzskati ir ļoti vienādi, un visos minētajos iebildumos jautājums grozās ap vārdu peļņa; tā kā paša kapitāla augļi esot peļņas daļa, tad tie nevarot ietilpt izmaksā. Uz šo jautājumu varēsim atbildēt tikai tad, ja būsīm skaidrībā par peļņas jēdzienu.

Lai noskaidrotu peļņas jēdzienu, arī šoreiz mums jāiziet no tautsaimniecības teorijas atziņām. Runājot par peļņu tautsaimniecības teorijā ar to parasti saprot uzņēmēja peļņu. Tā, piem., Vizers¹⁹⁾ runā par uzņēmēja ienākumu, kas izcelšanās ziņā sadalās: uzņēmēja algā, uzņēmēja augļos un uzņēmēja peļņā. Uzņēmēja alga (Unternehmerlohn) ir tā tīrienesas daļa, ko uzņēmējs aplēš sev par savu darbu. Uzņēmēja augļi (Unternehmerzins) ir augļi no tās kapitāla daļas, kas pieder uzņēmējam, t. i. uzņēmēja paša kapitāla. Uzņēmēja peļņa ir atlikums (pārums — Überschuss), kas paliek pāri, ja no uzņēmēja ienākuma atskaita abus minētos posteņus — uzņēmēja algu un uzņēmēja augļus. Pareizā aplēsē uzņēmēja alga un uzņēmēja augļi jāskaita iegādes izmaksā (Anschaffungskosten), jo uzņēmējam savs darbs un kapitāls paša uzņēmumā jāvērtē tikpat augstu, kā kad viņš šo darbu darītu svešā uzņēmumā, vai aizdotu savu kapitālu pret augļiem svešām saimniecībām. Vienīgi uzņēmējs algu par savu darbu un augļus par savu kapitālu iegūst bez maiņas viņu „dabiskā“ veidā, kamēr visos pārējos gadījumos tie tiek nolīgti maiņā. Ar to, ka uzņēmējs savu ienākumu iegūst bez maiņas, nav teikts, ka uzņēmēja ienākums nav pakļauts tirgum un viņa likumiem.

Uzņēmēja ienākumu dabū specifiskas aplēses (Zurechnung) ceļā kā atlikumu, kas paliek pāri, ja no kopienesas atskaita visas tās ienesas daļas, kas pienākas pārējiem ražošanā dalību ņēmušiem faktoriem. Šāds aplēses veids izriet no uzņēmēja stāvokļa, jo uzņēmums tiek vests uz viņa lēses, uzņēmējs ir riska nesējs. Ja tādēļ uzņēmējs var arī nesaņemt atlīdzību par savu darbu un kapitālu, tad tas vēl nerāda, ka uzņēmēja alga un augļi nebūtu izmaksas sastāvdaļa; gadās jau, ka arī sveši kapitāla devēji nesaņem norunātos augļus, piem., uzņēmuma sabrukuma gadījumā. — Tādēļ arī saimnieciski aplūkojot ne visam uzņēmēja ienākumam ir specifisks raksturs. Uzņēmēja aug-

¹⁹⁾ Sk. Wieser, Theorie d. gesellschaftl. Wirtschaft. G. d. S. I. Abt. II. T. 250. lp.

liem kā jau visiem augļiem (Zins) ir izmaksas raksturs, un tāds ir arī uzņēmēja algai vairuma gadījumos. Specifisks raksturs ir vienīgi tikai uzņēmēja peļņai, kuŗu tādēļ varam apzīmēt par specifisku uzņēmēja ienesu, ko tas saņem sava uzņēmēja stāvokļa dēļ¹⁶⁾.

Arī Mangolts¹⁷⁾ par uzņēmēja peļņu uzskata sevišķu ienākuma veidu, ko uzņēmējs iegūst no ražošanas sava uzņēmēja stāvokļa dēļ. Tādēļ uzņēmēja peļņā neietelp atbildzība par ražošanā izlietoto uzņēmēja kapitālu un uzņēmēja darbu; tie jāuzskata kā augļi un alga, ko uzņēmējs pats sev maksā kā kapitālistam un strādniekam.

Prof. Leksiss¹⁸⁾ par uzņēmēja peļņu uzskata kapitāla peļņas pārsumu (Überschuss) par parastiem augļiem, ko uzņēmējs apļēš sev par paša kapitālu, ja viņš strādā bez sveša kapitāla. Uzņēmēja peļņā ietelp arī atbildzība par uzņēmēja paša darbu (Unternehmerverdienst). No tautsaimnieciskā viedokļa kā uzņēmēja, tā aizņemtais kapitāls jāuzlūkojot par vienu veselu — par uzņēmuma kapitālu, uz kuŗu arī jāattiecinot objektīvā kapitāla peļņa. Ja uzņēmēja paša kapitāls 2 miljoni Mk., aizņemtais kapitāls 1 miljons Mk. un gada peļņa 300.000 Mk., tad objektīvā resp. tautsaimnieciskā kapitāla peļņas likme ir 10% un objektīvā uzņēmuma peļņa = 6%. Personīgā uzņēmēja veikala peļņa (Geschäftsgewinn) ir 13% un uzņēmēja peļņa — 9%. Visas peļņas attiecināšanai tikai uz uzņēmēja kapitālu ir vienīgi privātsaimnieciska nozīme¹⁹⁾. Uzņēmējam pašam nemaz nav jāpiedalās ražošanā ar savu kapitālu, jo uzņēmējs būs arī tas, kas ražošanā piedalīsies bez paša kapitāla, vienīgi ar savu darbu; cik tālu uzņēmējs savā paša uzņēmumā piedalās ar kapitālu, tad to viņš dara kā „kapitālists“, kas tomēr ievērojami atšķiras no uzņēmēja. „Uzņēmējs“ ir tas, kas pats izšķiras par dažādu ražošanas līdzekļu izlietošanu arī tad, ja šie ražošanas līdzekļi nav viņa paša, bet nodoti tam no citiem saimniekojošiem subjektiem²⁰⁾.

Ar „peļņu“ parasti saprot atlikumu (pārsumu), kas paliek pāri pēc izdevumu atvilkšanas par svešu darbu un svešu kapitālu. Sapro-

¹⁶⁾ Sal. Wieser, Theorie der gesellschaftl. Wirtschaft. 251. lp.

¹⁷⁾ Sk. Mangoldt, „Vom Unternehmergewinn“ 188.—189. lp. citēts pēc Diehl-Mombert, Ausgewählte Lesestücke. Bd. 8. Kapitalzins u. Unternehmergewinn. Karlsruhe 1920.

¹⁸⁾ Sk. Lexis, Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 167. lp.

¹⁹⁾ Sk. Lexis, turpat, 168. lp.

²⁰⁾ Sal. A. Amonn, Der Unternehmergewinn. W. d. G. III. B. Wien 1928. 260.—261. lp.

tams, ka te vēl paliek pāri zin. vērtība par ražošanā lietoto uzņēmēja paša kapitālu un uzņēmēja paša darbu, kādēļ to nevaram saukt par peļņu istā nozīmē. Peļņa istā nozīmē ir ražojumu vērtības pārumš par ražošanā izlietoto ražošanas izmaksas kopvērtību, ieskaitot arī paša uzņēmēja darba vērtību un atlīdzību par paša kapitāla lietošanu. Peļņa istā nozīmē nav atlīdzība ne par kādu pakalpojumu (ne kapitāla, ne darba), bet vērtības pārumš, kas piekrit uzņēmējam viņa ipatnējā uzņēmēja stāvokļa dēļ²¹⁾.

Peļņa ir atlīdzība par citu ražošanas faktoru kombinēšanu (combining) un riska uzņemšanos. Peļņu var gūt arī bez kapitāla, jo runājot par uzņēmēja funkciju nav jādomā, ka tam pašam jāpiedalās ar savu kapitālu. Kapitāla augļi ir izmaksa par kapitāla lietošanu, un nav svarīgi, kam kapitāls pieder²²⁾.

Pētījumi par sociālā ienākuma sadalīšanu (Verteilung) sastāvdaļās ir pirmām kārtām jautājums par ražošanas faktoru atlīdzināšanu. Tā kā katrs ražošanas faktors darbojies līdzī šā sociālā ienākuma radīšanā, tad arī noteikta daļa no tā jāpiešķir katram atsevišķam ražošanas faktoram. Tādēļ arī pie ienākuma sadalīšanas ir tikpat daļu, cik ražošanas faktoru. Kapitāla atlīdzinājums ir augļi. Atlīdzinājumu uzņēmējam, kas paliek pāri pēc izmaksas atskaitīšanas, sauc par peļņu (profitu)²³⁾. Brutto ieguvumam resp. brutto peļņai katrā ziņā jā satur augļi par ieguldīto kapitālu, jo, ja veikalnīeks nesāņems augļus par savu kapitālu, tad viņš ņems to no uzņēmuma ārā un aizdos citiem par nōrmāliem augļiem. Tāpat brutto peļņai jā satur atlīdzība par uzņēmēja darba pakalpojumiem, jo citādi tam izdevīgāk veikalu izbeigt un kļūt par algas saņēmēju. Peļņa ir ienesa kā atlīdzība par uzņēmuma vešanu, vienalga, vai uzņēmējs tanī piedalās ar darbu vai kapitālu, vai abiem diviem. Kapitāla augļi ir izmaksas sastāvdaļa: peļņa ir ienesas pārumš (Überschuss) pār izmaksu²⁴⁾.

No jaunākajiem tautsaimniekiem Strellers²⁵⁾ kādā pētījumā nāk pie slēdziena, ka uzņēmēja peļņa ir ražojumu cenas daļa, kas paliek

²¹⁾ Sal. A. A m o n n, turpat, 264.—265. lp.

²²⁾ Sal. K e s t e r, Accounting. Vol. II. 430. lp.

²³⁾ Sal. S e l i g m a n, Grundsätze der Sozialökonomie. Jena 1930. 340.—342. lp.

²⁴⁾ Sal. S e l i g m a n, Grundsätze der Sozialökonomie. 342. u. 344. lp.

²⁵⁾ Sk. S t r e l l e r, Zur Lehre vom Unternehmergewinn. Schmollers Jahrbuch. 50. Jahrg. I. Halbbd. 181. lp.

uzņēmējam, ja no cenas atskaita tās daļas, kas pienākas kapitālam un darbam.

Pazīstamā J. Konrada tautsaimniecības teārijas kursā teikts²⁶⁾, ka uzņēmēja ienākums sastāv no uzņēmēja algas, kapitāla rentes (te ietilp arī kapitāla augļi) un uzņēmēja peļņas. Uzņēmēja peļņa ir tā tīriesas daļa, kas paliek, ja no ienesas atskaita uzņēmēja kapitāla augļus un uzņēmēja darba algu. Uzņēmēja peļņu neiegūst visi uzņēmumi; lielākā daļa dod tikai piemērotus augļus uz kapitāla un atlīdzību par uzņēmēja darbu²⁷⁾.

Filipovičs²⁸⁾ iedala uzņēmēja ienākumu: uzņēmēja algā, kapitāla peļņā (Kapitalgewinn) un uzņēmēja peļņā. Runa gan var būt tikai par lēsveidīgu uzņēmēja ienākuma sadalīšanu sastāvdaļās, jo īstenībā tas sastāda vienu veselu (einheitliches Ganzes), kas radies no darba un kapitāla līdzdarbības. Izejot no šā fakta bieži vien visu uzņēmēja ienākumu uzskata kā vienību, un, attiecinot to uz uzņēmumā ieguldīto kapitālu, sauc to vienkārši par kapitāla peļņu, nostādot to pretim darba algai. Uzņēmēja ienākuma sadalīšanai sastāvdaļās ir arī praktiska nozīme, jo tas rāda, vai uzņēmums viņa īpašniekam dod vairāk kā varētu saņemt citur ieguldot kapitālu bez darba un riska²⁹⁾.

Jautājums par uzņēmēja peļņu jāizšķir no tās saimnieciskās iekārtas viedokļa, kurā dzīvojam. No šā viedokļa par uzņēmēja peļņu jāuzskata tikai tā ienesas daļa, ko uzņēmējs saņem par savu uzņēmēja darbību. Kapitāla augļus un darba algu uzņēmējs var iegūt arī citā ceļā, piem. nododot savu kapitālu un darba spēku svešas saimniecības rīcībā. Tādēļ arī uzņēmējam no viņa „peļņas” jāatskaita tā summa, ko viņš saņemtu pie savu mantu un darba spēju sociālās izvērtēšanas, un tikai atlikumu varētu uzskatīt kā isto uzņēmēja darbības rezultātu. Tikai šis atlikums ir tīrpeļņa istā nozīmē un sastāda īsteno uzņēmēja ienākumu — uzņēmēja peļņu. Šis atlikums ir ienākums, ko iegūstam, ja no ienesas atskaita nost visas tās daļas, ko var iegūt sociālā ceļā, t. i. sociāli izvērtējot savu kapitālu un darba spēku. Uzņēmēja peļņa ir saimniekotāja dabiskais ienākums sociāli organizētā saimniecībā³⁰⁾.

Šis virziens par ienesas sadalīšanu pēc ražošanā dalību ņemo-

²⁶⁾ Sk. Conrad, J., Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 12. Aufl. 418. lp.

²⁷⁾ Sal. Conrad, turpat, 419. lp.

²⁸⁾ Sk. Philippovich, Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 19. Aufl. 343. lp.

²⁹⁾ Sal. Philippovich, turpat, 344. lp.

³⁰⁾ Sal. Josephy, Prinzipien der Wirtschaft. Jena 1925. 195.—196. lp.

šiem faktoriem tautsaimniecības teorijā ir valdošais³¹⁾, kādēļ arī to pieņemsim par pamatu tālākam apcerējumam. Tautsaimniecības teorijā ir arī daudz citādu uzskatu, bet šinī darbā nevaram nodoties šā jautājuma noskaidrošanai visos sīkumos, kādēļ arī mums jāturas pie t. s. valdošā virziena.

No jaunākiem autoriem A. Kokkaliss³²⁾ apskata peļņas jautājumu no uzņēmuma (Unternehmungsgewinn) viedokļa, kamēr visi pieminētie autori to dara no uzņēmēja viedokļa; pie tam A. Kokkaliss nemaz nenoskaidro, kāda starpība ir, ja jautājumu aplūko no uzņēmuma vai uzņēmēja viedokļa. A. Kokkaliss par uzņēmuma peļņu sauc uzņēmuma vērtības pieaugumu (das Plus des Unternehmungswertes als Ganzes) kādā laika sprīdī³³⁾. Te peļņa tiek aplūkota kā nedalāms lielums, negriežot nemaz vērību uz šās peļņas sastāvdaļām. Šis peļņas jēdziens liekas pilnīgi identisks ar peļņas jēdzienu parastā grāmatvedības izpratnē, kur nemaz negriež vērību uz peļņas izcelšanās avotiem. Jaunākā laikā tas vairs neapmierina, jo nedod ieskatu peļņas rašanās procesā, kādēļ arī privātsaimniecības mācībā arvienu vairāk tiek uzsvērtā nepieciešamība šo grāmatvedības ceļā aplēsto peļņu sadalīt sastāvdaļās.

Izejot no šā teorētiskā apskata, ar pilnu tiesību varam teikt, ka uzņēmēja kapitāla augļi ir gan uzņēmēja ienākums, bet nav uzņēmēja peļņa.

Pavisam citādi peļņas jautājums apskatīts privātsaimniecības mācībā. Kā citur, tā arī te privātsaimniecības mācība nav ievērojusi tautsaimniecības teorijas atziņas.

Privātsaimniecības mācībā nav vispār pieņemta peļņas jēdziena. Peļņas jēdziens ir mērķa jēdziens (Zweckbegriff), kuŗa saturu nosaka dažādu autoru uzskati³⁴⁾. Piem., Šmālenbachs saka³⁵⁾, ka peļņa nav vis tas, ko vispārējā vai zinātniskā valodas lietojumā (Sprachgebrauch) ar to saprot, bet tas, kam jābūt par mūsu aplēses mērķi. Šmālenbachs peļņu aplūko no dažādiem viedokļiem, piem. peļņa kā starpība starp ienesu un izlietojumu, peļņa kā starpība starp kapitāla summām, peļņa kā koppeļņa no dažādiem avotiem u. c. Runājot par privāt-

³¹⁾ Sal. Kokkaliss, Der Unternehmungsgewinn. Jena 1930. 99. lp.

³²⁾ Sk. Kokkaliss, turpat, 1.—2. lp.

³³⁾ Sk. Kokkaliss, turpat, 21.—22. lp.

³⁴⁾ Sal. Hax, K., Der Gewinnbegriff i. d. Betriebswirtschaftslehre. Leipzig 1926. 106. lp.

³⁵⁾ Sk. Schmalenbach, Dynamische Bilanz. 5. Aufl. 86. lp.

saimniecisko peļņas jēdzienu, Šmalenbachs saka³⁶), ka peļņas aplēse tā izveidojama, ka tā dod iespējami pareizāku un iespējami pilnīgāku pārskatu par uzņēmuma saimnieciskumu (Wirtschaftlichkeit). Šmalenbachs mēģina noskaidrot tautsaimniecisko (gemeinwirtschaftlicher) un privātsaimniecisko peļņu kā saimnieciskuma izteiksmi (Ausdruck)³⁷), bet nemaz nepiemin tautsaimniecības teorijā nodibinātos peļņas jēdzienus; īstenībā viņa apcerējuma saturs ir ekonomiskā principa aplūkojums no tautsaimnieciskā (vispārības) un privātsaimnieciskā viedokļa.

Šmits³⁸) peļņas jēdzienu lieto vienādā nozīmē ar jēdzienu „ienākums“.

Niklišs³⁹) peļņas jēdzienu nav pilnīgi noskaidrojis; peļņa plašākā nozīmē satur uzņēmēja kapitāla augļus, uzņēmēja darba algu un strādniekiem neizdalītas peļņas daļu. Peļņa šaurākā nozīmē jeb tirpeļņa ir tā peļņas daļa, ko dabūjam, ja no koppelņas atskaitām augstāk minētos posteņus.

Lēmanis⁴⁰) par tīrienesu vai peļņu sauc grāmatvedības (rezultātu aplēses) ceļā aplēsto pozitīvo rezultātu.

Peļņas jēdzienam var būt dažāds saturs, atkarībā no kāda viedokļa uz to raugāties, piem. tirdzniecības tiesību (sevišķi akciju tiesību), uzņēmēja, uzņēmuma, nodokļu iestāžu etc. viedokļa.

Peļņas aplēse praksē parasti tiek izvesta no privāta uzņēmēja viedokļa. Ar peļņas aplēses palīdzību uzņēmējs grib konstatēt, vai visas uzņēmumā ieguldītā kapitāla daļas pēc viņu izlietošanas atkal ienākušas atpakaļ, un vai bez tam iegūts kāds atlikums (pārums — Überschuss). Šāda peļņas aplēse parasti tiek izvesta pēc tirdzniecības tiesību noteikumiem un pēc grāmatvedības principiem⁴¹).

Peļņas jēdzienam, apskatītam no uzņēmuma viedokļa, pamatā ir mērķis uzturēt parastā augstumā uzņēmuma materiālās vērtības un pozitīvās tiesības pēc iespējas tā, lai pastiprinātu uzņēmuma ražošanas un apgrozījuma spējas⁴²).

³⁶) Sk. Schmalenbach, turpat, 90. u. 93. lp.

³⁷) Sk. Schmalenbach, turpat, 93. u. sek. lp.

³⁸) Sk. Schmidt, F., Die organische Tageswertbilanz. 3. Aufl., 51. lp.

³⁹) Sk. Nicklisch, Die Betriebswirtschaft. 2. Lfg. Stuttgart 1930. 526., 560. u. 564. lp.

„ Nicklisch, Gewinn. Hdw. d. B. 2. Bd. Stuttgart 1926. 1292.—1294. lp.

⁴⁰) Sk. Lehmann, Die industrielle Kalkulation. Berlin 1925. 18. lp.

⁴¹) Sal. Hax, K., Der Gewinnbegriff. Leipzig 1926. 109. lp.

⁴²) Sal. Hax, K., turpat, 108.—109. lp.

Parasti uzņēmuma un uzņēmēja intereses ir vienādas, bet var būt gadījumi, kur šīs intereses nesaskan. Tādas uzņēmuma un „uzņēmēja“ interešu pretišķības var būt sevišķi tur, kur uzņēmējs īstenībā tāds nemaz nav, vai arī ir mazāk uzņēmējs kā kapitālists, kas vairāk interesējas par dividendu saņemšanu un peļņu uz kursa kā par pašu uzņēmumu, piem. dažādās kapitāla sabiedrībās tas bieži atgādās⁴³).

Interesanti atzīmēt, ka apzīmējums „peļņa“ pārnācis no grāmatvedības „Zaudējumu un peļņas lēses“⁴⁴). Vispār privātsaimniecības mācībā pārāk lielu ietekmi atstājis grāmatvedības paradums (prakse) visu tīras mantas pieaugumu apzīmēt par peļņu. Peļņas lielums lielā mērā atkarīgs no mantas sastāvdaļu vērtējuma uzstādot uzņēmuma bilanci, un jaunākā laikā redzam gan organiskas, gan dinamiskas bilanču mācības, kurās tomēr nav vienprātības, piem. jau pieminētā mantu vērtēšanas jautājumā. Leitners⁴⁵) par daudziem pazīstamiem bilanču mācību autoriem saka, ka tie dodot katrs citādas jēdzienu pazīmes apbrīnošanas cienīgā dialektikā un sistēmatikā, vairojot zinātniski pamatotus peļņas jēdzienus. Daudzas teorijas izejot vēl no naudas vērtības krišanas un inflācijas viedokļa, sajaucot cenu un finanču politiku ar rezultātu aplēšanu u. t. t. Bilanču kritikā ar tādiem teorētiski labi domātiem reformu priekšlikumiem maz ko iesākt; ja tos pielietošot praksē pie bilanču uzstādīšanas, tad tie saimnieciskos aplēšumos ienesīšot tikai nemieru un nepārskatāmību.

Šis apskats rāda, ka privātsaimniecības mācībā peļņas jēdziens nav izveidots saskaņā ar tautsaimniecības teorijas atziņām; par peļņu parasti uzskata realizētu mantas pieaugumu⁴⁶) kā to parasti aplēš pie grāmatu slēguma. Privātsaimniecības mācībā piegriež gan vēribu peļņas izcelšanās apstākļiem, iedalot peļņu nodarbes peļņā (Betriebsgewinn) un konjunktūras peļņā, kā to dara Šmalenbachs⁴⁷), vai arī — apgrozījuma peļņā un peļņā, kas rodas no mantas vērtības maiņas, kā to dara Šmits⁴⁸). — Šāds iedalījums dod gan ieskatu no kādiem avotiem radusies peļņa, tomēr svarīgi būtu redzēt, vai šī koppeļņa pārsniedz nōrmālus kapitāla augļus par uzņēmēja paša kapitālu

⁴³) Sal. Hoffmann, Der Gewinn d. Kaufmann. Unternehmung. 16.—17. lp.

⁴⁴) Sal. Schmalenbach, Dynamische Bilanz. 5. Aufl. 99. lp

⁴⁵) Sk. Leitner, Bilanztechnik u. Bilanzkritik. Berlin 1929. 167.—168. lp.

⁴⁶) Sal. Hoffmann, Der Gewinn d. Kaufm. Unternehmung. 47.—48. lp.

⁴⁷) Sk. Schmalenbach, Dynamische Bilanz. 5. Aufl. 274. u. 291. lp.

⁴⁸) Sk. Schmidt, Die organische Tageswertbilanz. 50. u. 60.—61. lp.

un nōrmālu atlīdzību par uzņēmēja paša darbu vai ne, jo tikai tad varētu spriest par to, cik uzņēmējam izdevīgs zin. uzņēmums.

No mums jau minēto iemeslu dēļ nepieciešama privātsaimniecības mācības jēdzienu saskaņošana ar tautsaimniecības teorijas valdošiem jēdzieniem, kas privātsaimniecības mācībai nāktu tikai par labu. Privātsaimniecības mācībā lietotais peļņas jēdziens parasti sakrīt ar uzņēmēja ienākuma jēdzienu. Lielākas skaidrības dēļ būtu vēlams saskaņot privātsaimniecības mācības peļņas jēdzienu ar tautsaimniecības teorijā nodibināto peļņas jēdzienu, kas tomēr privātsaimniecības mācībā arī nav pavisam svešs. Piem. prof. Šērs⁴⁹⁾ par uzņēmēja peļņu sauc atlikumu, kas paliek, ja no uzņēmēja ienākuma atskaita augļus par uzņēmēja paša kapitālu un algu par uzņēmēja paša darbu.

Līdzīgus uzskatus aizstāv arī Findeizens⁵⁰⁾, kurš peļņu sauc par ienesas pārumu (Überschuss) pār izmaksu, pie kam izmaksā skaita augļus par paša kapitālu, uzņēmēja algu un riska prēmiju.

Beks⁵¹⁾ par uzņēmēja peļņu sauc tīrienesas pārumu, kas pārsniedz uzņēmēja paša kapitāla augļus.

Mūsu secinājums, izejot no apskatītās literātūras, ka uzņēmēja paša kapitāla augļi ir gan uzņēmēja ienākuma, bet ne uzņēmēja peļņas sastāvdaļa. Uzņēmēja peļņa ir specifisks uzņēmēja ienākums, ko tas iegūst sava uzņēmēja stāvokļa dēļ; uzņēmēja peļņa ir ienesas pārumus (Überschuss) pār izmaksu.

Nevaram piekrist Marcella⁵²⁾ uzskatam, ka tas, „kas ir izmaksas sastāvdaļa, nevar būt tīrienesas sastāvdaļa”.

Ar uzņēmēja kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā nemainās uzņēmēja ienākums, jo izmaksā ieskaitītie kapitāla augļi izlīdzinās ar tādu pašu ienesas posteni. Saprotams, to pašu var sasniegt arī tad, ja uzņēmēja kapitāla augļus kopā ar nōrmālu „peļņas” tiesu pieskaita izmaksai, aplešot pārdošanas cenu, jo paša kapitāla augļi ietilps pārdošanas cenā, vienalga, vai tos ieskaitīsim izmaksā vai pieskaitāmā peļņas tiesā. Tuvāk šo jautājumu apskatīsim III. nodaļā iztirzājot kapitāla augļus no pašizmaksas un rezultātu aplēšu viedokļiem.

⁴⁹⁾ Sk. Schaefer, Allgemeine Handelsbetriebslehre. 5. Aufl. 56. lp.

⁵⁰⁾ Sk. Findeisen, Gewinnquellen, Z. f. B. Jahrg. 6. 586. lp.

⁵¹⁾ Sk. Beck, Über die Verrechnung von Zinsen. B. R. Jahrg. 1927. 77. lp.

⁵²⁾ Sk. Marzell, Das Kapitalzinsproblem. 27. lp.

Diskusijā, vai kapitāla augļi ir izmaksas vai peļņas sastāvdaļa, mums jāiziet no faktiem. Jēdzieni un jēdzienu dēfinīcijas nevar daudz palīdzēt, bet fakti paliek fakti, lai arī kā uz tiem lūkojamies. Ja kādam jāaizņemas nauda viņa veikalam, tad kuŗā vietā beigsies viņa izmaksa un sāksies viņa peļņa. Acīm redzot peļņa nevarēs rasties pirms nebūs segtas šī un arī citas izmaksas⁵³). Par peļņu jāuzskata tikai tas, ko uzņēmējs iegūst no savas uzņēmēja darbības; kapitāla augļi te neietelp, jo tos var saņemt arī bez uzņēmēja darbības.

3. Kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā dažādiem salīdzinājumiem.

Svarīga nozīme kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā ir dažādu salīdzinājumu un aplēšu izvešanā.

Tāda vajadzība izdarīt salīdzinājumus var būt, piem. gadījumā, ja rūpnieks ekspluatē divas fabrikas, no kuŗām viena tam pieder īpašumā, bet otru tas irē. Tādi gadījumi ļoti parasti. Rūpniekam ļoti svarīgi salīdzināt abu šo fabriku izmaksas. — Ja rūpnieks vajadzīgo zemi un fabrikas ēkas nomās, tad viņš maksājamo nomu skaitīs ražošanas izmaksā; pie tam pret nomas maksu kā izmaksas sastāvdaļu iebildumi netiek celti. Īstenībā gan arī šī nomas maksa sastādās no daudz un dažādiem posteņiem, piem. norakstījumiem, remonta izdevumiem, nodokļiem, apdrošināšanas maksājumiem, augļiem par ieguldīto kapitālu un arī zin. peļņas tiesas šo ēku īpašniekam. Visi šie posteņi kopā sastāda maksājamo nomu, un pret tās ieskaitīšanu izmaksā nav ko iebilst resp. netiek iebilsts. — Pavisam citādi šo jautājumu atrisina, ja fabrikai vajadzīgā zeme un ēkas pieder uzņēmējam īpašumā; te izmaksā gan ieskaita visus ekspluatācijas izdevumus (izmaksu), bet negrib atzīt ieguldītā paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, jo augļi par paša kapitālu esot peļņas sastāvdaļa⁵⁴). Pēc šā uzskata aizstāvju domām iznāk, ka rūpnieka pašizmaksa ir zemāka, ja viņš strādā ar mantu, kas tam pieder īpašumā, kas neatbilst faktiskiem apstākļiem. To varam pamatot pat ar tāda „interest

⁵³) Sk. Suffern, Interest as an element of production costs, J. o. A. 1913. Vol. XV. 329. lp.

⁵⁴) Sal. Scovell, Interest as a Cost. 41. lp.

„ Nicholson, Interest should be included... J. o. A. 1913. Vol. XV. 332. lp.

as a cost" teōrijas pretinieka kā Kastenholca⁵⁵⁾ vārdiem, kurš saka, ka tas fakts, ka daļu kapitāla vajadzējis aizņemties, nekādā ziņā nav paaugstinājis ražošanas izmaksu. No tā varam secināt, ka ražošanas izmaksai jābūt vienādai, vienalga, vai uzņēmējs strādātu ar svešu vai paša kapitālu. Ar to, ka uzņēmējs fabrikas ēkas un zemi ieguvījis savā īpašumā, nav mainījušies ražošanas apstākļi. Ari tagad uzņēmējs nevar pārdot savus ražojumus lētāk kā agrāk, un tādēļ, lai noņemtu to pašu agrāko pārdošanas cenu, viņam pie zemākas „pašizmaksas“ jāpieskaita augstāk „peļņas“ tiesa⁵⁶⁾).

Pieņemsim, ka uzņēmums irē kādu fabrikas ēku par Ls 25.000,— gadā, bet vēlāk nopērk šo pašu ēku par Ls 400.000,—, sedzot šo summu no sākuma ar aizņēmumiem, bet vēlāk — ar akciju kapitāla palielināšanu. Kamēr par šo ēku tiek maksāta irē, neviens neapstrīd tās ieskaitīšanu ražošanas izmaksā; tāpat arī par aizņēmumu maksājamos augļus uzskata par izmaksas sastāvdaļu. Tādēļ nav saprotams, kādēļ izmaksā nevar ietilpt kapitāla augļi, ja uzņēmējs ēku nopircis par savu paša naudu, jo pašizmaksā tādēļ vien nav zemāka, ka uzņēmums pēdējā gadījumā strādājis ar paša kapitāliem⁵⁷⁾).

Ja paša kapitāla augļus negribētu uzskatīt par izmaksas sastāvdaļu, kas kalkulācijā ņemama vērā katros apstākļos, bet mēģinātu tos segt ar ieskaitīšanu paredzamā peļņā, tad būtu jāatsakās no katras veselīgas saimnieciskas kalkulācijas⁵⁸⁾). Ja arī rūpnieks strādā paša fabrikā un uz paša zemes, tad tomēr viņa faktiskā ražošanas izmaksā nemaz nebūs zemāka, lai arī tam nebūs jāmaksā noma agrākam zemes un ēku īpašniekam. Tā kā kapitāla augļi ietilpa maksājāmā nomā, kas bija izmaksas sastāvdaļa, tad tie jāieskaita izmaksā arī tad, ja zeme un ēkas uzņēmējam pieder īpašumā; citādi šā uzņēmuma ražošanas izmaksas par dažādiem laika sprīžiem nebūs salīdzināmas⁵⁹⁾).

Tādi paši apstākļi ir, piem. ar lauksaimnieku, kas plaujas laikā irē dažādas lauksaimniecības mašīnas; arī te maksājamo iri skaita ražošanas izmaksā. Ja nu lauksaimnieks pats nopērk vajadzīgās ma-

⁵⁵⁾ Sk. Kastenholz, Cost accounting procedure. 214. lp.

⁵⁶⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost. 41. lp.

⁵⁷⁾ Sal. Berliner, Abschreibungen und Zinsen. Z. f. Hw. u. Hp. 2. Jahrg. 232. lp.

⁵⁸⁾ Sal. Moral, Revision u. Reorganisation industr. Betriebe. Berlin 1924. 79. lp.

⁵⁹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost. 41. lp.

šinas, tad mašīnās ieguldītais kapitāls tam nekādus augļus nenesis, kamēr viņš mašīnas lietos savā saimniecībā. Istenībā gan šis kapitāla augļu zaudējums, kas radies ar kapitāla ieguldīšanu mašīnās, stāties agrāk maksātās īres vietā, un tādēļ tāpat jāuzskata par izmaksas sastāvdaļu kā agrāk maksātā īre⁶⁰⁾.

Ja divas fabrikas ražo vienu un to pašu priekšmetu, pie kam viena no šīm fabrikām pieder uzņēmējam īpašumā, bet otra tiek īrēta, tad izmaksā jāieskaita visa kapitāla augļi abos gadījumos, lai šīs fabrikas patiesi varētu salīdzināt. Tikai tad varēs spriest, kuŗa fabrika saimnieciski izdevīgāka, t. i. strādā ar zemāku pašizmaksu⁶¹⁾.

Ja ir pareizi skaitīt kapitāla augļus izmaksā, kad fabrika tiek īrēta (tie ietelp īres maksā), tad tas jādara arī otrā gadījumā — kad fabrika pieder uzņēmējam īpašumā⁶²⁾.

Pret šo uzskatu iebilst, ka, ja uzņēmējs lietojot pats tikai savus ražošanas līdzekļus, tad tas viens pats saņemot visu uzņēmuma peļņu. Izmaksā varot skaitīt tikai šo īpašumu ekspluatācijas izmaksu, bez kapitāla augļiem^{62a)}. Šim viedoklim nevaram piekrist, jo ražošanas izmaksa nevar būt zemāka tādēļ vien, ka uzņēmējs strādā ar paša kapitālu. Tāpat peļņa diviem vienādos ražošanas un noieta apstākļos strādājošiem uzņēmumiem būs vienāda; nevaram teikt, ka uzņēmums, kas strādās ar paša kapitālu, gūs lielāku peļņu kā uzņēmums, kas strādās ar svešu kapitālu.

No pašizmaksas aplēses viedokļa ir nesvarīgi, vai ražošanas līdzekļi nākuši no uzņēmēja paša, vai svešām personām. Katrā gadījumā mums darīšana ar upuri, jo abas puses līdzīgā kārtā atsakās no iespējas izlietot šos ražošanas līdzekļus citādā veidā. Tādēļ arī abiem tiesība prasīt atlīdzinājumu⁶³⁾. Ja gribētu taisīt starpību starp paša un svešiem ražošanas līdzekļiem, tad viena uzņēmuma dažādu nodarbjū (Betrieb) vienādi ražojumi izmaksātu dažādi, ja šīs nodarbes strādā ar nevienādiem paša un sveša kapitāla ieguldījumiem. Nodarbē, kur ieguldīts daudz paša kapitāla, ražoto priekšmetu pašizmaksa būtu daudz zemāka kā nodarbēs, kas strādā galvenā kārtā ar

⁶⁰⁾ Sal. Moral, Revision u. Reorganisation Industr. Betriebe. 80. lp.

⁶¹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost. 41. lp.

⁶²⁾ Sal. Evans, Cost keeping and scientific management. 37. lp.

^{62a)} Sal. Berridge, The treatment of interest. J. o. A. 1913. Vol. XVI. 24. lp.

„ Laschinski, Die Selbstkostenberechnung. 67. lp.

⁶³⁾ Sal. Beste. Die Verrechnungspreise. Berlin 1924. 25. lp.

svešu kapitālu. Šāda pašizmaksas starpība neatbilst faktiskiem apstākļiem⁶⁴).

Var būt gadījumi, kur viens uzņēmums visus remonta darbus izved pats, uzturot tam nolūkam sevišķas darbnīcas un algojot strādniekus, bet otrs uzņēmums visus remonta darbus izdod citiem, maksājot par to norunātu atlīdzību. Šim otram uzņēmumam nekādi kapitāla ieguldījumi remonta darbnīcas ēkās un mašīnās nav vajadzīgi, bet šādi ieguldījumi būs vajadzīgi uzņēmumam, kas šos remonta darbus izvedīs pats. Saprotais, ka atlīdzībā par remonta darbu izvešanu ietilps arī kapitāla augļi, jo uzņēmumam, kas šos remonta darbus izvedīs citu uzdevumā tāpat vajadzīgi zin. kapitāla ieguldījumi; lai neciestu zaudējumus, tad maksājamai atlīdzībai vismaz jālīdzinās šo remonta darbu izmaksai ieskaitot kapitāla augļus. Lai šādu uzņēmumu pašizmaksas būtu salīdzināmas, tad arī tam uzņēmumam, kas remonta darbus izved pats, jāskaita izmaksā augļi par remonta ierīcēs ieguldīto kapitālu⁶⁵).

Dažreiz jānoskaidro, vai rūpniekam izdevīgāk ierīkot pašam savu spēka vai gaismas staciju, vai ņemt strāvu no kāda cita, jau pastāvoša uzņēmuma. Izvedot šādu aplēsi jāņem vērā arī ieguldāmā kapitāla augļi. Rūpnieks kapitālu tādā pasākumā ieguldīs tikai tad, ja paredzēs, ka ieguldītais kapitāls pienācīgi rentēsies⁶⁶).

Kā otrs svarīgs moments, kas ņemams vērā dažādos salīdzinājumos, ir laika moments; tikai ar kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā iespējams pareizi ņemt vērā laika momentu izmaksas aplēsēs.

Daudzās rūpniecības nozarēs ražojamais priekšmets iet cauri dažādām ražošanas pakāpēm, kas bieži vien prasa ievērojami daudz laika. Bieži vien te var lietot arī citas darba metodes, kas gan prasa mazāk laika, bet izmaksā vēl dārgāk. Raugoties no izmaksas salīdzināšanas viedokļa, jāprasa kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā par visu laiku, kamēr ražojamais priekšmets atrodas darbā⁶⁷).

Laiks jau sen atzīts par ievērojamu izmaksas elementu (time is money!) daudzās rūpniecības nozarēs, piem. ādu izstrādāšanā, zelta kausēšanā un rafinēšanā, mežsaimniecībā, liķieru un vīnu rūpniecībā un citos samērā garos ražošanas procesos⁶⁸). Vispār pazīstamā cen-

⁶⁴) Sal. Beste, turpat, 25. lp.

⁶⁵) Sal. Armstrong, Essentials of industrial costing. 183. lp.

⁶⁶) Sal. Eggleston and Robinson, Business Costs. 317. lp.

⁶⁷) Sal. Lawrence, Cost accounting. 320. lp.

⁶⁸) Sal. Kester, Accountig. Vol. II. 431. lp.

šauās paātrināt ražošanas procesu sekojusi domai pamazināt vajadzīgā kapitāla apmērus. Pareizi ražošanas izmaksu var noteikt tikai tad, ja ņem vērā ieguldītā kapitāla augļus par visu laiku, kamēr priekšmets atrodas darbā. Sevišķi svarīgi tas tādos uzņēmumos, kur vienā nodaļā veic lielākus darbus, kas prasa daudz laika, piem. kuģu būvētavās, kamēr citās nodaļās nodarbojas ar kādu sīkāku priekšmetu ražošanu, kas ilgst tikai dažas stundas. Arī ieguldītā kapitāla apmēri katrā nodaļā var būt dažādi⁶⁶⁾. Pareiza saimnieciska kontrole, lai noteiktu, kā rentējas katrā nodaļā ieguldītais kapitāls, iespējama vienīgi tad, ja skaitis izmaksā visa kapitāla augļus par visu ražošanas laiku. — Dažos uzņēmumos kapitāla augļi nesastādīs sevišķi lielu izmaksas posteni, bet ir nozares, kur tie būs lielākais izmaksas postenis. Tas redzams, piem. mežsaimniecībā, kur rotācijas periods ilgst 60—100 gadus; te kapitāla augļi sastāda lielāko izmaksas posteni⁷⁰⁾.

Ādu rūpniecībā jēlādu izstrādāšana fabrikātā var ilgt 50 līdz 60 dienas, bet ir arī tādas darba metodes, kur jēlādas gatavā produktā pārstrādā visai īsā laikā. — Arī zelta kausēšanā un rafinēšanā laika elements ir ievērojams izmaksas faktors. Ja ar jaunu, bet dārgāku darba metožu palīdzību šo darbu var veikt ātrāk, tad tomēr iespējams, ka galu galā ražošana var izmaksāt lētāk kā agrāk. Lai salīdzinātu divus tādus darba procesus, nepieciešami ņemt vērā kapitāla augļus kā vienā, tā otrā gadījumā; pirmā gadījumā mazāks kapitāls tiks ieguldīts uz ilgāku laiku, bet otrā gadījumā, ar jaunu un dārgu ražošanas metožu ieviešanu, lielāki gan būs kapitāla ieguldījumi, bet ražošanas process būs daudz īsāks. Kas izdevīgāk, to var rādīt tikai pareiza kalkulācija, kurā būs ņemti vērā arī visa kapitāla augļi⁷¹⁾. Ar dārgu speciālmašīnu ieviešanu var samazināties darba izdevumi (darba algas), jo mašīnas apkalpošanai vajadzēs mazāk strādnieku, pie tam mašīnas darba spējas var būt ievērojami augstākas par agrāko mašīnu darba spējām. Atzīmējams, ka mežsaimniecības uzņēmumos, ādas, tabakas, liķieņu un līdzīgos rūpniecības uzņēmumos kapitāla augļi jau sen atzīti par izmaksas sastāvdaļu. Tikai te uzņēmēji nav vadījušies no kādām teorētiskām atziņām, bet no tā, ka garāks ražošanas process izmaksā dārgāk⁷²⁾.

⁶⁶⁾ Sal. Nicholson, Interest should be included. J. o. A. 1913. Vol. 331 lp.

⁷⁰⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost. 31. lp.

⁷¹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost. 32. lp.

⁷²⁾ Sal. Scovell, turpat, 33. lp.

Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas nozīme ir liela gadījumos, ja grib pareizi novērtēt, vai uzņēmumam izdevīgāk turēt lielus vai mazus ražošanas līdzekļu krājumus. Piem., ja uzņēmumā ir lieli izejvielu krājumi, tad tas prasīs lielus kapitāla ieguldījumus un paugstinās ražošanas izmaksu. Šādu lielu izejvielu krājumu iegāde var tikt izdarīta, piem. zemu cenu laikmetā. Tomēr arī te jāņem vērā ieguldītā kapitāla augļi, jo tikai tad varēs noteikt, cik saimnieciski ir turēt šādus lielus krājumus, kas normālai darbībai nemaz nav vajadzīgi⁷³⁾.

Lai izmaksa būtu patiesa, tad laika moments šādās aplēsēs katrā ziņā ņemams vērā; tikai tad būs iespējama patiesi saimnieciska ražošanas līdzekļu izlietošana⁷⁴⁾.

Tikai tad būs iespējams noteikt faktisko ražošanas izmaksu, ja nems vērā kapitāla augļus arī par to laiku, kamēr preces guļ noliktavā, izņemot gadījumu, ja preces no piegādātājiem pirktas uz krēdita. Piem., ja parastais apgrozījuma laiks ir 60 dienas, tad par šo laiku arī jāapleš kapitāla augļi. Ja izlietots piegādātāju krēdīts, tad kapitāla augļus apleš tikai par laika starpību, par kādu apgrozījuma laiks pārsniedz piegādātāju krēdita ilgumu⁷⁵⁾.

Kā tālāku svarīgu motīvu kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā varam pievest to, ka kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā atļauj spriest par mašīnu un darba metožu saimnieciskumu (Wirtschaftlichkeit). Pazīstama lieta, ka cilvēku darbu var parasti aizvietot ar mašīnu darbu, kas gan prasa lielākus kapitāla ieguldījumus, piem. dažādu automatisku mašīnu iegāde samazinās izmaksas darba algu posteni, bet prasīs lielākus kapitāla ieguldījumus. Lai salīdzinātu divus tādus darba procesus, izmaksā jāskaita ne tikai par svešu kapitālu maksājāmie, bet arī paša kapitāla augļi, jo tikai tad varēs novērtēt, kāda darba organizācija uzņēmumam izdevīgāka. Tas dod svarīgus pieturas punktus uzņēmuma vadībai, meklējot pēc izdevumus taupošiem darba paņēmieniem⁷⁶⁾. Pieņemsim, ka rūpnieks atrod, ka ražošanas organizācijas pārveidošanai jāiegādā jaunas mašīnas, un viņš noskaidro, ka šim nolūkam noderīgas, piem. divas mašīnas, no kurām viena maksā Ls 500,— un otra — Ls 1000,—. Izšķiroties par mašīnu

⁷³⁾ Sal. Glover and Williams, The elements of costing. London 1928. 98. lp.

⁷⁴⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 33. lp.

⁷⁵⁾ Sal. Rost, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Stuttgart 1926. 63. lp.

⁷⁶⁾ Sal. Fischer, Ist das Eigenkapital zu verzinsen? Wirtschaftlichkeit 1930. Nr. 79.

pirkšanu, rūpnieka pirmā doma ir izdot mazāk naudas pērkot lētāko mašīnu, lai ražošanas izmaksa būtu zemāka. Kapitāla nolietošanās izmaksa (norakstījumi) un kapitāla augļi ir tie posteņi, kas nosaka izvēli, gadījumā, ja abu mašīnu darba spējas ir vienādas⁷⁷⁾.

Parasti šis salīdzinājums tik vienkāršs nebūs, jo pa lielākai daļai būs tā, ka dažādu mašīnu darba spējas būs dažādas. Te salīdzinājumus var izvest vienīgi tad, ja bez minētiem kapitāla izmaksas posteņiem (norakstījumiem un augļiem) ņems vērā katrā gadījumā arī visus pārējos izmaksas posteņus. Dārgu sarežģītu mašīnu ieviešana bieži pārveido visu darba gaitu un rada pārmaiņas arī darba un materiāla izmaksas summās.

Pavisam nepieciešama visa kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksātur, kur viena priekšmeta ražošanai nepieciešami daudz lielāki kapitāla ieguldījumi kā otra priekšmeta ražošanai. Vienas preces var tikt ražotas ar dārgu mašīnu palīdzību, kamēr citas preces var tikt ražotas ar lētākām mašīnām vai vienīgi ar roku darbu. Ja te ņem vērā abos gadījumos ieguldītā kapitāla lielumu un neskaita izmaksā visa kapitāla augļus, tad arī uzņēmējs pats nezina, cik viņam vienas vai otras preces ražošana faktiski izmaksājusi⁷⁸⁾). Sekas varētu būt tās, ka pie tādas nepareizi izvestas kalkulācijas, preces, kas maksājušas dārgāk, tiks pārdotas zem viņu faktiskās pašizmaksas, un otrā gadījumā preču pārdošanas cena var tikt noteikta pārāk augsta, tā ka preces nebūs iespējams pārdot pārāk augstas cenas dēļ. Jāskaitās ar to, ka mūsu konkurenti izvedīs kalkulāciju pareizāk un izmantos mūsu vājības savā labā.

Ja piem. kādas preces ražošana ar roku darbu izmaksā Ls 10,— par vienību, un tās pašas preces ražošana ar mašīnu, kas maksājusi Ls 1000,—, arī izmaksā Ls 10,— par vienību, ja neskaita izmaksā kapitāla augļus. Šo ražojumu cenas nav salīdzināmas, jo aplēses lielumi nav vienādi. Pie šo preču pārdošanas nevaram teikt, ka viņu pašizmaksa ir vienāda, bet par vienu jāiegūst vairāk peļņas kā par otru, jo bez parastās peļņas jāiegūst vēl papildu peļņa kā atlīdzība par mašīnās ieguldīto kapitālu. Izmaksas aplēses mērķis ir dot salīdzināmus lielumus, kas dod iespēju spriest, kādas cenas jāsaņem par mūsu ražojumiem, lai ražošana atmaksātos. Jāņem vērā, ka ražojumu ce-

⁷⁷⁾ Sal. Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 139. lp.

„ Scovell, Interest as a Cost. 21.—22. lp.

⁷⁸⁾ Sal. Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 138. lp.

„ Scott-Maxwell, Costing and price-fixing. 110. lp.

nas ietekmē konkurence, kādēļ pašizmaksas aplēses jāizved ļoti rūpīgi; katru kļūdu mūsu konkurenti izmantos savā labā. Kapitāla augļi jāieskaita izmaksā, lai varētu izdarīt salīdzinājumus dažādiem ražojumiem uz vienas un tās pašas bāzes, pie kam uzņēmēja paša kapitāla augļi kalkulācijā parādās reizē kā izmaksas un kā ienesas postenis⁷⁹⁾. Šādu kapitālu ieguldījumu mērķis bieži vien ir taupīt izmaksu citā virzienā, piem. samazinot darba izmaksu (darba algas). Par panākumiem varēs spriest tikai tad, ja ņems vērā arī paša kapitāla augļus⁸⁰⁾.

Ja uzņēmumam ir vairākas nodaļas, tad uzņēmuma īpašniekam var būt ļoti liela interese redzēt, cik peļņas dod katra atsevišķa nodaļa, resp. kā rentējas katrā nodaļā ieguldītais kapitāls. Šīs nodaļas dažādos ražošanas faktoros, galvenā kārtā darbu un kapitālu, var izlietot dažādos apmēros, un te, lai būtu zināma katras nodaļas faktiskā peļņa, tad arī jāved siks lēsums katram ražošanas faktoram. Tikai ar visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā būs redzams, cik katra nodaļa faktiski devusi tīras peļņas⁸¹⁾.

Saimnieciskā uzņēmumā var bieži nākt priekšā jautājumi, kur jāizšķiras, vai izdevīgāk zināmus priekšmetus, piem. kādas mašīnas daļas, pašam ražot, vai pirkt tos gatavus no citiem uzņēmumiem. Arī šādus salīdzinājumus var apmierinoši izvest tikai tad, ja pie izmaksas aplēses tiks ņemti vērā visa ieguldītā resp. ieguldāmā kapitāla augļi⁸²⁾.

Daudzās aplēsēs, kur darišana ar nākotnes darījumiem, piem. jaunas mašīnas vai ēkas izmaksas aplēsēs, daž. darba metožu izmaksas aplēsēs u. c. uzņēmējam nepieciešami jāzina visa vajadzīgā kapitāla augļi, jo tikai tad varēs noteikt, cik saimnieciski šādi kapitāla ieguldījumi. Tāpat izmaksā pastāvīgi ieskaitāmi visa kapitāla augļi, jo tikai tad būs iespējams salīdzināt faktisko darba rezultātu ar iepriekšējā aplēsē uzrādīto⁸³⁾.

Kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā nepieciešama, lai ieturētu pareizu ražošanas un pārdošanas politiku, periodos, kad ražošana sašaurināta un daļa ierīču stāv mierā, t. i. kad daļa kapitāla stāv neizlietota. Tādi gadījumi, kur uzņēmumu nevar nodarbināt pilnā mērā.

⁷⁹⁾ Sal. Cole, W., The fundamentals of accounting, 399.—400. lp.

⁸⁰⁾ Sal. Cole, W., Interest on investment. J. o. A. 1913. Vol. XV. 234. lp.

⁸¹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 27. lp.

⁸²⁾ Sal. Cole, W., Interest on investment. J. o. A. 1913. Vol. XV. 232. lp.

„ K e s t e r, Accounting. Vol. II. 431. lp.

⁸³⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 26. lp.

var nākt ļoti bieži priekšā. Bez visa kādā nodaļā ieguldītā kapitāla augļu ieskaitīšanas izmaksā nav nemaz iespējams noteikt, ar kādām operācijām vērts un ar kādām nav vērts nodarboties. Katrai operācijai jāleš nōrmālā izmaksa, t. i. tikai tā izmaksa, kas nepieciešami saistīta ar kāda darijuma izvešanu, un, ja kāda ierīce resp. uzņēmuma nodaļa nemaz nav nodarbināta, tad tas grāmatojams kā tiešs zaudējums⁸⁴⁾.

Laurens⁸⁵⁾ saka, ka daudzas sabiedrības esot pieņēmušas nepareizu izmaksas aplēses veidu, kur ieguldītā kapitāla augļi tiekot ieskaitīti izmaksā, vai arī parādīti kā statistiska izmaksa (statistical costs). Tas dodot „inclusionist”iem” pamatu aizstāvēt šā principa tālāku pielietošanu, bet neesot pierādīts, ka šo principu pielietošanai esot veselīgi pamati. Daudzu sabiedrību izmaksu aplēšu sistēmas esot lietderības un komprōmisa rezultāts; tās izveidojušās veikalnieku ietekmē, kas nav pazinuši grāmatvedības principus un kas vairāk vadījušies no piedzīvojumiem, bet ne no zinātniskas pareizības. Galīgais slēdziens „interest as a cost” teōrijas jautājumā jātaisot uz principa pamata — „not of doing what others are doing”.

Šim iebildumam nevaram piekrist, jo agrāk jau minējām, ka taisni no teōrijas viedokļa jāatzīst par pareizu prasība par visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā. Kapitāla lietošana jāatlīdzina taisni tiem ražošanas procesiem, kas šo kapitāla lietošanu radījuši. Izslēgt kapitāla augļus no ražošanas izmaksas, nozīmē ignōrēt vienu no svarīgākām lietām, ko vajadzētu zināt, proti — cik šī kapitāla lietošana saimnieciski attaisnojama⁸⁶⁾.

Par labu kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā pieved vēl to, ka tā atvieglinot dažādu financēšanas metožu novērtēšanu. Saimnieciskie uzņēmumi bez uzņēmēja paša kapitāla spiesti lietot arī svešu kapitālu, jo paša kapitāls bieži vien ir pārāk mazs; šo kapitālu uzņēmumā var saistīt ļoti dažādos veidos. Kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā nepieciešama, lai noteiktu, kāds no dažādiem financēšanas veidiem vislabāk lietojams⁸⁷⁾. Bieži vien jāizšķir jautājums, vai kapitālu saistīt kā līdzdalības (akciju kapitālu) vai aizdevu (obligāciju) kapitālu, ko apmierinoši var izšķirt tikai tad, ja izmaksā skaita visa

⁸⁴⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 44.—45. lp.

⁸⁵⁾ Sk. Lawrence, Cost accounting, 316. lp.

⁸⁶⁾ Sal. Church, H., On the inclusion of interest. J. o. A. 1913. Vol. XV. 240. lp.

⁸⁷⁾ Sal. Lawrence, Cost accounting, 317.—318. lp.

kapitāla augļus. Laurens⁸⁸⁾ arī te aizstāv uzskatu, ka izmaksā ieskaitāmi tikai faktiski samaksātie augļi. Ja viss kapitāls esot uzņēmēja paša ieguldīts, tad nebūs tādu kapitāla augļu maksājumu, un līdz ar to peļņa būs lielāka; ja uzņēmējs izlietos svešu kapitālu, tad peļņa būs mazāka par tik, cik samaksāts kapitāla augļu. — Acīm redzot, šis uzskats pamatojas uz nepareizas peļņas jēdziena izpratnes, ko noskaidrojām iepriekšējā nodaļā.

Beidzot šo apskatu par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā dažādiem salīdzinājumiem, jāapskata arī iebildumi, kas tiek celti pret augstāk minētajiem motīviem.

Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas pretinieki atzīst gan vajadzību zināt kapitāla augļu summu, kas pie dažādiem salīdzinājumiem ņemama vērā, bet neatzīst viņu ieviešanu grāmatās kā izmaksas sastāvdaļu⁸⁹⁾.

Pretēji augstāk minētajiem argūmentiem, kas pamatoja nepieciešamību skaitīt izmaksā visa kapitāla augļus salīdzinājumu izvešanai, tiek aizrādīts, ka tādos salīdzinājumos kapitāla augļi nemaz neesot vajadzīgi, jo kapitāla augļi parasti nesastādot sevišķi lielu posteni, un, ka slēdzienus par izdevīgākām darba metodēm varot taisīt izejot no pārējiem pastāvīgās izmaksas (fixed charges) posteņiem, piem. nodokļiem, norakstījumiem, apdrošināšanas u. c. Kapitāla augļi neesot izšķirošais faktors izmaksas aplēšu salīdzinājumos, jo tā esot tik samērā maza visas izmaksas sastāvdaļa, ka tai nav liela nozīme galīgā aplēsē. Lielāka nozīme varot būt, piem. taupībai darba un materiālu izmaksā un netiešā izmaksā (indirect costs), kā arī vienas darba metodes iespējami lielākai produktivitātei salīdzinot to ar kādu citu darba metodi⁹⁰⁾. Slēdzienus par to, vai zināmas mašīnas ieviešana izdevīga, varot taisīt izejot no mašīnu norakstījumu izmaksas (depreciation charge)⁹¹⁾. Salīdzinājumus, neņemot vērā ieguldītā kapitāla augļus, varētu viegli izvest, piem. ja divu mašīnu darba spējas ir vienādas, bet viņu cenas dažādas. Daudz grūtāk jau būs izdarīt izvēli starp divām mašīnām, kuŗu darba spējas un cenas ir dažādas; neņemot vērā kapitāla augļus nav drošības, ka tiks iegādāta lietderi-

⁸⁸⁾ Sal. Lawrence, turpat, 318. lp.

⁸⁹⁾ Sal. Cole, Interest on investment. J. o. A. 1913. Vol. XV. 234. lp.

⁹⁰⁾ Sal. Lawrence, Cost accounting, 317. lp.

„ Atkins, Textbook of industr. cost accounting, 238. lp.

⁹¹⁾ Sal. Sterret, Interest not a part of the cost of production. J. o. A. 1913. Vol. XV. 242. lp.

gākā mašina. Pavisam neiespējami tādi slēdzieni, ja vajadzēs izšķirties par cilvēku darba aizvietošanu ar mašīnu darbu; te par vienas vai otras darba metodes saimnieciskumu varēs spriest tikai tad, ja tiks ņemti vērā ieguldītā resp. ieguldāmā kapitāla augļi. Arī Leitners⁹²⁾ neatzīst paša kapitāla augļus par izmaksas sastāvdaļu, bet tomēr viņš atzīst, ka atsevišķos gadījumos un speciāliem mērķiem, piem. salīdzinājumiem un ienesīguma aplēsei, varot tikt ņemti vērā arī paša kapitāla augļi. Par pilnīgi lieku un nepareizu augļu ieskaitīšanu izmaksā uzskata Milenfelds⁹³⁾, jo salīdzinājumus starp dažādiem vienas un tās pašas nodarbes nolēses periodu rezultātiem varot izvest, ja no viena perioda rezultāta atskaitot resp. pieskaitot augļu summu, kas maksāta par vairāk ieguldīto svešo kapitālu kā otrā periodā. Ja gribot salīdzināt dažādu nodaļu rezultātu, pietiekot attiecināt to uz katrā nodaļā ieguldīto kapitālu. Izvedot ienesīguma aplēsi pietiekot, ja salīdzinot paredzamo peļņu ar peļņu, ko varētu iegūt ieguldot kapitālu citur. Paša kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā esot nevajadzīga un nepareiza⁹⁴⁾. Milenfelds savus uzskatus pamato ar to, ka uzņēmēja mērķis neesot vis gūt „augļus“ (Verzinsung), bet „peļņu“; ja gribot aplēst peļņu, tad no tās nevarot atskaitīt paša kapitāla augļus. Salīdzinājumu izvešanai starp vairākiem periodiem minētais autors uzskata par nepieciešamu ņemt vērā sveša kapitāla pamazināšanos resp. pieaugumu, bet neattiecina to uz paša kapitālu, kuŗa apmēri dažādos periodos arī var būt dažādi. Ja gribam redzēt, cik saimnieciski uzņēmums strādājis, tad ņemami vērā visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļi. Ja katrā no salīdzināmiem periodiem uzņēmumā ieguldītas dažādas kapitāla summas, tad salīdzinājumus varot izvest ar proporciju aplēsumu palīdzību⁹⁵⁾. Tikai nenoskaidrots paliek, kādas šim aplēses veidam priekšrocības salīdzinot ar parasto visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, sevišķi vēl, ja ņemam vērā, ka šis aplēses veids noderīgs, piem. cenu noteikšanai, kontroles u. c. nolūkiem.

Nevaram piekrist arī tam iebildumam, ka kapitāla augļi sastādot visai niecīgu daļu no visas izmaksas; tas var būt tikai tādās ražoša-

⁹²⁾ Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung. 9. Aufl. 66. lp.

⁹³⁾ Sk. Mühlenfeld, Privatwirtschaftl. u. Volkswirtschaftl. Orientierung i. d. S. Z. f. B. Jahrg. 1931. 386. lp.

⁹⁴⁾ Sal. Mühlenfeld, Privatwirtschaftl. u. Volksw. Orientierung i. d. S. Z. f. B. Jahrg. 1931. 386.—387. lp.

⁹⁵⁾ Sal. Mühlenfeld, turpat, 386. lp.

nas nozarēs, kur vajadzīgi mazi kapitāla ieguldījumi, bet ir taču nozares, kur vajadzīgi ļoti lieli kapitāla ieguldījumi. Piem. Skovels⁹⁶⁾ min, ka Amerikas Savienotās Valstīs kapitāla augļi mežsaimniecības uzņēmumos pie 60 gadu rotācijas sastādot 74,3% no kopējās izmaksas; elektriskās (ūdens) spēkstacijās līdz 80% un vairāk no elektriskās enerģijas izmaksas sastādot ieguldītā kapitāla augļi⁹⁷⁾. Nav pareizi ņemt vērā visa ieguldītā kapitāla augļus tikai tādēļ, ka dažos uzņēmumos kapitāla augļi sastāda tikai mazu visas izmaksas daļu; precīzos aplēsumos katrā ziņā ņemami vērā visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļi, jo tikai tad salīdzinājumi dos apmierinošus rezultātus, ja aplēsumus izvedīs ar iespējami augstāko pareizību.

Pret kapitāla augļu nozīmi salīdzinājumos pieved arī to, ka šo salīdzinājumu izvešanu apgrūtinot apstākļi, ka kapitāla augļu likmes varot būt ļoti dažādas. Naudas ieguldījumi dažādās obligācijās varot rentēties dažādi, piem. Amerikas Savienoto Valšņu apstākļos valsts parāda zīmes ienesot 3%, citas obligācijas — 4—6% un daž. spekulatīvos rūpniecības uzņēmumos pat — 8%. Ja lietojot dažādas likmes, tad salīdzinājumi neesot iespējami⁹⁸⁾. Kapitāla augļu likmes tiešām ir svārstīgas, jo kapitāla augļi ir tāda pati cena kā visas pārējās dažādu ražošanas līdzekļu cenas. Arī tās ir svārstīgas, jo atkarājas no pieprasījumu un piedāvājumu samēra tirgū; tomēr tas netraucē ņemt viņas vērā izmaksas aplēsē. Tādēļ šāds iebildums nav ceļams arī pret kapitāla augļiem kā izmaksas sastāvdaļu⁹⁹⁾. Tomēr šī svārstība īstenībā nav nemaz tik liela, jo pareiziem aplēsumiem jāņem tīra kapitāla augļu likme, t. i. augļu likme bez riska prēmijas. Izvēloties pareizu kapitāla augļu likmi, jāturas pie zin. principiem un nav jāaizmirst, ka kapitāla augļi ir cena par kapitālu; tuvāk šo jautājumu apskatīsim vienā no turpmākām nodaļām.

Montgomeri¹⁰⁰⁾ par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā saka, ka neesot labs arguments teikt, ka rūpniekam kapitāla augļi jāieskaita izmaksā tādēļ, ka viņš preces ražojis lietojot dārgas mašīnas, un tās viņam izmaksā vairāk kā ražojot ar roku darbu. Rūpniekam, kas grib spriest par kādas darba metodes izdevīgumu vai neizdevīgumu,

⁹⁶⁾ Sk. Scovell, Interest as a Cost, 31. lp.

⁹⁷⁾ Sal. Scovell, turpat, 43. lp.

⁹⁸⁾ Sal. Gough, Interest a factor of cost. J. o. A. 1913. Vol. XV. 475. lp.

⁹⁹⁾ Sal. Sufferin, Interest as an element of prod. costs. J. o. A. 1913. Vol. XV. 329. lp.

¹⁰⁰⁾ Sk. Montgomery, Auditing. New-York 1927. 198. lp.

bez šaubām jāņemot vērā, ka mašīnas maksā naudu, tās jāuztur kārtībā un jāremontē; tādēļ pārdošanas cenai jāsaturs arī atlīdzība par ieguldīto kapitālu. Esot pareizi, ka izšķiroties par jaunu mašīnu ievēšanu jāņem vērā kapitāla augļi, tāpat arī pie izejvielu iepirkšanas lielākā vairumā kā vajadzīgs nōrmālai ražošanai. Montgomeri tā tad atzīst, ka kapitāla augļi ņemami vērā dažādās aplēsēs un salīdzinājumos, bet neatzīst visa kapitāla augļu skaitīšanu izmaksā. Jāņemot vērā, ka ne vienmēr rūpnieki iegūstot taisnīgu atlīdzību par ieguldīto kapitālu, un tādēļ pavisam nepareizi, piem. skaitīt izmaksā 6% uz ieguldītā kapitāla un tanī pašā laikā parādīt zaudējumos 3%. Tāda grāmatošana nepareiza, jo fabrika gan ienesusi 3% uz ieguldītā kapitāla, bet neesot daļu pelnījusi un daļu zaudējusi¹⁰¹). Šāds iebildums var tikt celts vienīgi no grāmatvedības viedokļa, bet ne no pašizmaksas aplēses viedokļa.

Salīdzinājumu izvešanai ieteic ņemt vērā paša kapitāla augļus vienīgi sevišķās statistiskās aplēsēs, kā to dara Dikinsons¹⁰²) un Atkinss¹⁰³). Tādas papildu statistikas lietošanu neatzīst Laurens¹⁰⁴), jo šī metode neesot praktiska, un neesot ieteicama tādu aplēšu lietošana, kas netiekot kontrolēta uzņēmuma pamatgrāmatās (generalbooks).

Pie šiem Montgomeri un Laurensa uzskatiem piezīmējams, ka Amerikas Savienoto Valšku uzņēmumos pašizmaksas aplēse parasti apvienota ar rezultātu aplēsi (grāmatvedību), pa daļai ar ko arī izskaidrojama pretimturēšanās kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā. Ja pašizmaksas aplēse šķirta no rezultātu aplēses, tad daudzi minētie iebildumi atkrīt, jo pat „interest as a cost“ teorijas pretinieki spiesti atzīt, ka salīdzinājumos un ienesīguma aplēsē jāņem vērā ieguldītā kapitāla augļi. Kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā svarīga nozīme ne tikai pārdošanas cenu aplēšanā, bet tam vēl lielāka nozīme rūpīgas kontroles izvešanā, un tāda aplēse var dot svarīgus pieturas punktus uzņēmuma vadībai, sevišķi vēl, ja rezultātu aplēse apvienota ar pašizmaksas aplēsi. Tādēļ arī šos jautājumus apskatīsim vēl sīkāk nodaļā par kapitāla augļu nozīmi pašizmaksas un rezultātu aplēsēs.

¹⁰¹) Sal. Montgomery, Auditing, 199. lp.

¹⁰²) Sk. Dickinson, The fallacy of including interest. J. o. A. 1913. Vol. XVI. 91. lp.

¹⁰³) Sk. Atkins, Textbook of industr. cost accounting, 238.—239. lp.

¹⁰⁴) Sk. Lawrence, Cost accounting, 319. lp.

4. Iebildumi pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā un to novērtējums.

Kapitāla augļi nevarot tikt ieskaitīti izmaksā tādēļ, ka augļi uz paša kapitāla ieguldījumiem nav izdevumi (outgo), tie nevar būt izmaksa, jo te no uzņēmuma nekas neiziet. Izmaksas pazīme esot ienākumu izlietošana (revenue expenditure), un kur nav izlietojuma (expenditure), tur nav arī izmaksas. Ja kapitāla augļi ir peļņas sastāvdaļa, tad tie nevar ietilpt izmaksā¹⁰⁵). Izmaksa te saprasta pārāk burģiska; tāpat peļņas jēdziens nav lietots pareizā, zinātniskā izpratnē, bet grāmatvedības prakses izpratnē. Izmaksa pašizmaksas aplēses nozīmē nav izmaksa šā vārda nozīmē (Wortsinn, Wortlaut); ne tas ir izmaksa, ja par ko maksājam naudu¹⁰⁶). Ne tas ir izmaksa, kas ko maksājis. Izšķirotais te ir ne naudas izdošanas moments, bet tas, ka ar ražošanas vai pārdošanas operāciju tiek patērētas mantas. Izšķirotais ir mantas patērēšana, bet ne naudas izdošana. Ja kāda manta ir dāvināta, tad arī tās patērēšana (Verzehr) ir izmaksa, lai gan tā dāvinājuma saņēmējam nekā nav maksājusi. Tāpat izmaksā ietelp paša uzņēmumā ražotas mantas, ja tās izlieto kādu citu mantu ražošanai, pat tad, ja tās nekā nav maksājušas. Piem., lauksaimnieks izmaksā skaita kūtsmēslu izlietošanu lauku mēslošanai¹⁰⁷).

Arī Šnutenhauss¹⁰⁸) turas pie ieskata, ka kapitāla augļi neesot izmaksa, jo tie neesot tas, kas pie kāda pakalpojuma izdarīšanas iegājuši no uzņēmuma (gājuši zudumā). Izlietota esot gan zināmu kapitāla mantu vērtība, bet kapitāla augļus bez uzņēmēja palīdzības nevarot radīt. Kapitāla augļi tiekot iegūti ar pārdevumiem, tādēļ tie nevar ietilpt ražojumu vērtībā, jo kapitāla augļi eksistē tikai tik tālu, cik tālu tie tiek samaksāti. Šnutenhauss savā slēdzienā pamatojas uz Marcellu¹⁰⁹), kuŗš saka, ka, ja kapitāla augļi esot izmaksa, tad tie nevarot būt tiriencesas sastāvdaļa. Arī šie uzskati izskaidrojami ar nepareizu peļņas jēdziena izpratni.

Kastenholcs¹¹⁰) saka, ka ar kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā

¹⁰⁵) Sal. Lawrence, Cost accounting. 319. lp.

¹⁰⁶) Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik. Berlin 1930. 21. lp.

¹⁰⁷) Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung. 5. Aufl. 8.—9. lp.

¹⁰⁸) Sk. Schnutenhaus, Kapitalzinsen. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 160.—161. lp.

¹⁰⁹) Sk. Marzell, Das Kapitalzinsproblem. 8. lp.

¹¹⁰) Sk. Castenholz, Cost accounting procedure, 207. lp.

domājot nodrošināt viņu ienesu (atpakaļsaņemšanu), bet kāda gan pašizmaksas aplēsei esot daļa ar ienesas nodrošināšanu. Ienesu un peļņu nodrošinot pārdošanas nodaļas preču pārdevumi. Šim iebildumam nevar piekrist, jo uzņēmējam jāskaita izmaksā visas izmaksas sastāvdaļas, lai tās varētu iekalkulēt pārdošanas cenā un saņemt atpakaļ pārdodot savus ražojumus. Uzņēmējam svarīgi zināt, vai viņa kapitāls rentējas pietiekoši augstu, jo citādi nav vērts uzņemties uzņēmēja risku, ja nevar pat iegūt parastos augļus. Tomēr tā nav svarīgākā pašizmaksas aplēses funkcija. Daudz svarīgāk ir kontrolēt, vai saimnieciskas mantas arī tiešām saimnieciski tiek izlietotas, kam ir svarīga kā tautsaimnieciska, tā arī privātsaimnieciska nozīme. To apmierinoši iespējams veikt tikai tad, ja izmaksā skaita visa kapitāla augļus.

Kā nopietns iebildums pret paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā tiek celts tas, ka ar to notiekot mantu vērtības inflatēšana un peļņas anticipācija. Ja izmaksā ieskaitīti arī paša kapitāla augļi, tad ražojumu pašizmaksas būs paaugstināta par šo kapitāla augļu tiesu. Par šo kapitāla augļu tiesu lielāka būs arī uzņēmuma peļņa. Ja visas ražotās preces būs pārdotas, tad minētais apstāklis nekādas neērtības neradīs, jo izmaksā ieskaitītie augļi arī faktiski būs iegūti (ienesti — earned). Parasti gan daļa ražojumu arvien stāvēs nepārdota, un paša kapitāla augļu pieskaitīšanas sekas būs tās, ka mantu grāmatu vērtība būs paaugstināta un grāmatu slēgums rādīs nepareizu peļņu (profits are anticipated)¹¹¹).

Peļņas anticipācijai nebūtu nopietnas nozīmes, ja visas ražotās preces tiktu pārdotas tūlī pēc viņu ražošanas, bet, ja pārdevumi norit gausi, vai, ja vajaga turēt lielus preču krājumus nākotnes vajadzībām, tad arī šis jautājums iegūst nopietnu nozīmi. Te bilances aktīvs tiks uzrādīts lielāks, nekā tas īstenībā ir, pie kam viņa reālizācija var dot negaidītus rezultātus¹¹²).

Ar paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā iespējams, ka uzņēmums darbojas ilgāku laiku un parāda arī peļņu, lai gan no ražotām precēm nav pārdots itin nekas. Piem., ja uzņēmēja kapitāli ir Ls 100.000,— un ja uzņēmums strādājis veselu gadu, skaitot izmaksā 5% augļu uz paša kapitāla. Gada laikā mantu vērtība no šiem paša kapitāla augļu pieskaitījumiem būs pieaugusi (inflatēta) par

¹¹¹) Sal. Lawrence, Cost accounting, 319. lp.

¹¹²) Sal. Atkins, Textbook of industr. c. a. 242. lp.

Ls 5000,—, un grāmatas uzrādis arī tikpat lielu peļņu. Tā tomēr nav īsta peļņa, jo tāda varētu rasties tikai pēc preču pārdošanas. Šīni gadījumā paša kapitāla augļi nav ienākums, kamēr tas nav iegūts pārdodot ražotās preces. Tādā veidā aplēstu peļņu nevar izmaksāt akcionāriem dividendēs¹¹³⁾, jo tā vēl nav iegūta (earned).

Ja preces tiek pirktas vai ražotas, lai tās pārdotu, tad peļņa nevar tikt iegūta, kamēr vēl pārdevumi nav notikuši¹¹⁴⁾. Preču vērtēšana jāizdara uz izmaksas bāzes; tikai tad, ja tirgus cena būtu zemāka par izmaksu, preces bilancē jāieved pēc tirgus cenām. Ieskaitot izmaksā paša kapitāla augļus, ražojumu vērtība tiek paaugstināta, kam var būt dažādas nevēlamas sekas. Starp anticipētu peļņu un reālizētu peļņu jātaisa liela izšķirība, un nevar sākt šo peļņu saņemt jau nedēļas vai mēnešus agrāk pirms preces var tikt piedāvātas pārdošanai¹¹⁵⁾. Par to Montgomeri¹¹⁶⁾ saka, ka neviens grāmatu revidents nedrīkstētu parakstīt bilanci, kur preču cenā ieskaitīti arī ieguldītā kapitāla augļi. No saimnieciskā viedokļa vien to nevarētu pamatot, jo tad nāktu priekšā, ka uzņēmums, kas strādā galvenā kārtā ar svešu kapitālu, bilancē preces ievietotu ar daudz augstāku vērtību kā uzņēmums, kas strādā galvenā kārtā ar paša kapitālu. Tādēļ arī jāatšķir aplēstā ienesa no faktiski reālizētās ienesas.

Uz šiem iebildumiem „inclusionist'i“ pamatoti aizrāda, ka tāpat varot runāt par peļņas anticipāciju gadījumā, ja preces pārdotas uz krēdita, jo arī te par peļņas reālu iegūšanu varētu runāt tikai pēc šo krēdita pārdevumu samaksas. Atkins¹¹⁷⁾ atzīst, ka šīni apgalvojumā esot laba daļa taisnības, bet neesot jāaizmirst, ka pārdevējs var izvēlēties maksātspējīgus pircējus un nepārdot nevienam vairāk kā viņa krēdita spējas to atļauj.

Patiesībā briesmas no mantu vērtības inflatēšanas nemaz nedraud, jo „inclusionist'i“ paši aizrāda, ka nereālizēti paša kapitāla augļi nav ievietojami bilancē, t. i. tie atskaitāmi no „inflatēto“ preču vērtības. To var izdarīt divējādā veidā: vai nu atskaitot no preču vēr-

¹¹³⁾ Sal. Lawrence, Cost accounting, 320. lp.

¹¹⁴⁾ Sal. Joplin, Interest does not enter into the cost of prod. J. o. A. 1913. Vol. XV. 334. lp.

¹¹⁵⁾ Sal. Sterret, Interest not a part of the Cost. J. o. A. 1913. Vol. XV. 244. lp.

¹¹⁶⁾ Sk. Montgomery, Auditing, 197. lp.

¹¹⁷⁾ Sk. Atkins, Textbook, 241. lp.

tības kapitāla augļu tiesu uzrāda bilances aktīvā mantu vērtību bez paša kapitāla augļiem, vai arī ievēdot aktīvā preces par „pilnu“ pašizmaksu, bet liekot pasīvā sevišķu korrektīva posteni (Interest Reserve Account)¹¹⁹).

Atkinss¹¹⁹) šādu izeju neatzīst par apmierinošu; teorētiski gan tā liekoties piemērota, bet praktiskais atrisinājums neesot izdevīgs.

Istenībā arī te jautājums iet atpakaļ uz jau agrāk apskatīto jautājumu par kapitāla augļiem kā izmaksas vai peļņas sastāvdaļu. Kastenholcs¹²⁰) uzsver, ja paša kapitāla augļi būtu īsta ražošanas izmaksa (a true cost of production), tad tā arī pilnīgi lēgāli (legitimately) varētu būt mantas vērtības sastāvdaļa, un šī paaugstinātā (anticipētā) „peļņa“ arī varētu parādīties kā peļņa zaudējumam un peļņas lēsē. Ja paša kapitāla augļi nevarot ietilpt mantas bilances vērtībā, tad kapitāla augļi neesot īsta ražošanas izmaksa. Tam tomēr nevaram piekrist, jo noteikumi par mantu vērtēšanu, uzstādot bilanci, satur dažādas jūridiskas nōrmas, kas parasti paliek spēkā ilgāku laiku, un atspoguļo tā laika grāmatvedības u. c. atziņas, kad šīs nōrmas izdotas. Ja šais noteikumos nav minēts, ka izgatavošanas izmaksā (Herstellungskosten) ietelp arī paša kapitāla augļi, tad par to nemaz nav jābrīnās. Šīs likuma nōrmas parasti pieskaņotas grāmatvedības praksei un atziņām, kādas bijušas valdošā likuma izdošanas laikā. Jautājums par visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā parādījās tikai neilgi pirms pasaules kara, kādēļ arī viegli izskaidrojams, ka par to nav minēts dažādos oficiālos rīkojumos. No mazliet plašāka viedokļa šis jautājums apskatīts jau sen agrāk, proti — vai vispārējā izmaksā (Gemeinkosten) var ietilpt pusfabrikātu resp. fabrikātu bilances vērtībā? Šmālenbachs¹²¹) atzīst par pareizu, ka preces un pusfabrikāti bilancē jāievēd ar tādu vērtību, kas ietver sevī arī vispārējo izmaksu, kas izsaukta ar preču ražošanu; bilanču vērtībā nevar ietilpt tā pārvaldes izmaksas daļa, kas izsaukta no preču pārdošanas organizācijas. Vispārējā izmaksā nevar ietilpt ražošanas ierīču pārmērīgi norakstījumi (tā daļa, kas pārsniedz faktisko nolietojanos). Vispārējā izmaksā ir tā izmaksas daļa, kas nevar tikt sadalīta tieši uz katru atsevišķu

¹¹⁹) Sal. Nicholson and Rohrbach, Cost accounting. New-York 1919. 139.—140. lp.

¹¹⁸) Sk. Atkins, Textbook, 241. lp.

¹²⁰) Sk. Castenholz, Cost accounting procedure. 209.—210. lp.

¹²¹) Sk. Schmalenbach, Die Generalunkosten als Produktionskosten. Z. f. hw. F. 2. Jahrg. 171. lp.

ražojumu, bet kur sadalījums notiek pēc kādas vispārējas mērauklas. Vispārējā izmaksā ietelp arī kapitāla augļi¹²²⁾, tā kapitāla augļu daļa, kas nevar tikt pieskaitīta tieši katram atsevišķam ražojumam.

Jautājums par vispārējās izmaksas pieskaitīšanu ražojumu bilanču vērtībai apskatīts samērā plaši; sikāk šo jautājumu apskatījis Hencels¹²³⁾, kas saka, ka praksē izplatīts paņēmieni neņem vērā vispārējo izmaksu aiz apdomības, lai neparādītu uzņēmuma bilanci pārāk labā gaismā. Apdomība ir ļoti laba lieta, bet šoreiz tai ir arī zināmas ēnas puses: te katrā nolēsuma periodā tiek radītas klusās rezerves, kādēļ arī uzņēmuma peļņa netiek parādīta istā augstumā. Tas neļauj uzņēmuma vadībai redzēt īsto uzņēmuma stāvokli un izvēlēties pareizo uzņēmuma vadības virzienu. Jāvēlas, lai mantas bilances vērtībā ietilptu arī vispārējā izmaksā¹²⁴⁾. Pie šā vispārējā principa piezīmējams, ka tomēr jātaisa izšķirība starp dažādām vispārējās izmaksas sastāvdaļām. Šai ziņā līdz šim darīts visai maz. Nav noskaidrots arī, vai paša kapitāla augļi kā vispārējās izmaksas sastāvdaļa var ietilpt ražojumu bilances vērtībā. Prof. Berliners¹²⁵⁾ aizstāv uzskatu, ka kapitāla izmaksai jāietelp izgatavošanas cenā (Herstellungspreis, — § 261. — H G B), kas gan reti tiekot ievērots. Arī Rēms¹²⁶⁾ turas pie ieskata, ka izgatavošanas cenā ietelp arī ražošanā izlietotā paša kapitāla augļi.

Ja arī atzītu, ka paša kapitāla augļi nedrīkst ietilpt ražojumu bilanču vērtībā, tad tikai bilances dēļ vien nevaram atteikties no grāmatošanas metodes, ko esam atzinuši par pareizāku. Izeja te tāda, ka 1) šos kapitāla augļus atskaita no preču vērtības, t. i. liekot aktīvā preces ar tādu vērtību, kur neietelp paša kapitāla augļi, vai 2) bilances pasīvā ievēd sevišķu kapitāla augļu rezerves lēsi¹²⁷⁾.

Svarīgākais tomēr tas, ka paša kapitāla augļi ražojumu bilances vērtībā (bez korrektīvpostepa pasīvā) nav ievietojami nevis tādēļ, ka tie nav īsta ražošanas izmaksā, bet gan tādēļ, ka jātaisa starpība

¹²²⁾ Sal. H e n z e l, Erfassung und Verrechnung von Gemeinkosten. Berlin 1931. 32.—33. lp.

¹²³⁾ Sk. H e n z e l, turpat, 235.—236. lp.

¹²⁴⁾ Sal. H e n z e l, turpat, 240.—241. lp.

¹²⁵⁾ Sk. B e r l i n e r, Abschreibungen u. Zinsen i. d. Kalkulation. Z. f. Hw. u. Hp. 2. Jahrg. 232. lp.

¹²⁶⁾ Sk. R e h m, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. München 1903. 713. lp.

¹²⁷⁾ Sal. B e r l i n e r, Abschreibungen u. Zinsen i. d. Kalkulation. Z. f. Hw. u. Hp. 2. Jahrg. 234. lp.

starp īstu un neīstu peļņu, resp. ienesu, kas iegūta, un ienesu, kas vēl nav iegūta (ienesta). Tādēļ ražojumu izmaksā ieskaitītie paša kapitāla augļi, kas ietelp vēl nepārdotu ražojumu vērtībā, jāparāda sevišķā kapitāla augļu rezerves lēsē; šos paša kapitāla augļus nevaram pārņemt uz zaudējumu un peļņas lēsi, jo tie vēl nav iegūti, un tādēļ nevar tikt izdalīti, piem. dividendēs. Preces tiek pirktas resp. ražotas pārdošanai, un tikai ar šo preču pārdošanu izmaksā ieskaitītie paša kapitāla augļi tiks faktiski ienesti. Arī samaksātās darba algas un sveša kapitāla augļi, kas tāpat ieskaitīti preču izmaksā, tiks ienesti atpakaļ tikai ar preču pārdošanu, un tikai tanī gadījumā, ja pārdošanas cena tos segs. Ja iebildumi netiek celti pret sveša kapitāla augļu ieskaitīšanu preču bilances vērtībā, tas viegli saprotams, jo sveša kapitāla augļi parādās kā izmaksas postenis, kas jāsedz katrā gadījumā, vienalga, vai preces pārdotas vai ne, un vai saņemtā pārdošanas cena tos segs vai ne. Paša kapitāla augļi ir izmaksas un ienesas postenis, bet šī ienesa varēs tikt izlietota pēc uzņēmēja ieskatiem tikai tad, ja tā faktiski būs ienesta ar preču pārdevumiem.

Iebildumus par mantas vērtības inflatēšanu un peļņas anticipāciju ar paša kapitāla augļu skaitīšanu izmaksā, var celt vienīgi no rezultātu aplēses (grāmatvedības) viedokļa. No pašizmaksas aplēses viedokļa tādi iebildumi nav ceļami. Tāpat šādi iebildumi nav ceļami arī no rezultātu aplēses viedokļa, ja nerealizētos paša kapitāla augļus neskaitām peļņā, bet ievietojam bilances pasīvā sevišķā kapitāla augļu rezerves lēsē.

Paša kapitāla augļu ieskaitīšanas izmaksā pretinieki saka, ka lielākai daļai veikalnieku valdošā doma, ja tie aizstāvēt kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, esot nodrošināt augļu ienesu uz ieguldītiem kapitāliem. Tāda kārtība varot pamudināt uzņēmēju gūt pēc iespējas lielāku peļņu. Cenu paaugstināšana nepelnīti apbalvotu pārdevēju un apgrūtinātu pircēju, kas var kaitēt vispārējai labklājībai. Šie Šnūtenhauza¹²⁸⁾ un Laurensa¹²⁹⁾ uzrādītie motīvi gan, liekas, nepārlicina. Ja rūpnieks neskaitīs izmaksā paša kapitāla augļus, tad viņš pie „pašizmaksas“ pieskaitīs augstāku peļņas tiesu, un tagadējā saimniecības iekārtā to viņam neviens nevar liegt (izņemot varbūt sevišķus apstākļus, piem. Vācijā pasaules kara laikā). Praksē arī parasti turas pie tā, ka skatoties pēc apstākļiem leš 5, 10, 20 vai 30% peļņas

¹²⁸⁾ Sk. S c h n u t e n h a u s, Kapitalzinsen. Z. f. Hw. u. Hp. Jahrg. 1927. 185. lp.

¹²⁹⁾ Sk. L a w r e n c e, Cost accounting, 320. lp.

pie pašizmaksas, un grib ar šo peļņu segt arī ieguldītā paša kapitāla augļus¹³⁰). Ja ienākuma gūšana būtu tik vienkārša kā to tēlo augstāk minētie autori, tad saimnieciska uzņēmuma vadība būtu gaužam viegla lieta. Nelaime tikai tā, ka pārdošanas cenu noteikšanu ierobežo konkurence. Vienīgi monopōlstāvokli ieguvušie uzņēmumi varētu diktēt cenas pēc savas patikas, bet to viņi varētu darīt neatkarīgi no tā, vai paša kapitāla augļi skaitīti ražošanas izmaksā vai ne. Pircēju labklājību var gan apdraudēt kartelu un trestu varas izplatīšanās pat tad, ja cenas rēgulētu valdības iestādes; ja šo apvienību uzņēmumos ieguldīts pārāk daudz kapitāla, vairāk kā tas saimnieciski attaisnojams, tad gan kapitāla augļi var pārāk pacelt ražojumu cenas, ja tos skaita ražošanas izmaksā. Tikai šis ļaunums saistās ar saimniecības struktūras pārmaiņu (pāreja no brīvās saimniecības saistītā (gebundene) saimniecībā), bet ne ar paša kapitāla augļu skaitīšanu ražošanas izmaksā.

Pareizi izvesta pašizmaksas aplēse, kur ņemti vērā arī paša kapitāla augļi, dod iespēju spriest par saimnieciskā principa ievērošanu. Tagadne, un šķiet arī nākotne darīs to pašu, spiež mūs vienmēr pareizāk kalkulēt. Tikai ar visa kapitāla augļu vērā ņemšanu iespējams zināt īsto pašizmaksu. Tam svarīga nozīme, jo cenšoties noieta (Absatz) iespējamības paplašināt, uzņēmuma vadītājs bieži vien spiests ievērojami pazemināt cenas. Ja arī tādēļ nevar gūt peļņu, tad tomēr uzņēmuma vadītājam būs mierinoša sajūta, ja viņš zina, ka visos apstākļos nodrošināta nōrmāla kapitāla rentēšanās¹³¹).

Pie iebildumiem pret visa kapitāla augļu iekaitīšanu izmaksā pie der arī tas, ka nav iespējams (is impracticable) noteikt bazi augļu aplēšanai, un grūti noteikt pareizo augļu likmi (%), pēc kuŗas augļi ieskaitāmi izmaksā. Par šo iebildumu Laurens¹³²) saka, ka uz grūtībām vien nevarot atsaukties; ja principi esot pareizi, tad grūtības varot pārvarēt. Pretrunas jāizšķir no principiālā, bet ne no grūtību viedokļa.

Jautājumu par kapitāla augļu aplēšanas bazi un augļu likmi apskatīsim sīkāk vienā no nākošām nodaļām (IV).

Te varam piezīmēt, ka minētās grūtības tomēr pārvaramas. Tas, ka kapitāla augļu likmes ir svārstīgas, nevar būt par iemeslu viņu

¹³⁰) Sal. R a h m, Selbstkostenrechnung, 116. lp.

¹³¹) Sal. R a h m, Selbstkostenrechnung, 116. lp.

¹³²) Sk. L a w r e n c e, Cost accounting, 320. lp.

neņemšanai vērā pašizmaksas aplēsē, jo arī izejvielu cenas un darba algas ir svārstīgas, bet tas nebūt netraucē grāmatot tās kā izmaksas sastāvdaļas¹³³).

Iebildumi vēl tiek celti pret mūsu aizstāvētā uzskata lietderību, jo pie tādas sarežģītas aplēses sistēmas grāmatvedības izmaksa būšot daudz augstāka kā gadījumā, ja šie augļi nebūtu jāskaita izmaksā¹³⁴). Grūti spriest, par cik pavairosies grāmatvedības darbi ar paša kapitāla augļu skaitīšanu izmaksā, jo jāņem vērā, ka arī pie pašizmaksas pieskaitāmās peļņas aplēšana, aplešot pārdošanas cenu, tāpat prasa zin. darbu, sevišķi vēl, ja šo darbu grib samērā pareizi veikt. Jāņem vērā, ka sveša kapitāla augļu sadalīšana uz ražojamām precēm tik un tā vajadzīga; var domāt, ka šis darbs ievērojami nepiecauks, ja tāpat sadalīs visa kapitāla augļus. Šis iebildums drīzāk attiecināms uz pašizmaksas aplēsi vispār, kur jāizšķiras starp matemātisku pareizību un saimniecisku nepieciešamību. Ja kāda aplēse izmaksā vairāk kā viņa ražojumam vērts, tad tai visos apstākļos jāiztrūkst¹³⁵). Daudziem aplēšanas paņēmieniem ir robežas, pie kurām tie vairs neatmaksājas. Piem. ir paņēmieni pareizai apkurināšanas izmaksas sadalīšanai uz darbnīcām un ražojamiem priekšmetiem, bet šī pareizība izmaksā tik dārgi un uz rezultātu atstāj tik mazu ietekmi, ka te priekšroku dod mazāk pareiziem aplēšanas paņēmieniem. Pilnīgākā pašizmaksas aplēse nav tā, kas dod augstāko pareizību, bet gan ar saimniecisku pareizības norobežošanu. Šo grūtību dēļ bieži vien nav iespējams ieturēt aplēsēs vēlamo pareizību; mazāk svarīgos gadījumos augstāko pareizību var bieži sasniegt ar pavisam maz darba, un ir gadījumi, kur augstāka pareizība gan vēlama, bet nav izvedama, jo izmaksā pārāk dārgi¹³⁶). Arī par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā sakāms, ka tā izdarāma tikai tik tālu, cik tālu tam ir nozīme un saimniecisks attaisnojums.

Amerikas Savienoto Valšņu pašizmaksas aplēses literātūrā atrodami aizrādījumi, ka kapitāla augļi nevarot tikt ievesti izmaksā tādēļ, ka lielākā daļa bankieņu turoties pie ieskata, ka kapitāla augļi nedrīkst ietilpt mantas bilanču vērtībā. Atkinss¹³⁷) uzskata to par

¹³³) Sal. Suffer n, Interest as an element of production costs. J. o. A. 1913. Vol. XV. 329. lp.

¹³⁴) Sal. Atkin s, Industrial cost accounting, 163. lp.

¹³⁵) Sal. Schma lenbach, Selbstkostenrechnung, 7. lp.

¹³⁶) Sal. Peters, Über Industriekalkulation, Z. f. hw. F. Jahrg. 1927. 20. lp.

¹³⁷) Sk. Atkin s, Textbook, 236. lp.

svarīgu praktisku motīvu pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā. Tomēr tas nav pierādījums, ka kapitāla augļi nav izmaksas sastāvdaļa. Bez tam paša kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas piekritēji stingri šķiro ienestus (iegūtus — earned) augļus no augļiem, kas vēl nav ienesti, ievēdot tos bilances pasīvā sevišķā kapitāla augļu rezerves lēsē.

Kā iebildumu pret paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā pieved vēl, ka pret to esot tiesu iestādes¹³⁸⁾. Tāds iebildums pilnīgi nesaprotams, jo tiesu iestādēm nepieder uzraudzības tiesības par saimnieciskiem uzņēmumiem. Tiesu iestādēs var nonākt dažādi strīdus jautājumi vai nu privātpersonu starpā, vai arī starp privātpersonām un publisko apvienību nodokļu iestādēm. Strīdi ar nodokļu iestādēm var izcelties pie saimniecisku uzņēmumu aplikšanas ar nodokļiem, pie kam tiesu iestādes šos strīdus izšķir saskaņā ar attiecīgiem nodokļu likumiem. Šie likumu noteikumi var būt ļoti dažādi. Par Amerikas Savienoto Valšņu tiesu praksi labu pārskatu dod Skovells¹³⁹⁾. Par Vācijas apstākļiem Klingers¹⁴⁰⁾ pastāsta, ka pēc agrākā Prūsijas ienākuma nodokļa likuma paša kapitāla augļi nav uzskatīti par atvelkamu izmaksu, ko gan atzinis agrākais Bavārijas ienākuma nodokļa likums. Latvijas tirdzniecības un rūpniecības nodokļu likums¹⁴¹⁾ paredz, ka no gada ieņēmuma var atvilkt parādu procentus par uzņēmuma parādiem, kā arī uzņēmuma apgrozībā esošiem, bet uzņēmumam nepiederošiem kapitāliem. Latvijas ienākuma nodokļa likums paredz to pašu, bez tam vēl noteikti atzīmē, ka pie uzņēmuma izdevumiem nevar pieskaitīt procentus par paša īpašnieka uzņēmumā ieguldīto kapitālu¹⁴²⁾. Uzņēmuma tīrienesa aplikšanas ziņā uzskatīta par vienību, lai gan stingri ņemot arī te ienesa sastādās no uzņēmēja darba algas, uzņēmēja kapitāla augļiem un uzņēmēja peļņas. Nodokļu tehnika nav vēl tik tālu izveidojusies, lai katru no šīm uzņēmēja ienākuma sastāvdaļām apliktu atsevišķi, lai gan no taisnības principa viedokļa varam prasīt, lai mazāku uzņēmumu īpašniekiem daļu viņu ienākumu

¹³⁸⁾ Sal. Castenholz, Cost accounting procedure, 212. lp.

„ Scovell, Interest as a Cost. 161. lp.

¹³⁹⁾ Sk. Scovell, Interest as a Cost, 161. u. sek. lp.

¹⁴⁰⁾ Sk. Klinger, Die Verzinsung des Eigenkapitals. Die Unternehmung. I. Jahrg. 536. lp.

¹⁴¹⁾ Sk. Nodokļu nolikums. 1929. g. izd. 255. lp.

¹⁴²⁾ Sk. turpat, 11. u. 17. p. p.

uzskatītu par darba algu un tai piemērotu vispārējo principu par nefundēto ienākumu vieglāku aplikšanu.

Noskaidrojot mūsu uzstādīto jautājumu, nevaram sekot tiesu praksei, bet vienīgi teorijā un praksē pārbaudītiem saimnieciskiem slēdzieniem¹⁴³).

Šis apskats rāda, ka pret visa uzņēmuma kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā nav celti tādi iebildumi, kuŗu dēļ arī paša kapitāla augļus nevarētu uzskatīt par ražošanas izmaksu.

III. Kapitāla augļi pašizmaksas un rezultātu aplēsēs.

Par rezultātu aplēsi šini darbā varētu arī nerunāt, ja tā daudzos gadījumos nebūtu tik cieši saistīta ar pašizmaksas aplēsi. Sevišķi Amerikas Savienoto Valšņu uzņēmumos pašizmaksas aplēse ļoti bieži apvienota ar rezultātu aplēsi (istermiņa). Lielākā daļa no apskatītiem iebildumiem, kas celti pret paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, nāk no rezultātu aplēses (grāmatvedības) viedokļa, to starpā arī iebildumi par mantas vērtības inflatēšanu un peļņas anticipāciju. Ja pašizmaksas aplēse nav saistīta ar rezultātu aplēsi, tad pret pašizmaksas aplēsi vien tādus iebildumus nevar celt. Sakarā ar plašu caurraksta principa (Durchschreibebuchhaltung) pielietošanu grāmatvedībā, ir pamats domāt, ka sakari starp pašizmaksas aplēsi un grāmatvedību kļūs vēl ciešāki, kādēļ vēlams, ka abas minētās aplēses lietotu vienādus aplēses lieumus.

Šmālenbachs¹⁾ un viņa sekotāji kā pašizmaksas, tā rezultātu aplēsēs lieto katrā dažādus jēdzienus. To labumu patēriņu (Güterverzehr), ko aplēš rezultātu aplēsē, sauc par izlietojumu (Aufwand); to labumu patēriņu, ko pašizmaksas aplēsē stāda pretim kādam saimnieciskam izpildījumam (veiksmei — Leistung)²⁾ sauc par izmaksu (Kosten). Izlietojums un izmaksa pa lielākai daļai sakrīt, bet pilnīgi šie jēdzieni nesedzas.

Rezultātu aplēse ir parastā grāmatvedības zaudējumu un peļņas aplēse. Viņu parasti izved reizi saimniecības gada laikā (t. s. gada slēgums). Pēdējā laikā plaši izplatīta t. s. istermiņa rezultātu aplēse

¹⁴³⁾ Sal. Beste, Die Verrechnungspreise. Berlin 1924. 25. lp.

¹⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung. 5. Aufl. 9. lp.

²⁾ Ar jēdzienu „veiksme“ apzīmēšu ar „izmaksu“ sasniegtos panākumus (ražotās preces, izdarītie pakalpojumi u. c.).

(kurzfristige Erfolgsrechnung), ko parasti izved reizi mēnesī (reizē ar grāmatu mēneša slēgumu)³⁾. — Rezultātu aplēsei ir dabiska tendence aptvert visu aplēsuma periodu, lai gan no tā bieži vien cieš tik visai svarīgais salīdzināmības princips (Prinzip der Vergleichbarkeit). Lai šo pilnību sasniegtu, rezultātu aplēse turas pie kontinuitātes principa, t. i. viņa ar jauno aplēses periodu tieši pieslēdzas iepriekšējam aplēses periodam, pārņemot iepriekšējā perioda aplēses atlikumus. Pie tam rezultātu aplēsēs pastāv paradums nekorrigēt agrāko nolēses periodu noslēgtās rezultātu aplēses, jo korrigējot agrāko gadu rezultātu aplēses, būtu jākorrigē arī jau agrāk noslēgtās bilances. To nedara⁴⁾. Piem., ja nodokļu iestāde 1905. gadā uzliek papildu nodokli par 1902. gadu, tad nekorrigē vis 1902. gada grāmatu slēgumu, bet grāmato šo papildu nodokli kā izdevumu 1905. gadā, lai gan tas bija jāsedz no 1902. gada ienākumiem. Par šo apstākli Šmalenbachs⁵⁾ saka, ka rezultātu aplēsē tēvu grēki tiekot piemeklēti pie bērniem un bērnu bērniem. No tā gan cieš salīdzināmības princips, jo viena gada rezultātā var ietilpt kāda cita gada rezultāti, kādēļ rezultātu aplēse nevar dot pilnīgu pārskatu par atsevišķu gadu rezultātiem. — Izvedot rezultātu aplēsi tikai reizi gadā, pārāk maz var spriest, piem. par uzņēmuma panākumiem un stāvokli gada vidū, jo gads tagadējos saimnieciskos apstākļos ir pārāk garš laika spridis. Uzņēmuma vadītājam vajaga pārskata par saimnieciskām parādībām un to attīstības virzienu arī par īsākiem periodiem, kas var dot uzņēmuma vadītājam vērtīgus norādījumus turpmākam uzņēmuma vadības virzienam. Svarīgākais te ir ne pati rezultātu aplēse, bet ieskats uzņēmuma darbības gaitā un attīstības virzienā⁶⁾.

Ja rezultātu aplēse ved lēsumu zināma laika spridī patērētām vērtībām, tad pašizmaksas aplēse ved lēsumu vērtībām, kas patērētas uz vienas ražojumu vai pakalpojumu vienības. Parasti pašizmaksas aplēses priekšmets ir veikmes vienība (Leistungseinheit), „gabals“, kādēļ pašizmaksas aplēsi sauc arī par gabalizmaksas aplēsi (Stückkostenrechnung)⁷⁾. Pašizmaksas aplēse var būt iepriekšējā un pēcaplēse (Nachkalkulation). Iepriekšējā aplēse uzstāda iepriekšēju (varbūtēju) izmaksas aplēsi, tā ir tikai izmaksas projekts, paredzējums.

³⁾ Sal. Beste, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung. Leipzig 1930. 3. lp.

⁴⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 10. lp.

⁵⁾ Sk. Schmalenbach, turpat, 10. lp.

⁶⁾ Sal. Beste, Kurzfristige Erfolgsrechnung, 7.—8. lp.

⁷⁾ Sal. Grundplan der Selbstkostenrechnung. 3. Aufl. 7. lp.

Pēcaplēse kontrolē iepriekšējo aplēsi, un izejot no faktiskiem izdevumiem, aplēš kāda darījuma vai pakalpojuma īsto pašizmaksu. Bez minētām izšķir vēl starpaplēses (Zwischenkalkulation), kas kalpo sevišķiem mērķiem⁸⁾.

Arī pašizmaksas aplēsē, cik tālu tā ir pēcaplēse un nodarbojas ar pagātni, ir svarīga nōrmālā aptvere (Erfassung des Normalen); viņa upurē tam kontinuitātes principu. Pašizmaksas aplēse ņem vērā tikai tādas izmaksas (izdevumus), kas attiecas uz tekošo aplēses periodu, un pie tam ne visas, bet ņem vērā arī tādas vērtības, kas izdevumi ne bija, ne arī būs. Pēcaplēse atstāj rezultātu aplēsei rūpēties par visu izlietojumu (Aufwendungen) uztveršanu, un piegriežas tikai saviem sevišķiem uzdevumiem, kur viņa parādās arī kā labs palīgs uzņēmuma kontrolei un cenu politikai⁹⁾.

Lai pilnīgi izprastu rezultātu un pašizmaksas aplēšu attiecības, jānoskaidro „izmaksas“ un „izlietojuma“ jēdzienu būtība. Minējam jau, ka vērtību patēriņu, ko ņem vērā pašizmaksas aplēsē, sauc par izmaksu, kamēr izlietojums ir vērtību patēriņš, ko aplēš uzņēmuma rezultātu aplēsē. Abi jēdzieni pa lielai daļai sakrīt (sedzas), bet ne pilnīgi. Izmaksas jēdziens no vienas puses ir šaurāks par izlietojuma jēdzienu, no otras puses atkal plašāks par to¹⁰⁾.

Rezultātu aplēsēs redzamas arī tādas izlietojuma (Aufwand) daļas, kas nevar ietilpt izmaksā. Lai skaidri atšķirtu apskatāmos jēdzienus, minēsim tos Šmālenbacha attēlojumā¹¹⁾:

Rezultātu aplēse:	neutrāls izlietojums	izmaksa, reizē izlietojums	
	Pašizmaksas aplēse:	izlietojums, reizē izmaksa	Papildu izmaksa

Šis attēls rāda, ka ir izmaksa, kas nav izlietojums, un tāpat ir izlietojums, kas nav izmaksa. Šmālenbachs¹²⁾ pats saka, ka apzīmējot izlietojumu, kas nav izmaksa, ar „neutrāls izlietojums“ (neutraler Aufwand), neesot nekas sevišķs pateikts, bet piedzīvojumi rādot, ka šis jēdziens ticis viegli pieņemts.

⁸⁾ Sal. Leitner, Selbstkostenberechnung, 21. lp.

⁹⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 10.—11. lp.

¹⁰⁾ Sal. Lehmann, Industrielle Kalkulation, 67. lp.

¹¹⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 12. lp.

¹²⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 11. lp.

Izmaksas jēdziens šaurāks par izlietojuma jēdzienu tai ziņā, ka neietver sevī izlietojumus, kam nav sakara ar uzņēmuma saimnieciskās darbības mērķiem. Pašizmaksas aplēses nozīmē par izmaksu uzskatāmi tikai tādi izlietojumi (Aufwendungen), kas izsaukti ar kāda priekšmeta ražošanu vai pakalpojumu izvešanu. Nauda var tikt izdota, piem. pērkot gruntsgabalu, bet tas tomēr nevar ietilpt izmaksā, jo netiek patērēts. Tomēr ne viss tas, kas tiek patērēts, ir izmaksa, jo ne vienmēr patērējums (Verzehren) saistīts ar kādu izpildījumu (veikmi). Piem. kādas firmas maksājums politiskiem mērķiem, maksājumi kāda ordeņa iegūšanai u. c. bez šaubām ir patērējumi, bet tomēr nav uzskatāmi par izmaksu¹³⁾.

No izmaksas izslēdzami visi tie mantu un kalpības (Dienst) izlietojumi, kas nekalkpo tieši apgrozījuma procesam. Praksē parasti novērojams, ka tādus izlietojumus, kas no saimnieciskā viedokļa nevarētu būt izmaksa, tomēr uzskata par izmaksu, piem. uzņēmuma kalpotāju pakalpojumu augstāko darbinieku privātiem mērķiem. Stingri saimnieciski vadītā uzņēmumā tas nedrīkstētu atgadīties. Ja privātos vienpersonu vai atklāto tirdzniecības sabiedrību uzņēmumos šo uzņēmumu īpašnieki savus privātos izdevumus labprāt grāmato kā veikala izdevumus, tad tas nozīmē grāmatvedības un pašizmaksas aplēses viltojumu. Te varam pieskaitīt arī tik iemīloto veikala auto, kas gan parasti tiek izlietots galvenā kārtā tikai privātiem mērķiem¹⁴⁾. Tāpat izmaksā neietelp pārmērīgi norakstījumi, izlietojumi nākotnes darījumu sagatavošanai, nodokļu papildu maksājumi par agrākiem gadiem u. c.

Lēmanis¹⁵⁾ izmaksu, kas reizē ir arī izlietojums, sauc par mērķa izlietojumu (Zweckaufwand), bet izlietojumus, kas neietelp izmaksā, tāpat kā Šmālenbachs, sauc par neitrālu izlietojumu.

No otras puses izmaksas jēdziens plašāks par izlietojuma jēdzienu, jo ietver sevī, piem., norakstījumus uz pilnīgi norakstītiem pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem; rezultātu aplēsē kādu gadu norakstījumus nemaz neizdara (piem. ja uzņēmums maz pelnījis, lai gan pareizi tas nav), bet pašizmaksas aplēsē norakstījumi vienmēr jāņem vērā; izmaksā jāieskaita arī augļi par uzņēmēja paša kapitālu un atbildība par uzņēmēja paša darbu, kamēr rezultātu aplēsē to parasti

¹³⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 8.—9. lp.

¹⁴⁾ Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 21.—22. lp.

¹⁵⁾ Sal. Lehmann, Industrielle Kalkulation, 67. lp.

ņemem vērā¹⁶⁾). Šmālenbachs¹⁷⁾ saka, ka izmaksa ar izlietojumu ievērojamā mērā sakrīt, bet šī sakrišana (Zusammenfallen) bieži attiecoties gan uz priekšmetu (Gegenstand), bet ne viņa vērtību; izlietojuma aplēsē bieži vien iziet pa daļai no citiem vērtības priekšstatiem (Wertvorstellungen) kā izmaksas aplēsē.

Jēdzieni „izmaksa“ un „izlietojums“ jau sen lietoti tirdznieciskā praksē, bet viņu saturs nebija norobežots; abi tie nozīmēja it kā kādu upuri, kas jānes, lai iegūtu ko citu. Augstāk minētā nozīmē tos pirmais ievēdis Šmālenbachs, un viņam radies daudz sekotāju. Tomēr vispār atzīts šo jēdzienu lietojums, attiecinot izmaksu uz pašizmaksas aplēsi un izlietojumu uz rezultātu aplēsi, vēl nav. Piem. Leitners¹⁸⁾ par izmaksu sauc sevišķa veida izlietojumus, t. s. mērķa izlietojumus (zweckbestimmter Aufwand). Atzīmējams, ka arī Anglijas un Amerikas Savienoto Valšņu „cost accounting“ literātūrā parasti lieto jēdzienu cost = izmaksa, bet sevišķa jēdziena izlietojumam nav (sastopami gan jēdzieni expenditure, expense, outlay, ar ko parasti apzīmē izdevumus).

Šmālenbacha un viņa sekotāju ievestie izmaksas un izlietojuma jēdzieni tādā izpratnē, ka izmaksa ir vērtību patēriņš, ko ņem vērā izmaksas aplēsē, un izlietojums — vērtību patēriņš, ko ņem vērā rezultātu aplēsē, nav atradis vispārēju piekrišanu, un pret to tiek celti svarīgi iebildumi. Jautājums šāds¹⁹⁾: kādēļ tam mantu patēriņam, ko attiecina uz kādu laika sprīdi, jābūt citādam kā mantu patēriņam, ko attiecina uz vienu veikmes vienību (Leistungseinheit). Vai tad no uzņēmuma pašuzturēšanas (Selbsterhaltung) viedokļa nevajaga visu kāda laika sprīža mantu patēriņu izdalīt uz veikmes vienībām, t. i. ražojumu vai pakalpojumu vienībām. Šķiet, ka tikai tādā ceļā uzņēmums varētu saņemt atpakaļ savus upurus (protams, tikai tad, ja pārdošanas cena tos segs).

Viens no Šmālenbacha sekotājiem, prof. L e m a n n s²⁰⁾ izmaksu aplūko no diviem viedokļiem. Izmaksu, kas attiecas uz kādu laika sprīdi (mēnesi, gadu), viņš sauc par izmaksas apgrozījumu (Kosten-

¹⁶⁾ Sal. Hoffmann, Der Gewinn, 55. lp.

„ Lehmann, Industr. Kalkulation, 68. lp.

¹⁷⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 11. lp.

¹⁸⁾ Sk. Leitner, Wirtschaftslehre, 96.—97. lp.

¹⁹⁾ Sal. Lorentz, Der Kostenbegriff. Z. f. B. Jahrg. 1931. 82. lp.

²⁰⁾ Sk. Lehmann, Das Preis- und Kostenproblem. Ann. d. B. IV. Bd. 155.—156. lp.

umsatz), jo šis izmaksas jēdziens esot plašākā — apgrozījuma jēdziena apakšgrupa. Izmaksu, kas saistīta ar kādas ražojumu vai pakalpojumu (t. i. veikmes) vienības izvešanu, sauc par objekta izmaksu (Objektskosten) vai vienības izmaksu (Einheitskosten, Stückkosten).

Istenībā plaša starp pašizmaksas un rezultātu aplēšu lielumiem nebūt nav tik liela, kā to tēlo Šmālenbachs un viņa sekotāji. Neitrālie izlietojumi, kam nav sakara ar uzņēmuma saimnieciskās darbības mērķi, stingri ņemot, nevar būt arī rezultātu aplēses elements, jo pēc būtības neitrālie izlietojumi ir uzņēmēja tīra īpašuma (t. s. kapitāla) izlietošana uzņēmēja personīgiem mērķiem, piem. pabalsti politiskām partijām, maksājumi kāda titula iegūšanai u. c. Pareizi gan, ka praksē bieži vien tādus posteņus izved caur uzņēmuma „izdevumiem“, kas no saimnieciskā viedokļa ir uzņēmuma aplēšu viltošana. Izdevumi, kam nav sakara ar ražojamo produktu, nav ne izmaksa, ne izlietojums, bet tie ir zināma veida kapitāla izlietošana uzņēmēja personīgiem mērķiem²¹). Augšā minējām, ka neitrālā izlietojumā ietelp pārmērīgi norakstījumi. Ja par pārmērīgiem norakstījumiem sauc tādus norakstījumus, kas pārsniedz nōrmālo un faktisko mantas vērtības samazināšanos no mantas nolietojšanās vai novecošanās, tad liekas, ka tādi norakstījumi kārtīgā grāmatvedībā nedrīkstētu nākt priekšā. Saprotams, ka tādi pārmērīgi norakstījumi nav izmaksa, bet tie nav arī izlietojumi, ne neitrāli, ne arī kāda cita veida. Tādēļ tie nav ņemami vērā ne pašizmaksas, ne rezultātu aplēsē. Augstāk minējām Šmālenbacha aizrādījumu, ka neitrālā izlietojumā ietelp tekošā aplēsuma periodā samaksāti agrāko aplēsumu periodu papildu nodokļi. Tam nepiekrīt Šmits²²), aizrādot, ka tādi agrāko aplēsumu periodu nodokļi nav tekošā, bet agrāko aplēsuma periodu izlietojums; ja viņi attiecīgā aplēsuma periodā nav grāmatoti kā izlietojums, tad „peļņa“ par šo periodu aplēsta lielāka, kā tā faktiski bijusi. Arī tagad nekas nestāv ceļā atskaitīt minētos nodokļu papildu maksājumus no attiecīgo periodu peļņas, kas tagad jau kļuvusi par kapitālu, bet nevis grāmatot to kā tekošā aplēsuma perioda izmaksu vai izlietojumu. Uzņēmumos ar pastāvīgu pamata kapitālu (piem. akciju sabiedrībās u. c.) šādus atskaitījumus varētu izdarīt no dažādām rezervēm. — Tā tad liekas, ka no šīs puses izmaksas un izlietojuma jēdzieni pilnīgi

²¹) Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 88. lp.

²²) Sal. Schmidt, turpat, 88. lp.

sedzas, jo „neutrālie izlietojumi“ nav ņemami vērā tekošā nolēses perioda rezultātu aplēsē.

Tālāk bija runa par to, ka izmaksas jēdziens ir savukārt plašāks par izlietojuma jēdzienu, piem. par norakstījumiem uz pilnīgi norakstītiem pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem, par augļiem uz uzņēmēja paša kapitālu un uzņēmēja darba algu. Minējām jau, ka kārtīgā grāmatvedībā tādi pārmērīgi norakstījumi nedrīkstētu notikt; tas pats sakāms arī par kluso rezervju radīšanu. Ja nav izdarīti tādi pārmērīgi norakstījumi un uzkrātas klusās rezerves, tad arī izmaksā nevajadzēs ieskaitīt norakstījumus uz pilnīgi norakstītām mantas sastāvdaļām²³⁾. Var gan nākt priekšā, ka kāda manta pēc grāmatu vērtības tiek pilnīgi norakstīta, bet īstenībā savu vērtību vēl pilnīgi nav zaudējusi; tāds gadījums iespējams tādēļ, ka nevar iepriekš noteikt, cik ilgi katra manta kalpos. Arī šādos gadījumos izmaksā nav jāieskaita „norakstījumi no pilnīgi norakstītiem pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem“, jo norakstīt no pilnīgi norakstīta taču nekā nevar; tādas „pilnīgi norakstītas“ mantas, kas vēl lietojamas ražošanā, jāpārvērtē un jāievēd bilancē, un šī vērtība arī jāņem par pamatu turpmākiem norakstījumiem.

Papildu izmaksā, kas šķir izmaksu no izlietojuma, ietelp vēl uzņēmēja kapitāla augļi un uzņēmēja darba alga. Mūs te interesē galvenā kārtā tikai uzņēmēja kapitāla augļi, lai gan to pašu, ko teiksim par uzņēmēja kapitāla augļiem, var attiecināt arī uz uzņēmēja darba algu.

Lielākā daļa no apskatītiem iebildumiem, kas tika celti pret uzņēmēja kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā, tika gan vērsti pret pašizmaksas aplēsi, bet pēc būtības attiecas uz rezultātu aplēsi, piem. iebildumi par mantas inflatēšanu un peļņas anticipāciju.

Jautājuma, vai paša kapitāla augļi ir rezultātu aplēses elements, izšķiršana atkarīga no pašizmaksas un rezultātu aplēšu organizācijas. Amerikas Savienotajās Valstīs tās parasti cieši saistītas, bet var viņas vest arī pilnīgi atsevišķi. — Beste²⁴⁾ saka, ka cieša saistība starp šīm aplēsēm esot tur, kur abu galvenais mērķis esot nodarbes kontrole. Pašizmaksas aplēse kontrolē izved sekojot ražošanas izmaksai; rezultātu aplēse pārbauda nodarbes saimnieciskumu, konstatējot rezultātu — sekmes. Abas seko tam pašam mērķim, tikai dažādā ceļā un

²³⁾ Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 88. lp.

²⁴⁾ Sk. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 16.—17. lp.

dažādiem līdzekļiem. Lai viņas nonāktu pie tā paša iznākuma, tad īstermiņa rezultātu aplēsē aplēstiem izlietojumiem jāsedzas ar pašizmaksas aplēsē aplēsto izmaksu. — Vai rezultātu aplēsi izved par isākiem vai garākiem laika sprīžiem, tas viņas attiecības pret pašizmaksas aplēsi negroza. Starp pašizmaksas aplēsi un grāmatvedību ir ļoti ciešas attiecības, jo grāmatvedībā ved lēsumu visām tām pašām patērētām vērtībām, kuŗas aplēš arī izmaksas aplēsē, tikai grāmatvedībā tās neapleš par vienu vienību, bet par veselu periodu. Raugoties no šā viedokļa liekas, ka arī rezultātu aplēsē jāietelp visām vērtībām, kas ņemtas vērā pašizmaksas aplēsē, to starpā arī uzņēmēja paša kapitāla augļiem.

Šmalcs²⁵⁾ izlietojumu dēfīnē kā „vērtību patēriņu ar mērķi vērtības ražot“, un saka, ka šis jēdziens stingri šķīrāms no izmaksas jēdziena, jo pēdējais stāvot pārāk tuvu izdevumu jēdzienam. — Arī izmaksa tāpat ir vērtību patēriņš ar mērķi radīt jaunas vērtības, un ka izlietojumu jēdzienam būtu kādas priekšrocības pret izmaksas jēdzienu, nav pierādīts; tāpat izmaksas jēdziens stingri norobežojāms no izdevumu jēdziena, un nestāv pēdējam nemaz tuvāk kā izlietojuma jēdziens.

Jāņem vērā, ka izmaksa nav tikai daž. izlietojumu vērtība izteikta naudā. Nāturālā saimniecībā izmaksu var aplēst arī pēc izlietojumu vairumiem. Arī tagadējā naudas saimniecības laikmetā jāņem vērā ne tikai izlietojumu vērtība, bet arī viņu vairums. Naudā izteikta pašizmaksa sastādās no divi komponentiem: no vairuma un vērtības. Pašizmaksas aplēsē tam ir svarīga nozīme, sevišķi ja ņemam vērā, ka izmaksas mantu iegādes vērtība var būt pavisam citāda, kā šo mantu tirgus vērtība viņu izlietošanas laikā²⁶⁾. Tādēļ arī saimnieciskos aplēsumos jāņem vērā ne tikai patērēto mantu vērtība, bet arī viņu vairums. St. Lorencs²⁷⁾ jēdzienu „izlietojums“ attiecina uz vairuma vienībās izteiktu patēriņu, bet ar jēdzienu „izmaksa“ apzīmē tā paša patēriņa vērtību, parasti izsakot to naudas vienībās; tā tad izlietojums ir ražošanā izlietoto izmaksas mantu vairums, bet izmaksa — viņu vērtība.

Nevaram arī te piekrist Šmālenbacham, ka jēdziens „izlietojums“

²⁵⁾ Sk. Schmaltz, K., Aufwand und Aufwandswert. Hdw. d. B. I. Bd. 331.—332. lp.

²⁶⁾ Sal. Lorentz, St., Der Kostenbegriff. Z. f. B. Jahrg. 1931. 28.—29. lp.
.. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 22. lp.

²⁷⁾ Sk. Lorentz, St., Der Kostenbegriff. Z. f. B. Jahrg. 1931. 85. lp.

ir tikai rezultātu aplēses elements un jēdziens „izmaksa“ tikai pašizmaksas aplēses elements, jo nav pierādīta tādu mērķa jēdzienu vajadzība.

Valbs²⁸⁾ gan saka, ka Šmālenbachs jēdzienu „Aufwand“ (izlietojums) pieņēmis cenšoties nodibināt skaidrību jēdzienos. Tam pilnīgi nevaram piekrist, jo tā vēl nav jēdzienu skaidrība, ja vienu un to pašu vērtību patēriņu rezultātu aplēsē sauc par „izlietojumu“ un pašizmaksas aplēsē — par „izmaksu“.

1. Kapitāla augļi pašizmaksas aplēsē.

Pašizmaksas aplēses mērķi var būt ļoti dažādi, piem. cenu noteikšana, nodarbes kontrole, aplēsuma cenu (Verrechnungspreise) noteikšana u. c.; tā var dot vērtīgus norādījumus nodarbes vadībai un var būt vērtīgs palīga līdzeklis dažādu aplēšu izvešanai. Pašizmaksas aplēse var noderēt par vērtīgu izejas punktu arī dažādos valsts saimniecības politikas jautājumos, piem. tirdzniecības, nodokļu, sociālās u. c. politikas jautājumos²⁹⁾. Starp pašizmaksas aplēses mērķiem svarīgākie ir — nodarbes kontrole un cenu aplēšana. Dažos uzņēmumos svarīgāka nozīme ir vienam, dažos otram mērķim. Vispār pieņem, ka nodarbes kontrole ir jo svarīgāka, jo vairāk tā seko tautpīgai un saimnieciskai nodarbes vadībai. Sevišķi tas sakāms par masu ražojumiem. Parasti tās ir preces, kuŗām pastāv vispār zināmas tirgus cenas, kādēļ to cenu aplēšanas nozīme mazāka. Tā kā masu ražošana pastāv galvenā kārtā pamatražošanas (Urproduktion) vai tai tuvu stāvošās nozarēs, tad varam teikt, ka pamatražošanā pašizmaksas aplēses kontroles mērķi ir pārsvarā par pārējiem³⁰⁾.

Pašizmaksas aplēsei, kas galvenā kārtā kalpo cenu noteikšanai, ir liela nozīme gatavu preču ražošanā (Fertigwarenindustrie). Ražojumi te parasti ļoti dažādi; bieži vien vienā nodarbē ražo pēc formas un lieluma daudz un dažādas preces. Parasti šīm precēm nav arī cietu un vispār zināmu cenu, kādēļ arī pašizmaksas aplēse te kalpo galvenā kārtā pārdošanas cenu noteikšanai³¹⁾. Plaši izplatīts uzskats, ka pašizmaksas aplēse galvenā kārtā kalpo tikai cenu noteikšanai. Tas

²⁸⁾ Sk. Walb, Die Erfolgsrechnung, 39. lp.

²⁹⁾ Sal. Grundplan der Selbstkostenrechnung, 3. Aufl. 8.—9. lp.

³⁰⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 105. lp.

³¹⁾ Sal. turpat, 105.—106. lp.

dažos gadījumos tā arī ir, piem. uzņēmumos ar monopōlstāvokli kādā nozarē, tālāk uzņēmumos, kas izpilda atsevišķus pasūtīnājumus, kuŗu izvešana prasa daudz laika (piem. kuŗu un tiltu būvētavās), un jau augšā pieminētos preču ražošanas uzņēmumos³²⁾.

Preču ražošanas cenai jābūt noteiktai tik augstai, cik vien iespējams, un tomēr tik zemei, ka tos pasūtīnājumus, kuŗus grib saņemt, patiesi arī saņemtu. Šis uzdevums jāveic pašizmaksas aplēsei. Bez tam, ja nodarbinātības pakāpe (Beschäftigungsgrad) vispār atļauj kādu izvēli, saņemtiem pasūtīnājumiem jāatbilst uzņēmuma darba spējām; jāgriež vērība uz to, lai būtu diezgan darba visām uzņēmuma nodarbēm, lai dažas no tām nebūtu pārāk apkrautas ar darbu, kamēr citās darba spējas netiktu izmantotas pilnos apmēros. Tomēr cenu noteikšana nedrīkst pārkāpt tās robežas, kur pasūtīnājumu izpildīšana uzņēmumam nestu zaudējumus³³⁾.

Tautsaimnieciskā cena ne vienmēr saskan ar pašizmaksu, jo dažādu uzņēmumu pašizmaksas ir dažādas, un ļoti var būt, ka mūsu konkurentu noteiktā cena stāv tuvāk tautsaimnieciskai cenai kā mūsējā. Ja cenu noteikšana atkarātos tikai no viena uzņēmuma, tad lieta būtu ļoti vienkārša: jāapleš pašizmaksa un pie tās jāpieskaita zināma peļņas tiesa. Stingri ņemot nav pareizi teikts, ka cenu noteikšana ir pašizmaksas aplēses mērķis; patiesībā cenu noteikšana neietelp pašizmaksas aplēses uzdevumos, jo tas ir cenu politikas uzdevums. Tas tomēr pašizmaksas aplēses nozīmi nemazina, jo tā dod svarīgus pieturas punktus cenu politikas izvešanai. Ja arī cenas daudzos gadījumos nosaka uzņēmēju apvienības, tad arī te konkurences gadījumos ir svarīgi zināt cenu zemāko robežu³⁴⁾. — Svarīga nozīme ir cenu aplēšanai tādām precēm, kuŗām nav vispār zināmu tirgus cenu. Ja uzņēmumā ražo daudz un dažādas preces, tad uzņēmējs dažu galveno ražojumu cenas zinātu tikai apmēram, bet mazāk noejošu ražojumu cenas viņš nezinātu. Bet to gan uzņēmējs zina, vai viņa cenas ir augstas vai zemas, jo to viņš dzird no pircējiem, ceļotājiem un aģentiem, un novēro arī pats pēc ienākušiem pasūtīnājumiem³⁵⁾. Pirmā prasība ir, lai uzņēmējs pats zinātu savu ražojumu pašizmaksu, un to uzņēmējs var zināt tikai no pareizi izvestas izmaksas aplēses, kur būs ņemti vērā visi ražošanas faktori.

³²⁾ Sal. Geldmacher, Betriebswirtschaftslehre, 8.—9. lp.

³³⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 107. lp.

³⁴⁾ Sal. Geldmacher, Betriebswirtschaftslehre, 9. lp.

³⁵⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 107.—108. lp.

Tas ved pie tam, ka izmaksā jāieskaita augļi visam uzņēmumā ieguldītam kapitālam, jo ir preces, kas tiek pagatavotas ar dārgām mašīnām, un ir preces, kas galvenā kārtā izgatavotas ar roku darbu. Lai zinātu šo preču faktisko pašizmaksu, tad nepieciešami ņemt vērā katras preces ražošanas ierīcēs ieguldītā kapitāla augļus.

Ja kāds fabrikants izgatavo daudzējādas preces, tad viņš šīm precēm nosaka pārdošanas cenas, izejot no kalkulācijas grāmatas datiem. Piemērošanās tirgus cenām notiek ar peļņas pieskaitījumu. Šī piemērošanās tirgus cenām ir samērā vienkārša pie sikākiem ražojumiem, kas ikdienas tiek ražoti no jauna. Citādi tas ir ar lielu pasūtījumu veikšanu. Piem. fabrikants, kas būvē tiltus un divi gadi nodarbojas ar kāda liela pasūtījuma izvešanu, nekad nevar būt tik tuvu tirgum un tirgus cenu svārstībām, kā kāds darba riku fabrikants³⁶⁾.

Pareizi izvesta pašizmaksas aplēse var noskaidrot, kādos gadījumos ir izdevīgāk zināmus fabrikātus pašam ražot, vai iegūt brīvā tirgū par tirgus cenām³⁷⁾.

Katrā uzņēmumā var gadīties laika sprīži, kad uzņēmējs pasūtījumu pieņemšanā nevar izvēlēties, kad jāpieņem visi piedāvājumi, kādi vien ienāk. Tādos laikmetos pašizmaksas aplēse iziet vai vienīgi uz saņemamās cenas aplēšanu. Bet ir arī laikmeti, kad ir zināma izvēles brīvība; šādos gadījumos pašizmaksas aplēsei jāītāda, kādu pasūtījumu izvešana vislabāk piemērota nodarbes spējām. Šai aplēsei jānoskaidro, kādā vietā nodarbe ir pārāk apkrauta ar darbu un nekādu tālāku apgrūtinājumu nevar uzņemt; pasūtījumiem, kas šīs nodaļas apgrūtina, jāapleš augstāka cena. Tālāk šai aplēsei jānoskaidro, kur nodarbe strādā ar stipri regresīvu izmaksu un tādēļ nodarbinātība jāpastiprina. Jānoskaidro, cik šinīs nodarbēs izmantots no nōrmālām darba spējām, un cenas pēc iespējas tā jānosaka, lai pasūtījumi ienāktu tām nodarbēm, kuŗu darba spējas nav izmantotas pilnos apmēros. — Cenu politikas mērķis ir panākt iespējami organisku uzņēmuma nodarbinātību, kam ir arī liela tautsaimnieciska nozīme. Bez nepieciešamības, katram uzņēmumam izvest darbu ar augstāko saimnieciskumu, tautsaimniecībā liela nozīme ir arī tam, lai atsevišķas nodarbes veiktu viņu spējām vislabāk atbilstošu darbu³⁸⁾.

³⁶⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 107. u. 109. lp.

³⁷⁾ Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 97. lp.

³⁸⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 109.—110. lp.

Šādus jautājumus apmierinoši var noskaidrot tikai tad, ja par izmaksas sastāvdaļu uzskata visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļus. Arī pārdošanas cenas noteikšanā ir svarīgi, vai izmaksā ieskaitīti augļi kā paša, tā svešam kapitālam, jo citādi varētu notikt, ka atsevišķi pārdevumi izdarīti zem pašizmaksas. Svarīga nozīme tam ir zemu cenu laikmetos, lai redzētu, cik tālu vispār ar cenu pazeminājumiem var iet, lai tomēr nodrošinātu nōrmālus augļus uz ieguldītā kapitāla līdz ar atlīdzību par uzņēmēja paša darbu³⁹⁾.

Ne mazāk svarīga loma pašizmaksas aplēsei ir uzņēmuma kontroles izvešanā. Uzņēmuma nodarbju kontrole ir svarīgākais mērķis ne tikai pašizmaksas aplēsei, bet arī fabriku grāmatvedībai vispār. Arī rezultātu aplēse bieži vien kalpo šim pašam mērķim. Pašizmaksas aplēse ienes šinī kontrolē ko jaunu, aplēšot izmaksu ne par laika vienību (mēnesi, gadu), bet par veikmes vienību (piem. gabalu, kilogrammu, tonnu u. c.). Ar šādu nodarbes kontroles paplašināšanu iespējams daudz labāks ieskats mainošās nodarbes attiecībās, un iespējams noskaidrot viena vai otra paņēmiena kļūdas un priekšrocības, ko nespēj kaila rezultātu aplēse. To var gan veikt pašizmaksas aplēsei piešķanota rezultātu aplēse un tikai tādēļ, ka rezultātu aplēse saistīta ar pašizmaksas aplēsi⁴⁰⁾.

Nodarbes kontrole ir svarīgākais pašizmaksas aplēses mērķis, vienalga, vai uzņēmums pārdošanas cenu ziņā ir pilnīgi neierobežots (monopōluzņēmums), vai arī tam uz savu ražojumu cenu noteikšanu nav nekādas ietekmes, piem. kur pārdošanas cenu nosaka iestāžu rīkojumi vai privāta vienošanās, vai arī tie būtu ražojumi ar vispār zināmām tirgus cenām⁴¹⁾.

Pašizmaksas aplēsei, kuŗas galvenais mērķis ir uzņēmuma kontrole, jādod pārskats par īsiem laika sprīžiem. Uzņēmuma vadībai nepieciešami redzēt nodarbes vai to daļu nepareizo darbību (kļūdas) nevis pēc gada, bet tik ātri, ka būtu vēl iespējams novērst trūkumus⁴²⁾.

Pašizmaksas aplēsei uzņēmuma saimnieciskās vadības ziņā piegriežama liela vēriba, jo tā ar labiem panākumiem var tikt izlietota arī vēl dažādiem blakus mērķiem⁴³⁾.

³⁹⁾ Sal. Schmidt, Die um ersparte Zinsen steigende Abschreibungen, Z. f. B. Jahrg. 1927. 819. lp.

⁴⁰⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 106. lp.

⁴¹⁾ Sal. Beste, Verrechnungspreise, 64. lp.

⁴²⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 106. lp.

⁴³⁾ Sk. Grundplan der Selbstkostenrechnung, 3. Aufl., 8.—9. lp.

Vispār pašizmaksas aplēsē ir trīs iespējas: 1) ieskaitīt izmaksā visa kapitāla augļus, 2) ieskaitīt izmaksā tikai par svešu kapitālu maksājamos augļus un 3) pašizmaksas aplēsē nemaz neņem vērā kapitālu augļus.

Sveša kapitāla augļi vispār tiek atzīti par izmaksas sastāvdaļu tādēļ, ka te no uzņēmuma iziet vērtības, kas patērētas ražošanas procesā. Par svešu kapitālu maksājami augļi jāienem atpakaļ, lai uzņēmums neciestu zaudējumus. Strīdi ir vienīgi par to, vai paša kapitāla augļi ir izmaksas vai peļņas sastāvdaļa. Arī te pastāv divi dažādi virzieni. Viena grupa skaita arī paša kapitāla augļus par izmaksas sastāvdaļu un līdz ar to arī par pašizmaksas aplēses elementu, piem. Šmālenbachs⁴⁴), Skovels⁴⁵), Šmits⁴⁶), Beste⁴⁷) un Lēvensteins⁴⁸).

Otra grupa autoru neatzīst paša kapitāla augļus par izmaksas sastāvdaļu, bet pieskaita tos uzņēmuma peļņai, piem. Geldmachers⁴⁹), Leitners⁵⁰), Šifs⁵¹), Lašinskis⁵²), Šnūtenhauzs⁵³) u. c. Šie autori uzskata paša kapitāla augļus par aplēses lielumu, kas pašizmaksas aplēsē ņemams vērā cenu politikas izvešanai, dažādu salīdzinājumu izvešanai, ienesīguma aplēšanai, kontroles nolūkiem u. c. Ja uzņēmums ciestu zaudējumus, nesaņemot atpakaļ par svešu kapitālu samaksātos resp. maksājamos augļus, tad par zaudējumu nevarot runāt, ja nesaņem augļus par paša kapitālu. Neesot gan iegūta tā ienesa, ko varētu iegūt kapitālu citādi izlietojot, bet īsts zaudējums tas tomēr neesot. Piem. Geldmachers⁵⁴) saka, ka ja paša kapitāla augļi būtu izmaksa, tad tie samazinātu uzņēmuma mantu, bet tas neesot pat tad, ja

⁴⁴) Sk. Schmalenbach, Zinskosten i. d. Buchführung. Z. f. Hw. F. Jahrg. 7. 252. lp.

⁴⁵) Sk. Scovell, Interest as a Cost, 16.—17. lp.

⁴⁶) Sk. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 86.—89. lp.

⁴⁷) Sk. Beste, Verrechnungspreise, 24. lp.

⁴⁸) Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 77.—79. lp.

⁴⁹) Sk. Geldmacher, Grundbegriffe u. syst. Grundriss d. betr. Rechnungswesens. Z. f. Hw. F. Jahrg. 23. 6. lp.

⁵⁰) Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung, 9. Aufl., 65. lp.

⁵¹) Sk. Schiff, Die Wertminderung, 31.—32. lp.

⁵²) Sk. Laschinsky, Die Selbstkostenberechnung, 66. lp.

⁵³) Sk. Schnutenhaus, Kapitalzinsen als ... Z. f. Hw. u. Hp. 20. Jahrg. 161. lp.

⁵⁴) Sk. Geldmacher, Grundbegriffe ... Z. f. Hw. F. Jahrg. 23. 6. lp.

„ — Wirtschaftsunruhe und Bilanz, I. Bd. 4. u. sek. lp.

tie netiekot iegūti atpakaļ. — No kalkulācijas viedokļa tas nav pareizs slēdziens, jo izmaksa ir ražošanā izlietoto mantu patēriņš. Un tāds mantu patēriņš — vismaz lēsveidīgi (rechnungsmäßig) — ir arī tad, ja tai vietā, lai saņemtu par savu kapitālu drošus augļus, atsakās no tiem, lai izlietotu kapitālu paša uzņēmumā. No saimnieciskā viedokļa pilnīgi nepareizs uzskats, ka no diviem uzņēmumiem, kas strādā ar vienādu kapitālu un veic vienādu darbu, viens strādātu lētāk tikai tādēļ, ka tas strādā galvenā kārtā ar paša kapitālu, kamēr otrs strādā ar aizņemtu kapitālu⁵⁵⁾.

Viedokli, ka pašizmaksas aplēsē nemaz nav ņemami vērā kapitāla augļi, aizstāv Peizers⁵⁶⁾, izejot no tā viedokļa, ka nodarbei neesot daļas ar uzņēmuma finansiālām attiecībām, jo tās uzdevums veikt isteno ražošanas darbu. Peizers tomēr kapitāla augļu izmaksas raksturu nenoliedz, tikai norāda, ka tiem jāparādās uzņēmuma galvenā grāmatvedībā. Arī Lēmanis⁵⁷⁾ atzīst, ka var būt starpība starp nodarbes pašizmaksu un uzņēmuma pašizmaksu, pie kam nodarbes pašizmaksā neietelp kapitāla augļi. Mazliet citādās domās ir Leitners⁵⁸⁾, kas gan saka, ka nodarbes pašizmaksa ir neatkarīga no uzņēmuma finansiālām attiecībām, bet atzīst par nepareizu to autoru domas, kas tādēļ negrib skaitīt pašizmaksā par svešu kapitālu maksājamos augļus. No diviem vienādos ražošanas un noieta apstākļos strādājošiem uzņēmumiem lielāku peļņu iegūšot tas, kas strādās galvenā kārtā ar paša kapitālu. Uzņēmumam, kas strādā ar svešu kapitālu, jāskaitoties ar augstāku pašizmaksu. Leitnera viedokli nevaram atzīt par pareizu, jo šo uzņēmumu pašizmaksa būs vienāda, un, ja „nodarbes pašizmaksa nav atkarīga no uzņēmuma finansiālām attiecībām“, tad pašizmaksā nav skaitāmi arī sveša kapitāla augļi. Pareizāks šķiet augstāk pieminētais Peizera un Lēmana uzskats, nodarbes pašizmaksā neskaitīt ne paša, ne sveša kapitāla augļus, jo var būt tādas nodarbes, piem. valsts un pašvaldības iestādēm, kuŗām ar kapitāla sagādāšanu nav jāskaitās; bet to uzdevums veikt tikai noteiktu ražošanas darbu. Tomēr visu šo autoru uzskati nepareizi tai ziņā, ka netiek piegriezta vērība apstāklim, ka ražošanas procesu tikai tad varēs tiešām saimnieciski nostādīt, ja ņems vērā visa nodarbēs ieguldītā kapitāla augļus. Minējam jau, ka vienā nodarbē, kur izgatavo

⁵⁵⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, Berlin 1931. 81.—82. lp.

⁵⁶⁾ Sk. Peiser, Grundlagen d. Betriebsrechnung, 19. lp.

⁵⁷⁾ Sk. Lehmann, Industrielle Kalkulation, 93—94. lp.

⁵⁸⁾ Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung, 65. lp.

dažādas preces, dažu ražošanai vajadzīgas dārgas mašīnas, kamēr citas tiek ražotas galvenā kārtā ar roku darbu. Šo preču faktisko pašizmaksu būs iespējams zināt tikai tad, ja pašizmaksā ņems vērā visa ieguldītā kapitāla augļus. Šai ziņā kapitāla augļi ir tik svarīga ražošanas izmaksas daļa, ka tie jāņem vērā kā privātkapitālistiskā, tā arī sociālās paraugvalsts ražošanas procesā⁵⁹⁾.

Visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā nepieciešama tādēļ, lai šī kapitāla izmaksa tiktu sadalīta uz uzņēmuma atsevišķām nodaļām samērā ar to piedalīšanos kapitāla izlietošanā. Nav atzīstama tāda kārtība, kur paša kapitāla augļus ņemtu vērā, tikai pārdošanas cenu aplēšot, kā peļņas pieskaitījumu, jo nav tāda pieturas punkta, kas dotu iespēju spriest, cik paša kapitāla augļu krit uz katru atsevišķu preci. Cenas aplēšanai pēdējais paņēmieniens būtu vienkāršāks, jo te būtu redzams, cik liela ir pārdošanas cenā ieskaitītā kapitāla augļu rezerve⁶⁰⁾, bet tad šim pieskaitījumam vajadzētu sastāvēt no divām daļām — no kapitāla augļu rezerves un no uzceļuma resp. peļņas rezerves. Arī pašizmaksas aplēsi iespējams izveidot tā, ka skaidri redzama izmaksā ieskaitīto paša kapitāla augļu summa, piem. Klēmaņa pašizmaksas iedalījums⁶¹⁾.

Parastākais iebildums pret uzņēmēja paša kapitāla augļiem kā ražošanas izmaksas sastāvdaļu ir tas, ka paša kapitāla augļi neesot ražošanas izmaksa, bet peļņa. Ja šādus iebildumus pret paša kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā resp. izlietojumā varētu celt attiecībā uz rezultātu aplēsi, tad tas būtu saprotams, ņemot vērā privātsaimniecības mācībā resp. grāmatvedībā pieņemto peļņas jēdzienu. Ja izejam no tautsaimniecības teorijas viedokļa par uzņēmēja ienākumu, kas sastādās no uzņēmēja augļiem, uzņēmēja algas un uzņēmēja peļņas, tad tādu iebildumu nevar celt arī pret paša kapitāla augļu uzskatīšanu par rezultātu aplēses elementu, bet pret paša kapitāla augļiem kā pašizmaksas elementu tāds iebildums nemaz nav ceļams. Pašizmaksas aplēses uzdevums nav ne peļņas, ne ienesas aplēšana, bet vienīgi pašizmaksas aplēšana, kas nepieciešama cenu politikai, uzņēmuma kontrolei etc. Pareizi ir, ka paša kapitāla augļi ir tā ienesas sastāvdaļa, kas piekrīt pašam uzņēmējam, t. i. uzņēmēja ienākuma sastāvdaļa, bet tas vēl nepierāda, ka viņi nevar būt arī izmaksas sastāvdaļa.

⁵⁹⁾ Sal. šā darba 221.—222. lp.

⁶⁰⁾ Sal. B e c k, Über die Verrechnung von Zinsen. B. R. Jahrg. 1927. 77. lp.

⁶¹⁾ Sk. K l e m a n n, Systematische Selbstkostenrechnung, 2.—6. u. 139. lp.

Geldmachers⁶²) te gan lieto apzīmējumus „lēsveidīgs (rechnerischer) izlietojums un ienesa“, bet piem. to pašu varam teikt arī par norakstījumiem.

Nopietni nav ņemams iebildums, ka paša kapitāla augļi tādēļ nav izmaksa, ka ar tiem nav radušies izdevumi, jo noteicošais šeit nav „izdošanas“ moments, bet mantu patēriņš. Grāmatvedībā un kalkulācijā tādi posteņi, kur nekā netiek „izdots“, bieži sastopami, piem. norakstījumi⁶³); arī sveša kapitāla augļi bieži netiek tūlīt izmaksāti („izdoti“), bet tiek krēditēti attiecīgas personas vai iestādes lēsē. Tāpat var rīkoties arī ar uzņēmēja paša kapitāla augļiem.

Ka paša kapitāla augļi ņemami vērā dažādiem salīdzinājumiem, to atzīst arī tie autori (izņemot Atkinsu), kas neatzīst paša kapitāla augļus par izmaksas sastāvdaļu, tikai ieteic tos ņemt vērā ne pašizmaksas aplēsē, bet sevišķā izmaksas statistikā. Arī Leitners⁶⁴) atzīst, ka atsevišķos gadījumos un speciāliem mērķiem, piem. salīdzinājumiem un ienesīguma noteikšanai, varot ņemt vērā arī paša kapitāla augļus, bet neatzīst to par pieļaujamu pašizmaksas aplēsē, kurās mērķis ir cenu noteikšana vai uzņēmuma kontrole. Savu viedokli Leitners pamato ar to, ka paša kapitāla augļi nav izmaksas sastāvdaļa, bet tas vēl nenozīmē, ka tie nav ņemami vērā pašizmaksas aplēsē, kaut arī „lēsveidīgās izmaksas“ veidā. Leitners savu viedokli tomēr viscaur nav konsekventi izturējis, piem. viņš piešķir vispārēju nozīmi kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā uz pastāvīgā kapitāla (Anlagekapital) ieguldījumiem, piem. darbnīcu un mašīnu izmaksas aplēšanai⁶⁵). Lielākā daļa kalkulācijas metožu ieskaitot bez norakstījumiem izmaksā arī augļus uz darbnīcā vai mašīnās ieguldīto kapitālu, jo, ar ievērojamas kapitāla daļas ieguldīšanu nekustamā mantā, rodas zaudējumi, kas jānes ražoto preču pircējiem. Tas jau arī ir mūsu aizstāvētais viedoklis, tikai ar to starpību, ka mēs uzskatām par izmaksas sastāvdaļu visā kapitāla augļus, kamēr Leitners to attiecina tikai uz pastāvīgā kapitāla un sveša kapitāla augļiem. Arī Lehmanis⁶⁶) atzīst, ka no praktiskā viedokļa šis uzskats esot pamatots, jo praktiski gandrīz neesot iespējams rīcības kapitāla (Betriebska-

⁶²) Sk. Geldmacher, Wirtschaftsruhe und Bilanz. I. T., 4.—5. lp.

⁶³) Sk. Fischer, Ist das Eigenkapital zu verzinsen? Wirtschaftlichkeit, 1930., Nr. 79.

⁶⁴) Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung, 66. lp.

⁶⁵) Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung, 66. lp.

⁶⁶) Sk. Lehmann, Industrielle Kalkulation, 95. lp.

pital) augļus ieskaitīt pašizmaksā citādi kā pieskaitījuma veidā pie izgatavošanas izmaksas; tikpat labi praksē varot uzlūkot tos par pieskaitījumu peļņai. Pastāvīgā kapitāla augļi pašizmaksas aplēsē ieņemot norakstījumiem līdzīgu stāvokli. Ja pie augšā minētā Leitnera viedokļa pieejam no plaši izplatītā uzskata⁶⁷⁾, ka nōrmālos apstākļos pastāvīgā kapitāla ieguldījumi jāsedz ar paša kapitālu, bet svešu kapitālu var lietot galvenā kārtā kā rīcības kapitālu (ja uzņēmums neizlieto ilgtermiņa krēdītu), tad praktiski var iznākt, ka pašizmaksā tiks ieskaitīti visa kapitāla augļi. Ja uzņēmums lieto ilgtermiņa krēdītu, un ja šis svešais kapitāls ieguldīts ēkās vai mašīnās, tad iespējams, ka uz šā kapitāla izmaksā tiks ieskaitīti augļi divas reizes — kā par svešu kapitālu un kā par pastāvīgo kapitālu. Tas rāda, ka skaitīt augļus izmaksā uz pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem nav konsekventi, jo šis kapitāls var nākt no uzņēmēja paša un arī no svešām personām ilgtermiņa krēdīta veidā. Tādēļ nav pareizi skaitīt izmaksā augļus tikai par ēkās un mašīnās ieguldīto kapitālu, bet izmaksā jāskaita arī augļi uz kapitāla ieguldījumiem darbā (iestrādātā darbā), materiālos un gatavu preču krājumos⁶⁸⁾.

Rezultātu aplēsē kapitāla augļus parasti aplēs izejot no bilances pasīva puses, bet pašizmaksas aplēsē šis jautājums citādi stādāms. Pašizmaksas aplēsei jāuztver katram atsevišķam ražošanas mērķim izlietotās vērtības, kādēļ tai jāiziet no bilances aktīva — kapitāla formām. Formas, kādas reālkapitāls uzņēmumā pieņem, ir dažādas ražošanas ierīces, gruntsgabali, ēkas, mašīnas, dažādi materiāli, pusfabrikāti, fabrikāti, prasības un skaidra nauda. Par šais ražošanas līdzekļos ieguldītā kapitāla augļu aplēšanu un ieskaitīšanu ražošanas izmaksā jāparūpējas pašizmaksas aplēsei. Pašizmaksas aplēsē šai ziņā ņemami vērā tikai tādi kapitāla ieguldījumi, kas tieši kalpo ražošanai⁶⁹⁾.

Tiešām saimnieciska ražošanas līdzekļu izmantošana tikai tad būs nodrošināta, ja pašizmaksas aplēsē ņems vērā visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļus.

Pret šādu visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā tika celti iebildumi, ka tas grūti izvedams, jo pārāk sarežģot aplēsumus un

⁶⁷⁾ Sal. R o s t, Betriebswirtschaftslehre, 81. u. 89. lp.

⁶⁸⁾ Sal. F i c k e r, Shop expense analysis and control, New-York 1920, 87.—88. lp.

⁶⁹⁾ Sk. augšā, 273. lp.

izmaksājot pārāk dārgi. Šis grūtības attiecas galvenā kārtā uz pa-reizu kapitāla augļu likmes izvēli un augļu aplēšanas bāzes noteik-šanu, ko apskatīsim tuvāk nākamajā nodaļā.

2. Kapitāla augļi rezultātu aplēsē.

Rezultātu aplēses mērķis, kā jau apzīmējums rāda, ir uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultāta aplēsums. Šādu rezultātu aplēsi parasti izved reizi gadā reizē ar grāmatu gada slēgumu (t. s. Jahres-erfolgsrechnung), bet jaunākā laikā arvienu vairāk ieviešas paradums un nepieciešamība izvest rezultātu aplēsi biežāk. Tas tādēļ, ka gads tagadējos saimnieciskos apstākļos ir pārāk garš laika sprīdis, un ne-stabilos saimnieciskos apstākļos vajadzīgs biežāk sekot uzņēmuma darbībai; tas novedis pie t. s. īstermiņa rezultātu aplēses (kurzfristige Erfolgsrechnung), kuŗu parasti izved reizi mēnesī.

Par rezultātu aplēsi parasti sauc rezultātu aplēsi par zināmu laika sprīdi, kas nav pilnīgi pareizi, jo varam runāt arī piem. par atsevišķa darījuma rezultātu aplēsi (Stückerfolgsrechnung)⁷⁰). Re-zultāts ir starpība starp ienesu (Ertrag) un izlietojumu (Aufwand), pie kam šis rezultāts var būt kā pozitīvs (tirienesa, peļņa grāmat-vedības nozīmē), tā negatīvs (zaudējums). Valbs⁷¹), Šmālenbachs. Beste u. c. jēdzienu „izlietojums“ attiecina tikai uz kāda perioda rezultātu aplēsi, saprotot ar to vērtību patēriņu zināmā periodā. Nosaukt to pašu vērtību patēriņu pašizmaksas aplēsē par izmaksu un rezultātu aplēsē par izlietojumu tikai tādēļ, lai norobežotu šīs ap-lēses, nav pareizi. Pēc būtības te nekādas starpības nav, jo mantu patēriņš, ko attiecina uz vienu veikmes vienību, ir pēc būtības tāds pats, ko attiecina uz kādu periodu, jo kārtīgā grāmatvedībā zināmā periodā patērēto mantu vērtība jāsadala uz šini periodā ražotām mantām. Šmālenbacha⁷²) ievestais jēdziens „neutrāls izlietojums“, t. i. izlietojums, kas reizē nav izmaksa, satur postņus, kam nav sakara ar uzņēmuma saimnieciskās darbības mērķi, un tie nemaz nav izlietojums šā vārda istā nozīmē, bet izdevumi, ko uzņēmējs per-sonīgās interesēs izdara no sava ienākuma vai kapitāla. Kā redzē-jām⁷³), izmaksa ir plašāks jēdziens par izlietojumu tai ziņā, ka izmaksā

⁷⁰) Sal. Geldmacher, Betriebswirtschaftslehre. 2. Aufl. 7. lp.

⁷¹) Sk. Walb, Erfolgsrechnung, 41. lp.

⁷²) Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 12. lp.

⁷³) Sk. augšā 273.—274. lp.

ietelp arī uzņēmēja kapitāla augļi un uzņēmēja darba alga, ko negrib atzīt par izlietojuma sastāvdaļu.

Ja rezultātu aplēsē pieturētos tikai pie saimnieciskā viedokļa, neņemot vērā kapitāla piederību, tad arī uzņēmēja paša kapitāla augļi būtu jāuzskata par izlietojumu. Mūsu viedoklis ir, ka izmaksas un izlietojuma jēdzieni nav šķirojami tā, ka vienu attiecina uz pašizmaksas un otru — uz rezultātu aplēsi; pašizmaksas un rezultātu aplēsēs lietojamie mantu patēriņa jēdzieni jāsaprot, jo pēc būtības viņu saturs ir vienāds.

Ja rezultātu aplēsē izietu no pareiza uzskata par kapitālu kā ražošanas faktoru, un ņemtu vērā, ka šā faktora lietošana saistīta ar zināmu upuri, vai nu maksājamo augļu veidā, vai arī zaudējot iespēju izlietot citur paša kapitālu, tad visa kapitāla augļi tiktu uzskaitīti par izlietojumu. — Ja tas parasti tā nav darīts, tad izskaidrojams ar to, ka kapitāla augļiem rezultātu aplēsē ir mazāka nozīme kā pašizmaksas aplēsē. Rezultātu aplēse var tikt izveidota ļoti dažādi. Vispirms, viņas mērķis var būt aplēst tikai koprezultātu⁷⁴⁾, t. i. tiro peļņu vai tiro zaudējumu. Te ir pilnīgi vienalga, vai kapitāla augļi grāmatoti kā izlietojums vai ne.

Positīvais rezultāts jeb tirā peļņa grāmatvedības izpratnē satur arī uzņēmēja paša kapitāla augļus, un tie tur ietelp neatkarīgi no tam, vai paša kapitāla augļi grāmatoti kā izlietojums vai ne. „Peļņa“ te uzņēmējam rāda viņam piekritošo ienesas daļu, un, ja ienesīgums ir augstāks par parasto augļu likmi, tad uzņēmējs var apmierināties, ka saņēmis zināmu atlīdzību arī par savu darbu.

Sarežģītāks jau ir gadījums, kur uzņēmējs grib zināt, cik ienesis viņa kapitāls, cik viņam pienākas par darbu un cik liela ir viņa uzņēmēja peļņa. Ja augļi netiek aplēsti visam uzņēmumā ieguldītam kapitālam, tad te iziet no tam, ka paša kapitāla augļi ir „peļņas“ sastāvdaļa un ietelp grāmatvedības ceļā aplēstā peļņā. Tomēr arī rezultātu aplēsē (grāmatvedībā) nepieciešama jēdzienu saskaņošana ar tautsaimniecības teorijā nodibinātiem jēdzieniem; un pie tādiem saskaņotiem jēdzieniem būtu gan jārunā par paša kapitāla augļiem kā uzņēmējam piekritošās tiriņas, bet ne peļņas sastāvdaļu⁷⁵⁾.

⁷⁴⁾ Sal. Schmalenbach. Zinskosten i. d. Buchführung. Z. f. h. w. P. Jahrg. 7. 250. lp.

⁷⁵⁾ Sk. augšā 247. lp.

Daudz lielāka nozīme augļu ieskaitīšanai izlietojumā ir tur, kur grib izsekot atsevišķu izlietojumu veidiem, ja svārstās uzņēmumā ieguldītā kapitāla apmēri un augļu likmes⁷⁶⁾. Te nepietiek ar to vien, ka aplēs un grāmato kā izlietojumu tikai sveša kapitāla augļus, un apmierinās, ka paša kapitāla augļi ņemti vērā pašizmaksas aplēsē. Sevišķi tas sakāms par īstermiņa rezultātu aplēsi, kuŗas mērķi parasti ir plašāki par gada rezultātu aplēses mērķiem⁷⁷⁾. Šī īstermiņa rezultātu aplēse var būt saistīta ar grāmatvedību vai pašizmaksas aplēsi. Jaunākā laikā, ar grāmatvedības mašīnu ieviešanu un cauraksta principa pielietošanu grāmatvedībā, mēģina apvienot grāmatvedību ar pašizmaksas aplēsi vienotā uzņēmuma aplēses sistēmā⁷⁸⁾. Parasti īstermiņa rezultātu aplēse savus uzdevumus apmierinoši var veikt tikai tad, ja tā cieši saistīta ar pašizmaksas aplēsi. Un te nu ir svarīgi, lai rezultātu aplēsē aplēstie izlietojumi būtu tādi paši kā pašizmaksas aplēsē aplēstā izmaksa⁷⁹⁾. Cik tālu rezultātu aplēsē ņem vērā izlietojumu resp. izmaksu tautsaimniecības teorijas un izmaksas aplēses nozīmē, atkarājas no tam, cik plaši ir rezultātu aplēses mērķi.

Arī rezultātu aplēsē, izšķirot jautājumu par kapitāla augļiem kā aplēsuma elementu, jāiziet no uzņēmuma bilances. Rezultātu aplēsi interesē galvenā kārtā bilances pasīvs — kapitāla avoti; netiek griezta vērība uz to, kādā veidā šis kapitāls tiek izlietots ražošanā. Par kapitāla formām un viņa izlietošanu ražošanas mērķiem interesējas pašizmaksas aplēse⁸⁰⁾.

Lēvensteins⁸¹⁾ kapitāla avotus atkarībā no augļu aplēsuma iedala šādās grupās:

1. kapitāla avoti, par kuŗiem katrā ziņā jāmaksā augļi un kas tādēļ rezultātu aplēsē bez izņēmuma ņemami vērā: banku krēditi, akcepti, obligācijas, hipotēkas, dažādi aizņēmumi, piegādātāju krēditi, ja par tiem jāmaksā augļi, kontokorrentu krēditi u. c.;
2. kapitāla avoti, kam piekrīt uzņēmumā iegūtā tīrienesa: t. s. uzņēmēja kapitāls (pamata, akciju u. c. kapitāli);

⁷⁶⁾ Sal. Schmalenbach, Zinskosten i. d. Buchführung, Z. f. h. w. F. Jahrg. 7. 251. lp.

⁷⁷⁾ Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 106. lp.

⁷⁸⁾ Sal. Schmidt, turpat, 108. lp.

⁷⁹⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 17. lp.

⁸⁰⁾ Sal. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 80. lp.

⁸¹⁾ Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 80.—82. lp.

3. kapitāla avoti, kam tiesiski nav tiesību ne uz augļiem, ne arī uz tīrienesu, bet kam tomēr saimniecisku iemeslu dēļ jāapleš augļi, piem. dažādas rezerves un ieturējumi (Rückstellungen);
4. tādi kapitāla avoti, kam nav ne tiesiska pamatojuma uz augļiem, ne arī saimnieciska attaisnojuma, piem. bezaugļu piegādātāju krēditi, neizņemtās dividendes, neizmaksātas algas u. c.

Arī rezultātu aplēsē par svešu kapitālu maksājamos augļus uzskata par izlietojuma sastāvdaļu, bet strīdi ir tikai par uzņēmēja paša kapitāla augļiem, kurus neatzīst par izlietojuma sastāvdaļu⁸²). Ja izlietojumā neskaita augļus uz bezaugļu (zinsfreie) piegādātāju krēditiem, tad tas ir saprotams, jo augļi te ieskaitīti pirkuma summā un līdz ar to ietilp arī izlietojumā. Tādēļ tikpat pareizi skaitīt izmaksā kapitāla augļus, ja preces pirktas pret samaksu skaidrā naudā. Pret uzņēmēja paša kapitāla augļu uzskatīšana par izlietojumu tiek celti jau apskatītie iebildumi par mantas inflatēšanu un peļņas anticipāciju, ko jau iepriekšējā nodaļā noraidījām kā nedibinātus⁸³). Tā kā par uzņēmēja paša kapitālu aplēstie augļi nav peļņas, bet ir gan tīrienesas sastāvdaļa, tad tas nebūt nenozīmē, ka viņi nevarētu ietilpt izlietojumā. Domājami ir arī tādi izlietojumi, kuriem neatbilst nekādi maksājumi resp. nāturālizlīdzinājumi (Naturalbegleichungen)⁸⁴), piem. dāvinājumi, mantu nodošana lietošanā bez atbildības u. c. Lai gan par tiem nekas nav jāmaksā, tad tomēr tie rezultātu aplēsē tāpat ņemami vērā kā pašizmaksas aplēsē. Ja šādus dāvinājumus gribam ņemt vērā, tad, paturot dubulto grāmatojumu, iztrūkstošā maksājuma vietā kas cits grāmatojams. Tas varētu būt tikai ienesa, jo izlietojums, kas nav izdarīts (izmaksāts etc.), nozīmē dāvinājumu. Ar šādu aplēsumu tiek uzlabota rezultātu elementu statistika, kamēr pats gala rezultāts nemainās. Līdzīgs aplēsuma gadījums ir ar paša kapitāla augļiem. Paša kapitāla izlietošana tāpat ir saimniecisku vērtību patēriņš, un tādēļ, tīri saimnieciski aplūkojot, arī izlietojums⁸⁵). Tik tālu pilnīgi piekritam Valbam, bet ne tālāk, kur minētais autors saka, ka tomēr uzņēmēja paša kapitāla augļi rezultātu aplēsē neesot ņemami vērā tādēļ, ka šis izlietojums nenovedot pie maksājumiem, bet savu izlīdzinājumu atrodot uzņēmēja peļņā. Šādam viedoklim nevaram piekrist, jo izlietojuma jēdziens nemaz nesaistās ar izdevumu resp. naudas izmaksā-

⁸²) Sal. Hoffmann, Der Gewinn, 72. lp.

⁸³) Sk. augstāk 264.—270.

⁸⁴) Sal. Hoffmann, Der Gewinn, 73.—75. lp.

⁸⁵) Sal. Walb, Erfolgsrechnung, 183.—184. lp.

šanas (izdošanas) momentu, un paša kapitāla augļi nav vis peļņas, bet gan tīrienesas sastāvdaļa. Tomēr arī Valbs atzīst, ka atsevišķos gadījumos rezultātu aplēsē ņemami vērā arī uzņēmēja paša kapitāla augļi.

Ar uzņēmēja paša kapitāla augļu grāmatošanu kā izlietojumu nemainās tīrais rezultāts (tīrienesa vai tīrais zaudējums), bet ar to tiek ievērojami uzlabota rezultātu elementu statistika, kam ir ļoti svarīga nozīme, sevišķi īstermiņa rezultātu aplēsē. Lēvensteins⁸⁶⁾ gan saka, ka paša kapitāla augļu vērā neņemšana rezultātu aplēsē esot vairāk tikai skaistuma kļūda (Schönheitsfehler), nekā tam būtu kāda tieša ietekme uz uzņēmuma vadību. Tiesa gan, ka tīrais rezultāts nemainīsies, bet šie trūkumi īstenībā tomēr daudz lielāki, sevišķi, ja jāizdara dažādi salīdzinājumi.

Ja kapitāla augļus aplēs parastā veidā, sekojot izdevumiem vai krēdīta ierakstam (krēdītējumam — Gutschrift), tad aplēsti tiek tikai samaksātie resp. maksājami augļi. Šai metodei ir tas trūkums, ka uzņēmējiem — kapitāla devējiem izmaksājamo atlīdzību par kapitāla lietošanu sauc par peļņu, lai gan īstenībā tie ir kapitāla augļi⁸⁷⁾.

Pareiziem laika salīdzinājumiem (Zeitvergleich) starp dažādiem viena uzņēmuma aplēsuma periodiem paša kapitāla augļu ieskaitīšana izlietojumā nav vajadzīga pie nemainīgām attiecībām; visa kapitāla augļu ieskaitīšana izlietojumā par svarīgu problēmu kļūst tikai tad, ja šis laika salīdzinājums tiks izjaukts. Tas iestāsies divos gadījumos: kad mainās kapitāla intēnsitāte un kad mainās paša un sveša kapitālu samērs⁸⁸⁾. Ar kapitāla intēnsitātes maiņu mainās arī izlietojuma attiecības. Kas agrāk bija skaidras naudas izmaksa (Barkosten), sevišķi darba algas, tas kļūst (piem. ar automatisku mašīnu iegādi) par norakstījumiem un kapitāla augļiem. Ja neņem vērā visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļus, tad periodi ar dažādu kapitāla intēnsitāti nav salīdzināmi. Šādus salīdzinājumus varētu vēl izdarīt, ja augstākā kapitāla intēnsitāte būtu sasniegta ar kapitālu, par kuru maksājami augļi, bet tas nebūs iespējams, ja lielāka kapitāla intēnsitāte sasniegta ar pastiprinātiem paša kapitāla ieguldījumiem. Vislabāk salīdzinājumu varēs izdarīt, ja salīdzināmos periodos par izlietojumu uzskatīs augļus par visu uzņēmumā ieguldīto kapitālu⁸⁹⁾.

⁸⁶⁾ Sk. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 82. lp.

⁸⁷⁾ Sal. S c h m a l e n b a c h, Dynamische Bilanz, 161. lp.

⁸⁸⁾ Sal. S c h m a l e n b a c h, Dynamische Bilanz, 161. lp.

⁸⁹⁾ Sal. S c h m a l e n b a c h, Dynamische Bilanz. 161.—162. lp.

Ja mainās paša un sveša kapitāla samērs (kas var notikt arī bez kapitāla intēnsitātes maiņas), tad salīdzinājumi starp diviem periodiem iespējami vienīgi tad, ja abos periodos ņemti vērā augļi par visu uzņēmumā izlietoto kapitālu. Piem., ja kāds uzņēmums cietis zaudējumus un vēlāk spiests strādāt vairāk ar svešu kapitālu, tad lielāki būs arī augļu maksājumi par svešu kapitālu kā agrāk. Līdz ar to mazāka būs tīrienesa, lai gan uzņēmumam var būt tas pats saimnieciskums kā agrāk⁹⁰⁾. — Periodi, kad vajaga lietot daudz sveša kapitāla, augsto augļu maksājumu dēļ uzrāda mazāku tīrienesu kā periodi, kad uzņēmumā bijis ieguldīts daudz no augļiem brīva (zinsfrei) paša un sveša kapitāla. Rezultātu starpība tomēr nevar ļaut domāt, ka notikusi saimnieciskuma maiņa⁹¹⁾.

Mantas, ko uzņēmējs nodod uzņēmuma resp. nodarbes rīcībā, viņu mērķu izvešanai, sastāda uzņēmumā ieguldīto paša kapitālu. Ar to, ka uzņēmējs šīs mantas aizdod projām, viņš ņem sev iespēju izlietot tās ienākuma gūšanai citur. Tādēļ arī uzņēmumam par viņa, t. s. paša kapitālu jādod zināma atlīdzība. Šī atlīdzība ir kapitāla augļi (rentes). Tādēļ arī rezultātu aplēsē paša kapitāla augļi jāuzskata par izlietojumu. Paša kapitālam līdzinās arī tāds svešu personu kapitāls, kas nodots uzņēmuma rīcībā bez augļiem (zinslos). Arī par šāda kapitāla lietošanu uzņēmumam jāatlīdzina, jādod augļi, kas rezultātu aplēsē tāpat jāuzlūko par izlietojumu. Tā kā tomēr šāds izlietojums uzņēmumam resp. nodarbei ir ienesa, tad viņa kā izlietojuma grāmatošanai nav nozīmes uzņēmuma kopienesai, jo kopienēsā tas ietilps neatkarīgi no tam. Parasti gada rezultātu aplēsēs šie izlietojumi netiek ņemti vērā⁹²⁾, kas nav īsti pareizi, jo augšā minētos dažādu periodu salīdzinājumus apmierinoši var izdarīt tikai tad, ja ņemti vērā visa uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļi.

Ja rezultātu aplēsi sadala, kā to dara Geldmachers⁹³⁾, izlietojumu aplēsē (Aufwandsrechnung) un ienesas aplēsē (Ertragsrechnung), kur rezultātu konstatē salīdzinot šo divu aplēšu gala summas, tad te paša kapitāla augļu uzskaitīšana par izlietojumu vēl jo vairāk vajadzīga, jo izlietojuma un ienesas aplēses šķirtas. Ja uzņēmēja paša kapitāla augļu ieskaitīšana resp. neieskaitīšana izlietojumā neatstāj ietekmi uz

⁹⁰⁾ Sal. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 162. lp.

⁹¹⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 109. lp.

⁹²⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 51. u. 108.—109. lp.

⁹³⁾ Sk. Geldmacher, Wirtschaftsruhe u. Bilanz, I. T., 18., 32. u. 38. lp.

kopienesu, tad tas vēl nenozīmē, ka paša kapitāla augļi rezultātu aplēsē nav ņemami vērā kā izlietojums⁹⁴).

Lai varētu salīdzināt divus aplēsuma periodus, tad kā izlietojums aplēšami augļi visam uzņēmumā resp. nodarbē vajadzīgam kapitālam, dēbitējot par to vispārējās izmaksas (Unkonsten) lēsi un krēditējot kapitāla augļu lēsi (Zinsenkonto). Tādā gadījumā kapitāla augļu lēses dēbetā ietilptu faktiski samaksātie augļi, bet krēditā visi augļi kā par paša tā svešu kapitālu, pie kam te varētu ietilpt arī augļi par uzņēmuma kapitāla ieguldījumiem augļus nesošos darījumos; kapitāla augļu lēses krēdita atlikums rādītu, cik liela ir ienesa par kapitālu, saprotams, ja visi izmaksā ieskaitītie kapitāla augļi būtu faktiski iegūti. Parasti gan nekad visas ražotās vērtības (preces) gada beigās nav reālizētas, kādēļ, aplēšot faktisko kapitāla ienesu, jāatskaita nost paša kapitāla augļi, kas ietelp vēl nepārdoto ražojumu pašcenā. Pie šās metodes iziet no tam, ka no zināma perioda tīrienesas grib ēliminēt kapitāla intēnsitātes un parādniecības attiecības⁹⁵). Ja ietu vēl soli tālāk un tādā pašā veidā aplēstu kā izlietojumu uzņēmēja darba algu, tad nonāktu pie tam, ka uzņēmējam piekrietošo tīrienesu resp. peļņu grāmatvedības nozīmē sadalītu uzņēmēja kapitāla augļos, uzņēmēja darba algā un uzņēmēja peļņā, kas pilnīgi saskanētu ar tautsaimniecības teorijas viedokli. Šmālenbachs⁹⁶) saka, ka, ja ejam vēl soli tālāk, tad tādā pašā veidā varam ēliminēt konjunktūras ietekmi un struktūras pārmaiņas, un beidzot nonākam pie tīras nodarbes peļņas (Betriebsgewinn).

Rezultāts (Erfolg) ir tikai tik tālu nodarbes saimnieciskuma mērogs, ja tas pārsniedz augļus par uzņēmēja paša un svešu bezatlīdzības nodarbes rīcībā nodotu mantu lietošanu. Ja rezultāts ir tikai tik liels, ka līdzinās par minēto mantu lietošanu aplēstiem augļiem, tad tas rāda, ka nodarbe no sevis nekā nav iesaimniekojusi, jo izlietotais kapitāls būtu devis tādus pašus augļus arī citās saimniecībās ar samērā nōrmālu ienesīgumu. Ja koprezultāts pat nesasniedz par šo mantu lietošanu aplēšamo izlietojumu, tad tas pierāda kapitāla nepareizu ieguldījumu⁹⁷).

Vēl jo lielāka nozīme paša kapitāla augļu ieskaitīšanai izlietojumā ir pie viena uzņēmuma dažādu nodarbju salīdzinājumiem (Betriebs-

⁹⁴) Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 109. lp.

⁹⁵) Sal. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 162. lp.

⁹⁶) Sk. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 162. lp.

⁹⁷) Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 162. lp.

vergleich). Starp dažādām nodarbēm kapitāla intēnsitātes un pārādniecības ziņā ir daudz lielāka starpība kā starp dažādiem periodiem vienā un tanī pašā uzņēmumā resp. nodarbē. Šis apstāklis spiež par izlietojuma elementu faktiski samaksāto augļu vietā ņemt lēsveida augļus (Rechnungszinsen)⁹⁸⁾. Ja te negribam ņemt vērā paša kapitāla augļus, tad nodarbes, kas strādā galvenā kārtā ar paša kapitālu, uzrādītu daudz augstāku pozitīvo rezultātu resp. tīrienesu kā nodarbes, kam jāsedz augsti augļu maksājumi par svešu kapitālu. Tādēļ par izlietojumu jāskaita arī paša kapitāla augļi⁹⁹⁾.

Uzņēmējs kapitālu parasti ieguldīs tikai tur, kur ieguldītais kapitāls var ienest vairāk kā jāmaksā augļu par svešu kapitālu. Ja kapitāla ieguldījumi var ienest tikai parastos augļus, tad tālāki kapitāla ieguldījumi nav paredzami, jo no tālākiem kapitāla ieguldījumiem apgrozījuma ienesa varētu būt mazāka par nōrmāliem augļiem. Ja no vienas puses pamats kapitāla augļu pastāvēšanai ir kapitāla trūkums (Knappheit), tad tomēr tas vien nebūtu pietiekošs kapitāla augļu radīšanai, ja nebūtu iespējams gūt kapitāla augļiem atbilstošu maiņas labumu (Tauschnutzen). Pamatos kapitāla augļi un apgrozījuma tīrienesa ir viens un tas pats. Tikai ar apgrozījumu var rasties ienesa šā vārda īstā nozīmē, un līdz ar to arī ienesa no strādājošā kapitāla¹⁰⁰⁾.

Pie sveša kapitāla saistīšanas uzņēmumā starp kapitāla devēju un ņēmēju notikusi vienošanās par kapitāla augļu augstumu, kas var būt spēkā ilgāku laiku, piem. pie ilgtermiņa krēditiem. Dažureiz, piem. pie kontokorrentu krēditiem, paredzēta augļu pieskaņošana tirgus attiecībām. Turpretim pie paša kapitāla nepastāv nekādas līgumiskas saistības par noteiktu augļu likmi, jo šā kapitāla īpašniekam jāapmierinās ar atlikumu, kas paliek, ja no kopienes atskaita visas izmaksas.

Paša kapitāla augļu ieskaitīšanai izlietojumā nav tik liela nozīme kā tas ir pašizmaksas aplēsē, jo tīrienesas sastāvdaļa šie augļi būs arī tad, ja tie netiks grāmatoti kā izlietojums. Tomēr paša kapitāla augļu grāmatošana kā izlietojums nepieciešama kontrolei un salīdzinājumu izdarīšanai.

⁹⁸⁾ Sal. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 162. lp.

⁹⁹⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 109.—110. lp.

¹⁰⁰⁾ Sal. Schmidt, Tageswertbilanz, 157.—158. lp.

IV. Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas aplēšana un grāmatošana.

Līdz šim esam apskatījuši jautājumu par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā galvenā kārtā no teorētiskā viedokļa; atliek vēl noskaidrot šās ieskaitīšanas praktiskās iespējas. Pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā celti iebildumi, ka tas saistīts ar lielām grūtībām, un pie tik sarežģītas aplēses sistēmas ievērojami palielinās grāmatvedības izdevumi. Jau augstāk norādījām, ka uz grūtībām vien nevar atsaukties, jo pretrunas jāizšķir no principiālā, bet ne no grūtību viedokļa. Ja principi ir pareizi, tad grūtības var pārvarēt¹⁾. Tomēr arī te jāņem vērā, ka ne vienmēr teorētiski pareizais ir arī praksē ieteicamākais. Ja no teorētiskā viedokļa kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā atzīstama par pareizu, tad tas vēl nenozīmē, ka praksē tā viscaur jāizved. Šādas aplēses var izdarīt ar ļoti lielu pareizību un rūpību, bet arī te jāņem vērā, ka pilnīgākā pašizmaksas aplēse nav tā ar augstāko pareizību, bet gan ar saimniecisku pareizības norobežojumu. Dažos gadījumos augstāko pareizību var sasniegt ar pavisam maz darba, un ir gadījumi, kur augstākā pareizība gan vēlama, bet nav realizējama, jo izmaksā pārāk dārgi. Šo grūtību dēļ bieži vien nav iespējams ieturēt aplēsēs vajadzīgo pareizību²⁾.

Pašizmaksas aplēsē jāizšķir starp matēmatisku pareizību un saimniecisku nepieciešamību. Ja kāda aplēse izmaksā vairāk kā tā uzņēmumam vērts, tad tai visos apstākļos jāizpaliek³⁾. Tas attiecas arī uz kapitāla augļu aplēšanu un grāmatošanu. Svarīgākās grūtības, kas saistītas ar kapitāla augļu aplēšanu, ir noteikt bazi (pamatu) augļu aplēšanai un noteikt pareizu augļu likmi, jo tā neatkarājas tikai no kapitāla tirgus pārmaiņām, bet tāpat atkarīga arī no apgrozījuma ātruma.

1. Kapitāla augļu aplēšanas pamati (baze).

Realizējot dzīvē visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā vispirms jānoskaidro tas pamats (baze), no kura jāiziet aplēšot augļus. Par izejas punktu kapitāla augļu aplēšanai jāņem uzņēmuma bilance, kuŗas aktīvā sakopots reālais kapitāls jeb kapitāla formas un pasīvā — abstraktais kapitāls jeb kapitāla avoti. Vispirms jānoskaidro, no kuŗas

¹⁾ Sk. augstāk 256.—258. lp.

²⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 7. lp.

³⁾ Sal. Peters, Über Industriekalkulation, Z. f. h. w. F. 21. Jahrg. 1927. 20. lp.

bilances puses — aktīva vai pasīva — jāiziet aplēšot kapitāla augļus. Rezultātu aplēsē kapitāla augļus aplēšot iziet parasti no bilances pasīva puses, kas viegli saprotams, jo rezultātu aplēsē darīšana ar tirienesas sadalīšanu pēc kapitāla avotiem. Šās metodes priekšrocība, ka te skaidri redzams, cik augļu faktiski jāizmaksā par sveša kapitāla lietošanu un cik augļu aplēsts (t. s. lēsveida augļi) par paša kapitāla lietošanu. Tomēr pašizmaksas aplēsei šī metode grūti pielietojama, jo te jāuztver katram ražošanas mērķim (veikmei) patērētās vērtības resp. izlietotais kapitāls, kādēļ te pareizāk iziet no bilances aktīva⁴⁾. Tas viegli saprotams, jo ražošanā tiek izlietots reālais kapitāls (kapitāla formas), un tikai pēc kapitāla lietošanas apmēriem var aplēst katras veikmes vienības kapitāla izmaksu, t. i. to kapitāla augļu daļu, kas krīt uz atsevišķu veikmes vienību. Šās metodes priekšrocība, ka te iespējams atsevišķi aplēst augļus pastāvīgam un rīcības kapitālam. Ja pastāvīgā kapitāla ieguldījumi apmēram tikpat lieli kā svešais kapitāls, tad par pastāvīgo kapitālu samaksātie augļi līdzināsies par svešu kapitālu maksājamiem augļiem, un uz veikmes vienībām tad būs jāsadala tikai pēdējie. Ja paša kapitāls ir apmēram tikpat liels kā pastāvīgais kapitāls, kad aplēšot un ieskaitot izmaksā augļus par pastāvīgo kapitālu var panākt, ka izmaksā tiks ieskaitīti visa kapitāla augļi, jo par svešu kapitālu maksājami augļi vienmēr uzskatīti par izmaksas sastāvdaļu. Tomēr šādi apstākļi var iestāties tikai izņēmuma veidā⁵⁾. Tas tomēr nenozīmē, ka pašizmaksas aplēsē bilances pasīvs nemaz nebūtu ņemams vērā pie kapitāla augļu aplēšanas. Pareizai kapitāla augļu aplēšanai jāņem vērā kā bilances pasīvs, tā aktīvs. Šinī ziņā ievēribu pelnī uz Geldmachera atzīpām pamatotā Junga⁶⁾ metode, pēc kuras izmaksā ieskaitāmos kapitāla augļus aplēš izejot no bilances pasīva, bet aktīvu izlieto kā mērauklu šo augļu sadalīšanai uz atsevišķām ražojumu vai pakalpojumu vienībām.

Šnetlers⁷⁾ kapitāla augļu aplēšanai min divi metodes — izolējošo un organisko. Pie izolējošās metodes iziet no atsevišķiem uzņēmuma līdzekļiem, aplēšot katram izmaksā ieskaitāmos augļus atsevišķi — izolēti. Pie organiskās metodes visi uzņēmuma līdzekļi tiek uzlūkoti kā organiska vienība, izejot no tā, ka kādas mantas daļas īsto vērtību var noteikt tikai tad, ja ņem vērā viņas īsto vērtību konkrētā uzņē-

⁴⁾ Sal. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 80. u. 83. lp.

⁵⁾ Sal. Schnettler, Der betriebswirtschaftl. Zins, 36. lp.

⁶⁾ Sal. Jung, Der Kapitalzins, 17. lp.

⁷⁾ Sk. Schnettler, Der betriebswirtschaftl. Zins, 35. u. 50.—51. lp.

mumā, kas var ievērojami atšķirties no tirgus vērtības. Praksē vairāk lietojama izolējošā metode, jo bieži vien trūkst objektīvu pieturas punktu kādas mantas organiskās vērtības noteikšanai.

Amerikāņu „cost accounting“ literatūrā sastopamas divi metodes: t. s. tirieguldījuma (net-investment) metode un vienādas likmes (flat-rate) metode⁹⁾.

Tirieguldījuma metode (net-investment method) ieskaita izmaksā paša kapitāla augļus, izejot no tirieguldījuma vai tīras mantas (net investment or net worth), bet par svešu kapitālu ieskaita izmaksā faktiski maksājamus augļus. Augļu aplēšanas baze te dalīta divi daļās — paša kapitālam un aizņemtam kapitālam. Aizņemtais (svešais) kapitāls var sastādīties no dažādiem gaŗa vai īsa termiņa krēdītiem, pie kam par katru krēdīta veidu parasti jāmaksā augļi pēc dažādām likmēm; izmaksā ieskaita faktiski izmaksātās resp. izmaksājamās augļu summas⁹⁾. Šī augļu summa var mainīties atkarībā no svārstībām naudas tirgū, sevišķi pie īstermiņa krēdītiem šīs svārstības var būt ļoti lielas. Paša kapitāla augļus parasti apleš pēc vienas likmes. Skovels¹⁰⁾ par šās metodes trūkumu uzskata dažādās augļu likmes, kam neesot saimnieciska pamatojuma, jo uzņēmumā ieguldītais aizņemtais dollars nedarot vairāk kā paša dollars, kādēļ arī augļu likmēm par abu kapitālu lietošanu jābūt vienādām. Ražošanas izmaksu nedrīkstot ietekmēt financēšanas veids, bet tikai ražošanā izlietotā kapitāla apmēri (summas). Svarīgākais arī te ir kapitāla augļu sadalīšanas jautājums, kur nav iespējams lietot divas un vairāk likmes, jo grūti noskaidrot, kas iegādāts par paša un kas — par svešu kapitālu, kādēļ arī izmaksā jāieskaita augļi visam ražošanā izlietotam kapitālam ar vienādu likmi, negriežot vērību uz kapitāla avotiem. Tā kā daudzos uzņēmumos izmaksā ieskaita augļus tikai uz dažiem aktīva posteņiem, tad rodas jautājums, kur tiek izlietots paša un — kur aizņemtais kapitāls. Pilnīga identifikācija starp aktīva un parāda posteņiem nav iespējama, tādēļ arī te „net-investment“ metode nav lietojama¹¹⁾. Vienādas likmes (flat-rate) metode ieskaita izmaksā kapitāla augļus uz visiem aktīva posteņiem pēc vienādas likmes. Te negriež vērību uz kapitāla avotiem, bet ņem vērā vienīgi to faktu, ka aktīva postenis reprezentē kādu kapitāla summu. Tiklīdz kāds aktīva postenis, t. i.

⁹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 61. lp.

⁹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 62. lp.

¹⁰⁾ Sk. Scovell, Interest as a Cost, 64.—65. lp.

¹¹⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 66. lp.

kapitāla labums tiek lietots ražošanā, tad tūlīt arī aplēš izmaksu¹²⁾.

Skovels¹³⁾ saka, ka te grāmatvedim nav jāskaitās ar kapitāla avotu, bet tikai ar to, ka aktīvs reprezentē zināmu kapitāla summu. Kādā citā vietā gan minētais autors saka, ka augļus aplēšot varot iziet kā no bilances aktīva, tā pasīva puses, pie kam augļu aplēšanas baze abos gadījumos būšot vienāda. Pēc „net-investment“ metodes augļus aplēšot izejot no bilances pasīva un pēc „flat-rate“ metodes izejot no bilances aktīva¹⁴⁾. Nevaram piekrist minētām domām, ka augļu aplēšanas baze abos gadījumos būs vienāda, vienalga, vai par pamatu augļu aplēšanai pieņem aktīvu vai pasīvu. Jāņem vērā, ka ne visi aktīvi un ne visi pasīvi noder par bazi augļu aplēšanai.

Ja pēc „net-investment“ metodes aplēstos augļus sadala uz ražojamām vērtībām resp. izvedamiem pakalpojumiem, tad šai metodei var pat būt vēl zināmas priekšrocības, salīdzinot ar „flat-rate“ metodi, jo pēdējā augļus aplēš un sadala sekojot tikai bilances aktīvam. Jautājumu par augļu likmes izvēli apskatīsim nākošajā nodaļā.

Kurš no aprakstītajiem paņēmieniem noderīgāks, tas atkarājas no uzņēmuma īpatnībām un no tā, ar cik lielu pareizību grib šos kapitāla augļus sadalīt uz ražojamām precēm resp. izvedamiem pakalpojumiem. Lai arī kuŗu bilances pusi ņemtu par augļu aplēšanas resp. sadalīšanas bazi, tad tomēr jāņem vērā, ka ne visi aktīva vai pasīva posteņi noderīgi šim mērķim. Tādēļ šo jautājumu apskatīsim izejot no sek. uzņēmuma bilances:

<i>Aktīvs</i>	<i>Bilance</i>	<i>Pasīvs</i>
1. Nekustama manta: a) gruntsgabali b) ēkas		1. Akciju kapitāls
2. Kustama manta: a) mašīnas b) kantoņa etc. iekārta		2. Rezerves kapitāli: a) obligatoriskie b) speciālie
3. Kāse		3. Ilgtermiņa krēditi: a) hipotēku b) obligāciju
4. Tekošās lēses un noguldījumi		4. Krēditori (dažādi)
5. Vērtspapīri		5. Amortizācijas fondi: a) ēku b) mašīnu
6. Rezerves kapitāla vērtspapīri		6. Maksājāmie vekseļi
7. Saņēmie vekseļi		7. Neizmaksātas dividendes
8. Dēbitori, dažādi		8. Nesadalīta peļņa
9. Preces (fabrikāti)		
10. Materiāli un pusfabrikāti		
11. Iestrādāts darbs		
12. Līdzdalības citos uzņēmumos		
13. Immateriālas vērtības		

¹²⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 67.—68. lp.

¹³⁾ Sk. Scovell, Interest as a Cost, 68. lp.

¹⁴⁾ Sal. Scovell, Interest as a Cost, 60.—61. lp.

Ja izejam no bilances pasīva, tad par bazi augļu aplēšanai vispirms var noderēt visi svešie kapitāli (parādi), ja par tiem jāmaksā augļi; tāpat augļi būtu jāapleš par krēdītu, kas piešķirts uzņēmumam bez atlīdzības, t. i. dāvinājumiem. Te var tikt aizstāvēts arī cits viedoklis, jo bieži pašvaldības izsniedz aizdevumus bez augļiem vai par zemākiem augļiem, lai privāti uzņēmumi varētu zin. vietā pastāvēt, sevišķi, ja šie uzņēmumi nes svētību visam apvidum un ja tiem grūti pastāvēt neizdevīgās atrašanās vietas dēļ. Bieži te neleš augļus par šādiem aizņēmumiem, jo tie izlīdzinās ar citiem paaugstinātiem izdevumiem (piem. transporta izdevumiem neizdevīgās atrašanās vietas dēļ)¹⁵⁾. Tāpat parasti augļus neapleš arī par piegādātāju krēdītiem, t. i. uzņēmuma parādiem par piegādātām precēm, izejvielām u. c. Parasti šie krēdīti ir īsa termiņa (daži mēneši), un bieži par tiem nav jāmaksā augļi. Šie krēdīti bilancē var parādīties dažādos postēšos, piem. krēdītoru, maksājamo vekseļu u. c. postēšos. Ja arī par šiem krēdītiem augļi formāli nav jāmaksā, tad tas tomēr nenozīmē, ka faktiski tie netiek maksāti, jo augļi te jau ietelp pirkuma cenā. Tādēļ ieteic uz šiem piegādātāju bezaugļu krēdītiem augļus kā izmaksas elementu neaplēst¹⁶⁾, vai arī aplēst tikai par laiku, kas pārsniedz piegādātāju krēdīta termiņu, piem., ja preces pirktas uz 2 mēn. krēdīta (bez augļiem), bet līdz viņu izlietošanai resp. pārdošanai paiet 3 mēneši, tad izmaksā ieskaitāmi augļi par vienu mēnesi¹⁷⁾. Šie aplēsumi tomēr saistīti ar lielām grūtībām. Piem., ja ņemam divus gadījumus, kad pirktas vienāds vairums izejvielu: 1) par Ls 6100,— uz 2 mēn. krēdīta, pie kam par šo krēdītu nav maksājami augļi, un 2) tāds pats vairums izejvielu par Ls 6000,—, maksājot skaidrā naudā. Ja līdz šo izejvielu pārvēršanai fabrikātos paiet 2 mēneši un par krēdīta pirkumu (Ls 6100,— term. 2 mēn.) augļus izmaksā neskaitītu, bet par pirkumu pret skaidru naudu izmaksā skaitītu augļus ar 10% p. a., tad arī šis pirkums pēc 2 mēn. izmaksā ietilptu ar Ls 6100,—. — Tas rāda, ka bilances pasīvs par bazi augļu aplēšanai ne visai noderīgs, jo te jāseko bilances pasīva un aktīva postēņu identitātei, kas prasa daudz lieka darba. Tādēļ ieteic šādus parādus pie augļu aplēšanas nemaz neņemt vērā, jo tie ir stipri svārstīgs lielums¹⁸⁾. Tāpat lielas grūtības šādu bezaugļu (zinsfreie) krēdītu dēļ ir, ja par aplēsto augļu sadali-

¹⁵⁾ Sal. Schnettler, Der betriebswirtschaftl. Zins, 42.—43. lp.

¹⁶⁾ Sal. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 83. lp.

¹⁷⁾ Sal. R o s t, Allg. Betriebswirtschaftslehre, 63. lp.

¹⁸⁾ Sal. J u n g, Der Kapitalzins, 17. lp.

šanas bazi pieņemam aktīvu; ja aktīvā sevišķi neatzīmē uz bezaugļu krēdita pirktās izejvielas, tad pēc pasīva posteņiem aplēstie augļi tiks sadalīti uz abiem pirkumiem — Ls 6100,— un Ls 6000,—, lai gan uz pirmā pirkuma augļus izmaksā nevajadzētu skaitīt. Tas pats būs gadījumā, ja par augļu aplēšanas un sadalīšanas bazi pieņems tikai aktīvu. Ja šie bezaugļu krēditi nav lieli, tad gan šim jautājumam ir vairāk tikai teorētiska nozīme. Aplēsuma grūtības var novērst, pieņemot par pamatu aplēsumam caurnēra skaitļus. Praksē bieži izvēlas vienkāršākus aplēses veidus, bet ne zinātniski pareizākos¹⁹⁾.

Par augļu aplēšanas bazi nevar noderēt dažādi korrektīvposteņi, piem. amortizācijas fondi, delkredere fondi u. c., jo tie īstenībā nav nekādi kapitāla avoti, bet tie ievesti pasīvā, lai korrigētu aktīvā augstāk par faktisko vērtību ievietotos posteņus. — Par bazi augļu aplēšanai nevar noderēt neizmaksātas dividendes, neizmaksātas algas un līdzīgi posteņi, jo tie nekalpo uzņēmuma financēšanai. Tas pats sakāms arī par pārejošiem posteņiem.

Paša kapitāls sastādās no akciju kapitāla, dažādiem fondiem, rezervēm un neizdalītās peļņas. Par šo kapitālu tāpat aplēšami augļi, izņemot gadījumus, kur, piem. rezervēm u. c., korespondē noteikti kapitāla ieguldījumi, piem. noguldījumi krēditiestādēs, ieguldījumi vērtspapīros u. c. Literātūrā²⁰⁾ aizkarts arī jautājums par augļu aplēšanu uz klusām rezervēm, jo arī tās esot paša kapitāla sastāvdaļa. Tomēr šās kapitāla daļas faktisko lielumu grūti zināt, tādēļ tās arī grūti uzskatīt par bazi augļu aplēšanai. Šnetlers²¹⁾ aizrāda, ka uzņēmumiem ar lielām klusām rezervēm ieteicams augļus aplēst pēc organiskās metodes, vai vismaz lietot šo metodi kā korrektīvu izolējošai metodei, lai novērstu rupjas kļūdas. — Arī iepriekšējā gada nesadalītā peļņa nevarētu tikt uzskatīta par bazi augļu aplēšanai, jo tā parasti tiek sadalīta jau jaunā darbības gada pirmajos mēnešos: ņemama vērā būtu vienīgi tā peļņas daļa, kas tiks pieskaitīta rezerves kapitāliem. Vērā ņemama būtu arī tekošā saimniecības gada peļņa; te varētu rīkoties pēc Nikliša²²⁾ priekšlikuma par tek. gada peļņas vērā ņemšanu aplēšot uzņēmuma ienesīgumu. Niklišs pieskaita kapitālam pusi no gada peļņas (tirienesas), izejot no tā viedokļa, ja peļņa

¹⁹⁾ Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 7. lp.

²⁰⁾ Sal. Walb, Die Erfolgsrechnung, 187. lp.

²¹⁾ Sk. Schnettler, Der betriebswirtschaftl. Zins, 60. lp.

²²⁾ Sk. Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, 5. Aufl. 222. lp.

uzņēmuma darbībā rodas vienmērīgi, tad peļņas viena daļa atradīsies apgrozībā gandrīz gadu, bet viena daļa — tikai dažas dienas. Starpība gan tā, ka aplešot ienesīgumu lieto faktisko peļņas lielumu (summu), bet te, kur augļi izmaksā jāieskaita pakāpeniski, jālieto zin. pieņemts lielums — paredzamā peļņa.

Daudz plašāk apskatīts jautājums par aktīvu kā augļu aplēšanas bazi. Parasti aktīva posteņus daļa pastāvīgā un rīcības kapitālā, pie kam par pastāvīgā kapitāla sastāvdaļu uzskata visas tās mantas daļas, kas uzņēmumā kalpo ilgāk kā vienu gadu, t. i. kas nenolietojas viena gada laikā. Izejot no augstāk uzrādītās bilances pastāvīgā kapitālā ietelp: gruntsgabali, ēkas, mašīnas, kustamā manta, līdzdalība citos uzņēmumos, immateriālās vērtības u. c. Vispirms mūs interesē, no kādas pastāvīgā kapitāla ieguldījumu vērtības jāapleš izskaitāmie augļi — no iegādes resp. izmaksas vērtības, grāmatu vērtības (iegādes v. — norakstījumi), lietošanas vērtības vai tirgus vērtības. — Pie gruntsgabaliem par norakstījumiem tikai tad varētu būt runa, ja viņu vērtība ar lietošanu samazinās, piem. ogļraktuvēs, akmeņu lauztuvēs u. c. — Sanders²³⁾ par bazi augļu aplēšanai atzīst tikai tagadnes vērtību (net value), t. i. atskaitot no iegādes vērtības (original costs) visus norakstījumus. Skovels²⁴⁾ atkal atzīst par pareizāku pieņemt par bazi augļu aplēšanai iegādes vērtību (original costs). Interesanti šai ziņā ir Lēvensteina un Šmita pētījumi par augļu un norakstījumu aplēšanu uz pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem. Lēvensteins²⁵⁾, apskatot jautājumu par augļu aplēšanas ietekmi uz norakstījumiem, nāk pie slēdziena, ka aplešot augļus no sākuma vērtības (Anfangswert) ir iespējams norakstījumiem aplēst augļu augļus no norakstītām summām; turpretim šāda augļu augļu aplēšana nav iespējama, ja izmaksā ieskaitāmos augļus apleš no tagadnes resp. grāmatu vērtības.

Lai būtu vieglāk iespējams salīdzinājums ar Šmita uzskatiem, tad izejot no Lēvensteina uzstādītiem principiem sastādīsim tabulu, kas rāda mantas Ls 10.000.— vērtības norakstījumu 10 gados, pie kam izmaksā skaita 5% augļu uz ieguldītā kapitāla un apleš augļu augļus uz norakstījumu fondā ieskaitītām summām²⁶⁾ (sk. 1. tabulu).

²³⁾ Sk. Sanders, Problems in industrial accounting. Chicago 1923, 214. lp.

²⁴⁾ Sk. Scovell, Interest as a Cost, 81. u. 83. lp.

²⁵⁾ Sk. Löwenstein, Der Einfluss der Zinsen. Z. f. hw. F. 15. Jahrg. 378. lp.

²⁶⁾ Sal. Löwenstein, Der Einfluss der Zinsen. Z. f. hw. F. 15. Jahrg. 372.— 375. u. 378. lp.

1. tabula.

Gads	Norakstīj. gadā, nespēšot augļu augļus	Norakstīj. gadā, ap- lešot augļu augļus	Izmaksā iesk. augļi 5% no sākuma vērtības	Izmaksā iesk. ikgadus (augļi + norakstījumi)	Augļi 5% uz norakstījuma fonda summām	Norakstīj. fondā ieskaitīts ikgadus	Atjaunošanas fonds gada beigās
a	b	c	d	e	f.	g	h
1.	1.000	795	500	1.295	—	795	795,—
2.	1.000	795	500	1.295	39,7	834,7	1.629,7
3.	1.000	795	500	1.295	81,5	876,5	2.506,2
4.	1.000	795	500	1.295	125,4	920,4	3.426,6
5.	1.000	795	500	1.295	171,4	966,4	4.393,0
6.	1.000	795	500	1.295	219,7	1.014,7	5.407,7
7.	1.000	795	500	1.295	270,5	1.065,5	6.473,3
8.	1.000	795	300	1.295	323,7	1.118,7	7.591,9
9.	1.000	795	500	1.295	379,7	1.174,7	8.766,6
10.	1.000	795	500	1.295	438,4	1.233,4	10.000,0
	10.000	7.950			2.050	10.000	

Šī tabula rāda izmaksā ieskaitāmo augļu aplēšanu no sākuma vērtības. Ikgadus norakstītās summas var tikt noguldītas krēdī- iestādē, ieguldītas vērtspapīros vai izlietotas jaunu mantas sastāvdaļu iegādei, pie kam visos gadījumos tās ienes 5%. Ja norakstītās summas izlieto jaunu ražošanas līdzekļu iegādei, piem. mašīnu u. c. iegādei, tad gan aplēsums ir ļoti sarežģīts. Šās metodes priekšrocības tās, ka katru gadu izmaksā tiek ieskaitīta vienāda augļu + norakstījumu (c + d) summa, kas dod iespēju ieturēt vienādas ražojumu cenas, ja nemainās citi apstākļi. Lēvensteins²⁷⁾ neatzīst, ka izmaksā ieskaitā- mos augļus varētu aplēst no atlikuma resp. grāmatu vērtības, jo tad atjaunošanas fondā nevar ieskaitīt augļus, ko ienes šā fonda ieguldī- jumi, bet tie jāizlieto augļu maksājumiem par ieguldīto kapitālu. Piem. 1. gadā izmaksā ieskaitāmos augļus ap- leš no Ls 10.000,—, bet otrā gadā ap- lešot augļus no atlikuma vērtības Ls 9205,— augļu summa vairs nebūs Ls 500,—, bet tikai Ls 460,30. Tā kā izmaksā ikgadus par ieguldīto kapitālu jāieskaita Ls 500,—, tad summas Ls 460,30 pa- pildināšanai līdz Ls 500,— jāizlieto norakstījumu fonda ieguldījuma augļi (II. gada beigās) Ls 39,70 u. t. t. Tā kā norakstījuma (atjaunoša- nas) fonda ieguldījumu ienestie augļi izlietoti augļu segšanai uz iegul- dītā kapitāla, tad ikgadus jānoraksta ne Ls 795,—, bet gan Ls 1000,—.

²⁷⁾ Sk. L ö w e n s t e i n, Der Einfluss der Zinsen, Z. f. h. w. F. 15. Jahrg. 377.-- 378. lp.

lai šī manta pēc 10 gadiem būtu galīgi norakstīta. Ja pieņemtu, ka kapitāla augļi aplešami no atlikuma resp. grāmatu vērtības, tad ikgadus izmaksā ieskaitāmā kapitāla augļu summa samazinātos, kādēļ ražojumu pašizmaksa pirmajos gados būtu daudz augstāka kā pēdējos. Salīdzināsim šo metodi ar Šmita²⁸⁾ metodi, izejot no tā paša piemēra:

2. tabula.

Gads	Mantas vērtība gada beigās	Norakstīts katru gadu	Izmaksā iesk. augļi 5% no vērtības tekošā gada	Izmaksā ieskaita ikgadus (augļi + norakstījumi) = c + d	Atjaunošanas fonds gada sāk.	Augļi 5% uz ieguld. norakst. s. = ietaupīti augļi	Augļi uz kapitāla = d + g
a	b	c	d	e	f	g	h
1.	10.000	795	500	1.295	—	—	500
2.	9.205	834,7	460,2	1.295	795	39,8	500
3.	8.370,3	876,5	418,5	1.295	1.629,7	81,5	500
4.	7.493,8	920,4	374,6	1.295	2.505,2	125,3	500
5.	6.573,4	966,4	328,6	1.295	3.426,6	171,3	500
6.	5.607,0	1.014,7	280,3	1.295	4.393,0	219,7	500
7.	4.592,3	1.065,5	229,6	1.295	5.407,7	270,4	500
8.	3.526,8	1.118,7	176,3	1.295	6.473,2	323,7	500
9.	2.409,1	1.174,7	120,4	1.295	7.591,9	379,6	500
10.	1.233,4	1.233,4	61,1	1.295	8.766,7	438,3	500
10. g. beigās		10.000,—			10.000,—	2.050,—	

Arī Šmits²⁹⁾ piegriezis vērību tam, lai ikgadus izmaksā ieskaitītu vienādu norakstījumu + augļu summu, lai dotu iespēju pārdot preces (pie nemainīgām pārējām attiecībām) par tādu pašu cenu kā pirmā, tā pēdējā gadā. Arī te izmaksā ikgadus ieskaitīto augļu + norakstījumu kopsumma ir tāpat Ls 1295,— kā iepriekšējā piemērā. Prof. Šmits šo norakstījumu veidu sauc par norakstījumu, kas pieaug par iekrātiem augļiem; arī te katru gadu par pamatu norakstījumiem ņem summu Ls 795,— un pieskaita tai augļus, kas aplēsti par atjaunošanas fondā ieskaitītām summām, piem. 2. gada norakstījumu summa = Ls 795,0 + 39,7 = 834,7 u. t. t. Šo metodi nevarot saukt par norakstījumu ar augļu augļu aplešanu uz norakstītām summām, jo tad būtu ikgadus jānoraksta vienāda summa — Ls 795,0 (sk. 1. tabulu); izmaksā ieskaitītā norakstījumu + augļu summa sastādās pēc formulas:

²⁸⁾ Sk. Schmidt, Die um ersparte Zinsen steigende Abschreibung. Z. f. B. 1927. Jahrg. 825. Ip.

²⁹⁾ Sk. Schmidt, Die um ersparte Zinsen steigende Abschreibung. Z. f. B. Jahrg. 1927. 829. u. 833. Ip.

$c = (c - g) + d + g$. Ja norakstītās summas visas paliek uzņēmumā, t. i. ieguldītas vērtspapiros resp. noguldītas krēdītiesādē, tad šī metode maz atšķiras no Lēvensteina aizstāvētās metodes; izmaksā tāpat ikgadus ieskaita Ls 500,— augļu uz ieguldītā kapitāla, tikai šie augļi sastādās no divi posteņiem ($d - g$), jo tiek aplēsti atsevišķi no mantas tagadnes resp. grāmatu vērtības (b) un no atjaunošanas fondā uzkrātām summām (f). No pašizmaksas viedokļa abas metodes dod to pašu, t. i. ieskaita izmaksā vienādu norakstījumu + augļu summu = Ls 1295,0. Prof. Šmita aizstāvētā metode izmaksā ieskaitāmos augļus apleš no mantas grāmatu vērtības, tādēļ arī augļu summa (d) pastāvīgi samazinās, bet par tikpat pieaug norakstījumu summa, t. i. par ietaupītiem augļiem resp. augļu summu, kas samazinās par augļiem no agrāk izdarītiem norakstījumiem. Šās metodes priekšrocības tās, ka te nav jāņem vērā tas, kur izlietotas norakstītās vērtības, jo tām nav jāpaliek uzņēmumā kā iepriekšējā piemērā. Ieņestu augļu augļus ($f = \text{Ls } 2050,-$), kas nepieciešami mantas pilnīgai norakstīšanai ($c + f$, t. i. Ls 7950,0 + Ls 2050,0). Prof. Šmita aizstāvētā metode lietojama tikai tad, ja pašizmaksas un rezultātu aplēses cieši saistītas, t. i. ja visa kapitāla augļi tiek uzlūkoti kā par izmaksas, tā izlietojuma sastāvdaļu. Ja par izlietojumu uzskata tikai norakstījumus, tad šī metode var neapmierināt, sevišķi vēl, ja ņem vērā nodokļu likumu noteikumus, kas parasti paredz noteiktas norakstījumu likmes. Piem. Latvijas tirdzniecības un rūpniecības nodokļa likums paredz norakstījumu likmi mašīnām u. c. kustamai mantai līdz 10% no viņu vērtības³⁰). Tādēļ arī pie mums nav iespējams ieskaitīt izmaksā vienu gadu (I.) Ls 795,— un pēdējā (X.) gadā Ls 1233,40. Šis apskats rāda, ka augļus uz pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem var ieskaitīt izmaksā kā no sākuma resp. iegādes, tā arī no tagadnes resp. grāmatu vērtības; izmaksā ieskaitāmo augļu un norakstījumu kopsomma abos gadījumos ir vienāda. Ja augļu aplēšana nav apvienota ar norakstījumu aplēšanu, tad gan izmaksā ieskaitāmie augļi aplešami no zin. mantas sākuma resp. iegādes vērtības.

Pret augļu ieskaitīšanu izmaksā uz pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem parasti iebildumi netiek celti, un to atzīst pat tie autori, kas paša kapitāla augļus neatzīst par izmaksas sastāvdaļu³¹).

³⁰) Sk. Nodokļu nolikums, 1928. g. izdev. Pielikums pie 255. p. 10. pkt.

³¹) Sk. Leitner, Selbstkostenberechnung, 66. lp.

„ Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 139. lp.

Augļu aplēšana un ieskaitīšana izmaksā uz pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem ir praksē visvairāk lietotā metode. Teorētiskā ziņā viņa nav atzīstama par pilnīgi izveidotu. Par pareizāku jāatzīst augļu ieskaitīšana izmaksā uz visa kapitāla, kaut gan jāatzīst, ka tas daudz grūtāk izvedams rīcības kapitāla nenoteiktā lieluma un dažādā apgrozījuma ātruma dēļ.

No rīcības kapitāla posteņiem vispirms jāmin skaidra nauda kasē un dažādi noguldījumi. Kases līdzekļi (skaidra nauda) nepieciešami katrā uzņēmumā, kādēļ arī tie ņemami vērā aplēšot ražošanu resp. pakalpojumu izmaksu³²⁾). Tomēr kases summas grūti lietot kā bazi augļu aplēšanai un sadalīšanai³³⁾). Kases līdzekļi neņem tiešu dalību ražošanā, bet rodas uzņēmumā kapitāla apgrozījumu procesā no ražošanu pārdevumiem u. c. Tādēļ arī kases summām nav tieša sakara ar pašizmaksas aplēsi. To kapitāla augļu daļu, kas teorētiski krit uz kases līdzekļiem, ieteicams sadalīt uz tām kapitāla daļām, kas ņem tiešu dalību ražošanā³⁴⁾). Apmēram to pašu var teikt arī par noguldījumiem, ar to starpību, ka noguldījumi bez tam vēl ienes augļus. Vispārējs princips ir, ka izmaksā nevar skaitīt augļus uz tādiem kapitāla ieguldījumiem, kas paši dod ienesu, piem. dažādi noguldījumi, vērtspapīri, saņemamie vekseli, dalības naudas citos uzņēmumos u. c. Ja šādi kapitāla ieguldījumi dod ienesu, tad tie nevar noderēt par bazi augļu aplēšanai³⁵⁾). Parasti nāk priekšā, ka kapitāls tādā veidā tiek ieguldīts tikai pagaidām un ne pastāvīgai ienesas gūšanai, piem. daļa skaidras naudas var tikt noguldīta bankā, ja tā uz laiku uzņēmumam nav vajadzīga; ja par šādu noguldījumu maksā mazāk augļu kā jāskaita izmaksā, tad starpība starp šīm augļu likmēm ņemama vērā izmaksas aplēsē.

Rezerves kapitāla un atjaunošanas fonda vērtspapīri resp. noguldījumi nevar noderēt par bazi augļu aplēšanai, ja tie dod tādu pašu ienesu kā pārējais uzņēmumā ieguldītais kapitāls, pie tam te viegli iespējama identifikācija starp aktīva un pasīva posteņiem. Parasti gan obligātoriskie rezerves kapitāli jāiegulda valsts vai valsts garantētos vērtspapīros, kas parasti ienes mazāk kā pārējais uzņēmumā ieguldītais kapitāls. Te var aizstāvēt viedokli, ka arī šī starpība ņemama

³²⁾ Sal. L o w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 18. lp.

³³⁾ Sal. S c o v e l l, Interest as a Cost, 76. lp.

„ J o r d a n and H a r r i s, Cost accounting, 456.—457. lp.

³⁴⁾ Sal. J u n g, Der Kapitalzins, 18. lp.

³⁵⁾ Sal. S c o v e l l, Interest as a Cost, 70.—71. lp.

vērā izmaksas aplēsē, vēl jo vairāk tādēļ, ka šo rezerves kapitālu vērtspapīru resp. noguldījumu ienesa parasti ietelp kopienesā. Tas pats sakāms par atjaunošanas fondiem, tikai ar to starpību, ka šo fondu izlietošanā uzņēmumi parasti nav ierobežoti.

Par augļu aplēšanas bazi jāuzskata arī izejvielu un pusfabrikātu krājumi, jo tie bieži vien prasa ļoti lielus kapitāla ieguldījumus, un tikai ar tanīs ieguldītā kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā iespējams spriest, cik izdevīgi turēt tādus krājumus. Daži autori domā, ka izmaksā vajadzētu ieskaitīt augļus tikai uz tiem izejvielu un pusfabrikātu krājumiem, kas pārsniedz nōrmālās vajadzības³⁶⁾. Tā kā tas nedos iespēju spriest, par cik visas izejvielas sadārdzinājušās pa gulēšanas laiku noliktavās, tad šis paņēmieni nav ieteicams. Klēmanis³⁷⁾ augļu ieskaitīšanu izmaksā uz izejvielu krājumiem pamato ar to, ka amatnieks, iepērkot izejvielas lielākos vairumos, varēs tās pirkt par zemāku cenu kā pērkot mazās partijās katra atsevišķa pasūtīnājuma izpildīšanai. Lielākus izejvielu krājumus rūpnieks turēs tikai tad, ja tas viņam izdevīgi, piem. ja iespējams iepirkt par ļoti izdevīgām cenām.

Augļi jāapleš arī uz gatavu preču (fabrikātu) krājumiem par laiku no viņu ražošanas līdz pārdošanai, jo tikai tad varēs spriest par šo ražojumu faktisko izmaksu. Tā kā izejvielu un preču krājumi pastāvīgi svārstās, tad augļi jāapleš par caurmēra krājumiem³⁸⁾. Bieži ieteic uz nōrmāliem gatavu preču krājumiem augļus sevišķi neaplēst, bet ņemt vērā jau agrāk, ka preču novietošana tirgū var prasīt zināmu laiku³⁹⁾.

Par bazi augļu aplēšanai jāuzskata arī iestrādātais darbs, preces, kas atrodas ražošanas stadijā (work in process): izmaksā jāskaita augļi par ražošanas laiku. Daži ražošanas procesi ir ļoti gaŗi, piem. kuģu un tiltu būves, un darbā tiek ieguldīti lieli kapitāli; lai varētu aplēst pašizmaksu, tad izmaksā jāskaita augļi par kapitālu, kas ieguldīts izlietos materiālos un samaksātās darba algās. Pareizai pašizmaksas aplēšanai augļi par šādiem ieguldījumiem jāapleš sākot ar algu izmaksas resp. materiālu izdošanas dienu, līdz ražojuma nodo-

³⁶⁾ Sal. Jordan and Harris, Cost accounting, 451.—453. lp.

³⁷⁾ Sal. Klemann, Systematische Selbstkostenrechnung, 148. lp.

³⁸⁾ Sal. Stefanic, K., Die Kapitalzinsen in der Kostenrechnung. Mahnu. Buchhaltungspraxis. 5. Jahrg. 1930. Heft № 62.

³⁹⁾ Sal. Jordan and Harris, Cost accounting, 455.—456. lp.

šanai pasūtīnātājam. Aplēšu vienkāršības dēļ bieži augļus aplēš tikai par vidējo ražošanas laiku⁴⁰⁾.

Tiesa, ka noteikt bazi kapitāla augļu aplēšanai nav viegli, tomēr šis apskats rāda, ka pieminētās grūtības pārvaramas, uroties pie pareiziem principiem un ņemot vērā uzdevumus, kam kalpo atsevišķas kapitāla daļas.

2. Kapitāla augļu likmes noteikšana.

Pie kapitāla augļu aplēšanas ļoti svarīga nozīme ir noteikt, kādu augļu likmi pieņemt par pamatu aplēsumam. Baze augļu aplēšanai var būt ļoti dažāda, piem. aktīvs, pasīvs vai arī tikai daži aktīva vai pasīva posteņi. Svarīgi noskaidrot, vai augļi aplēšami pēc vienas likmes, vai lietojamas dažādas likmes. Vienādas likmes (flat-rate) metode aizstāv vienas vienīgas likmes lietošanu kā pašu, tā svešam kapitālam, kamēr tīrieguldījuma (net-investment) metode atzīst par iespējamu svešam kapitālam ieskaitīt izmaksā faktiski samaksātos augļus, bet visam paša kapitālam aplēš augļus pēc vienādas likmes.

Parastais uzskats ir, ka paša kapitāla augļi izmaksā ieskaitāmi pēc parastās (landesübliche) augļu likmes, t. i. parastās aizņēmumu augļu likmes (bez nolietošanas kvotes) un pie pilnīgas drošības (bez riska prēmijas⁴¹⁾). Augļu kā izmaksas sastāvdaļas pretinieki uz to aizrāda, ka neesot vienas vispār pieņemtās augļu likmes. Piem. Amerikas Savienoto Valšņu atsevišķos štātos lēgalās augļu likmes svārstoties no 5—12%⁴²⁾. Tādēļ arī pret visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā vērš iebildumu, ka grūti noteikt likmi, pēc kuŗas šie augļi ieskaitāmi izmaksā⁴³⁾. Kastenholcs⁴⁴⁾ par augļu ieskaitīšanu izmaksā ar dažādām likmēm saka, ka Amerikas Savienoto Valšņu vakara štātos rūpnieks skaitīšot izmaksā 10%, kamēr kāds cits rūpnieks austrumu štātos — tikai 5%, un abi viņi konkurēšot centrālos štātos; kāda gan te varot būt saprātīga konkurence. — Tas, ka kapitāla augļu

⁴⁰⁾ Sal. K l e m a n n, Systematische Selbstkostenrechnung, 87.—88. lp.

⁴¹⁾ Sal. B ö h m - B a w e r k, Kapitalzins. Hdw. d. St. 4. Aufl. 8. Bd. 1130.—1131. lp.

„ L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 86. lp.

⁴²⁾ Sal. S t e r r e t, Interest not a part of the cost of production. J. o. A. 1913. Vol. XV. 244. lp.

⁴³⁾ Sal. K e s t e r, Accounting. theory and practice, vol. II., 432. lp.

⁴⁴⁾ Sk. C a s t e n h o l z, Cost accounting procedure, 212. lp.

likmes nav stabilas, nevar būt par iemeslu viņu neņemšanai vērā pašizmaksas aplēsē, jo arī izejvielu un pusfabrikātu cenas un darba algas ir svārstīgas, un tomēr tās tiek grāmatotas kā izmaksas sastāvdaļas⁴⁵⁾.

Prof. Šmits⁴⁶⁾ par augļu likmi, kas lietojama augļu aplēšanai, pieņem to likmi, kāda jāmaksā kapitāla un naudas tirgū par tāda paša veida kapitālu. Par pastāvīgā kapitāla (Anlagewerte) ieguldījumiem jāapleš augļi pēc hipotēku vai obligāciju aizņēmumu liknēm. Rīcības kapitālam piemērojama parastā banku krēdita likme. Tam pilnā mērā nevaram piekrist.— Nosakot kapitāla augļu likmi, nevaram iziet no tā, cik uzņēmumā resp. nodarbē ieguldīts paša un cik svešs kapitāls. Kā rezultātu, tā arī pašizmaksas aplēsē nevaram lēst par paša un svešu kapitālu dažādas augļu likmes, jo tad dažādi salīdzinājumi būs grūti iespējami⁴⁷⁾.

Arī tas apgalvojums nav pieņemams, ka pie kapitāla augļu likmes noteikšanas jāiziet no kapitāla izlietošanas veida uzņēmumā. Nav nekāda pamata par pastāvīgā kapitālā ieguldītām vērtībām lēst ilgtermiņa krēdita augļus un par rīcības kapitālu — īstermiņa krēdita augļus, jo pastāvīgais kapitāls var sastādīties kā no paša, tā aizņemtiem līdzekļiem; tas pats sakāms arī par rīcības kapitālu. Tādēļ noteicējs kapitāla augļu likmes izvēlē nav kapitāla izlietošanas veids, bet izmaksā jāieskaita augļi samērā ar kapitāla izlietošanas ilgumu⁴⁸⁾.

Apspriežot jautājumu par kapitāla augļiem kā izmaksas sastāvdaļu, ņemams vērā, ka kapitāla augļi ir cena par kapitāla lietošanu, un, ja kapitāla augļi ir tāda pati cena kā visas citas cenas, tad viņa tāpat arī apspriežama kā visas citas cenas, piem. izejvielu, pusfabrikātu u. c. cenas. Šmālenbachs⁴⁹⁾ te lieto jēdzienu kalkulācijas vērtība (Kalkulationswert), apzīmējot ar to kādas mantas vai pakalpojumu vērtību, kāda tiem ir ražošanas procesā, pie kam šī vērtība (Betriebswert — nodarbes vērtība) var būt lielāka un mazāka par iegādes resp. izmaksas vērtību. Kalkulācijas vērtības dod iespēju izdarīt salīdzinājumus un izvēlēties nodarbes vadībai pareizāko virzienu.

Ja kāda pasūtīnājuma izpildīšanai vajadzīgais materiāls pērkams par augstāku cenu kā līdz šim, jo agrāk iegādātie materiālu krājumi

⁴⁵⁾ Sal. Suffern, Interest as an element of production costs. J. o. A. 1913. Vol. XV. 329. lp.

⁴⁶⁾ Sk. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 53. lp.

⁴⁷⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 111. lp.

⁴⁸⁾ Sal. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 111. lp.

⁴⁹⁾ Sk. Schmalembach, Selbstkostenrechnung, 15. lp.

nepietiek visa pasūtīnājuma izpildīšanai, tad noteicēja kalkulācijas vērtība ir cena par šo tagad papildus pērkamo materiālu; pie kam šī cena aplešama visai izpildāmo pasūtīnājumu kopībai⁵⁰⁾). Līdzīgi jārikojas arī izvēloties augļu likmi kapitāla augļu aplēšanai. Šmālenbachs⁵¹⁾ saka, ka te esot parasts rīkoties ar vidējām likmēm, kas neesot pareizi. Ja kapitāla augļu likmes arī nesvārstās, tad tomēr par dažādiem parādu posteņiem tās var būt dažādas. Piem. kādā uzņēmumā par kādu mazāku hipotēkāru parādu jāmaksā 5%, daļa ir hipotēkārais krēdīts par 7,5% un daļa banku krēdīta par 9%, pie kam pēdējais krēdīts nav izlietots pilnā apmērā. Pēc pareiziem principiem noteicējs (massgebend) ir pēdējais (der letzte) krēdīts, kas vēl vajadzīgs nodarbes uzdevuma veikšanai, un šini gadījumā tas ir dārgākais krēdīts. Tomēr ne vienmēr pašizmaksas aplēsē lietojama augstākā augļu likme, piem. ja uzņēmumam vēl ir kāds vecs parāds, par kuŗu jāmaksā 10%, bet kuŗa atmaksas termiņš vēl nav pienācis; ja tanī pašā laikā iespējams pietiekošā vairumā dabūt jaunu kapitālu par 7%, tad 7% arī ir attiecīgā kalkulācijas vērtība uzņēmumā lietojamam kapitālam. Var arī būt, ka augļu kalkulācijas vērtība nesakrīt ne ar vienu no maksājāmām augļu likmēm, piem., ja augstāk minētā piemērā pieņemam, ka 9% banku krēdīts izlietots pilnos apmēros un par šo likmi vairs nav iespējams kapitālu aizņemties.

Šmālenbachs⁵²⁾ savā grāmatā par pašizmaksas kalkulācijas pamatiem min kādu uzņēmumu, kas no uzņēmumā vajadzīgā kapitāla pats ieguldījis 25%, bet atlikušos 75% sedz ar Londonas un citu ramburskrēdītu, kuŗa likmes parasti zem 5%. Uzņēmums sastāvējis no vienas finanču un trim pārdošanas nodaļām. No sākuma neizlietoto pašu kapitālu finanču nodaļa ieguldījusi ārzemju aizņēmumos, kas ienesuši 5,75%. Tādēļ arī finanču nodaļa no sākuma prasījusi no tirdzniecības nodaļām 5,75% par tām nodotiem kapitāliem. Tirdzniecības nodaļas prasījušas arvien jaunus kapitāla ieguldījumus, kādēļ pārdoti vērtspapīri (ārzemju aizņēmumu obligācijas) un izlietots vēl banku krēdīts, par kuŗu bijis jāmaksā 10%. Finanču nodaļa paaugstinājusi tirdzniecības nodaļām augļu likmi līdz 6%, tad līdz 7% un beidzot līdz 7,5%, un pie tam visiem kapitāliem, arī ar rambursa krēdītiem savāktam (atsaucoties uz Šmālenbachu). Šmālenbachs⁵³⁾ atzīst te galējās

⁵⁰⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 19. lp.

⁵¹⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 19. lp.

⁵²⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 19.—20. lp.

⁵³⁾ Sk. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 20. lp.

vērtības teorijas (Grenzwerttheorie) pielietošanu par nepareizu tik tālu, ka rambursa krēditi nav pastāvīgi krēditi, bet atkarīgi no tirdzniecības nodaļu sagādātās vekseļu summas. Tādēļ arī rambursa krēditi tirdzniecības nodaļām bija jāpļēš par faktiski samaksātiem augļiem. Turpretim augstākās augļu likmes piemērošana paša kapitālam ir pareiza. Finanču nodaļai augļu likme tik tālu jāpaaugstina, līdz kamēr sasniegts līdzsvars starp kapitālu un vajadzību pēc tā, vai līdz sasniegti 10%⁵⁴).

Var nākt priekšā, ka uzņēmums dažādu nelabvēlīgu apstākļu dēļ spiests maksāt neparasti augstus augļus, kādēļ te ražošanas izmaksā skaitāmi tikai parastie augļi⁵⁵).

Var arī būt, ka uzņēmums svešu kapitālu nemaz nelieto, vai lieto tikai lētu ilgtermiņa krēditi; te izmaksā skaitāmi kapitāla augļi pēc parastās likmes.

Prof. Šmits⁵⁶) par mērauklu izmaksā ieskaitāmiem kapitāla augļiem pieņem attiecīgā kapitāla veida kapitāla tirgus dienas augļu likmi (Tageszins des Marktes), ar ko atzīst iespēju dažādiem kapitāla veidiem lietot dažādas augļu likmes; Šmits ar to aizstāv viedokli, ka arī augļu aplēšanas ziņā pastāvīgi jāpiemērojas kapitāla tirgus pārmaiņām. Savā bilanču mācībā Šmits⁵⁷) apskatot šīs dienas likmes (Tageszins) piemērošanu kā paša, tā svešam kapitālam, spiests atzīt, ka sevišķas priekšrocības esot vienādas „dienas augļu likmes“ ieskaitīšanai visam strādājošam kapitālam, jo ar to atkrītot grūtie mēģinājumi noteikt, kādas aktīva vērtības iegādātas par paša un kādas par svešu kapitālu.

Beidzot jāņem vērā, ka augļu likmes izvēle atkarīga arī no uzņēmuma kapitāla apgrozījuma ātruma. Ir liela starpība, vai kapitāls uzņēmumā apgrozās vienu vai vairākas reizes gadā. Pie lielāka apgrozījuma ātruma augļu likmei jābūt samērīgi zemākai par likmi pie mazāka apgrozījuma ātruma. Piem., ja kapitāls apgrozās reizi gadā, tad kapitāla augļi aplēšami ar divkārt tik augstu likmi, kā pie apgrozījuma divi reizes gadā⁵⁸).

⁵⁴) Sal. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 20. lp.

⁵⁵) Sal. Moral, Revision und Reorganisation, 80.—81. lp.

⁵⁶) Sk. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 53. lp.

⁵⁷) Sk. Schmidt, Tageswertbilanz, 158.—159. lp.

⁵⁸) Sal. Stefanie, K., Kapitalzinsen i. d. Kostenrechnung, Mahn- und Buchhaltungspraxis, 5. Jahrg. 1930. Heft Nr. 62.

Pašizmaksas aplēsē kapitāla augļi apspriežami tāpat kā visas citas cenas, piem. izejvielu, fabrikātu, mašīnu, darba algu u. c. Ja uzņēmumam agrāk izdevies iegūt lētu krēdītu, tad starpība starp nolīgto un tagadējo tirgus augļu likmi ir peļņa uz krēdīta, bet ne uz precēm. Ja izmaksā ieskaitītu augļus ar pagātnes, t. i. nolīgto likmi, tad aplēstā izmaksa neatbilstu tagadnes tirgus stāvoklim un dotu nepareizu ainu par ražošanas panākumiem, jo šie panākumi īstenībā šīnī gadījumā varbūt atkarīgi no izdevīgu krēdītu saistīšanas⁵⁹⁾.

Šis apskats rāda, ka nosakot kalkulācijā vērā ņemamo kapitāla augļu likmi, jāiziet no viedokļa, ka kapitāla augļi ir tāda pati saimnieciska cena kā pārējās cenas, kādēļ arī te jārikojas pēc vispārējiem kalkulācijas principiem.

3. Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas grāmatošana.

Arī šis jautājums jāapskata no pašizmaksas un rezultātu aplēses viedokļiem.

Pašizmaksas aplēses uzdevums ir ne tikai aplēst atsevišķas izmaksas sastāvdaļas, bet arī sadalīt tās uz atsevišķām veikmes vienībām (Leistungseinheit). Pašizmaksas aplēsi parasti mēdz attēlot šādā veidā⁶⁰⁾:

1. materiāla izmaksa (Materialkosten),
 - + 2. darba izmaksa (Lohnkosten) — darba algas,
 3. vispārējā izmaksa (Unkosten, Gemeinkosten)
-
4. pašizmaksa.

Pēc šā iedalījuma kapitāla augļi ietelp vispārējā izmaksā (virsimmaksā). Šis iedalījums neapmierina, jo vispārējā izmaksa te sastādās no daudz un ļoti dažādām sastāvdaļām, tāpat arī visas darba algas nav pēc būtības vienādas, piem. strādnieku un pārvaldes ierēdņu darba algas.

Lēvensteins⁶¹⁾ pašizmaksas un rezultātu aplēses elementus iedala: a) materiāli, b) norakstījumi, c) algas, d) kapitāla augļi un e) jaukti elementi (Mischelemente). Pēdējos ietelp nodokļi, apdrošināšana,

⁵⁹⁾ Sal. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, 53. lp.

⁶⁰⁾ Sk. Rössle, Aufwand, allgemeiner. Hdw. d. B. I Bd. 327. lp.

⁶¹⁾ Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 49. lp.

vedmaksā, ceļotāju izdevumi u. c. Jaunākā laikā pazīstami daudz sīkāk izmaksas iedalījumi, piem. „Ausschuss für wirtschaftliche Verwaltung“⁶²) izšķir pavisam 15 dažādas izmaksas grupas, no kurām kapitāla augļi ir viena (XIII.). — Jautājumu par vispārējās izmaksas sadalīšanu uz atsevišķām veikmes vienībām sīkāk apskatījis F. Hencels⁶³) no dažādu uzņēmuma funkciju viedokļa, pie kam viņa darbā nav atrodami norādījumi, ka pēc tām pašām metodēm nevarētu sadalīt arī uzņēmēja paša kapitāla augļus. Visa kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā apskata Šnetlers⁶⁴), un viņa minētie piemēri rāda, ka pašizmaksas aplēsē visa kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā nerada lielākas grūtības kā citu izmaksas sastāvdaļu sadalīšana. Nav pierādījis par dibinātu iebildums, ka paša kapitāla augļu vērtība ņemšana rezultātu aplēsē ievērojami palielināšot darbu. Tas viegli saprotams, jo sveša kapitāla augļu ieskaitīšana pašizmaksā tāpat prasa darbu; kā sveša, tā paša kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā izvedama vieniem un tiem pašiem paņēmieniem, pie kam grāmatojumi līdzīgi norakstījumu grāmatojumiem⁶⁵), kas sevišķi sakāms par augļiem uz pastāvīgo kapitālu.

Amerikāņu pašizmaksas aplēses literātūrā kapitāla augļu grāmatošana netiek aplūkota atsevišķi no pašizmaksas un rezultātu aplēses viedokļiem, jo Amerikas Savienoto Valšņu uzņēmumos pašizmaksas un rezultātu aplēses parasti apvienotas. Tādēļ, lielākas skaidrības dēļ, jautājums jāapskata arī no grāmatvedības viedokļa.

Laurens⁶⁶) izšķir trīs metodes kapitāla augļu grāmatošanai: a) ieskaita izmaksā tikai par svešu kapitālu maksājamus augļus, b) augļu aplēšanu un ieskaitīšanu izmaksā visam kapitālam, un c) augļu ieskaitīšanu izmaksā statistiskiem nolūkiem. — Nicholson un Rōrbachs⁶⁷) ieteic ieskaitīt izmaksā augļus tikai uz rūpniecībā izlietoto pastāvīgo kapitālu (permanent or fixed assets). — Īstenībā gan runa te var būt tikai par vienu grāmatošanas paņēmieni, jo izmaksā ieskaitītie kapitāla augļi jāved sevišķā lēsē, lai, uzstādot bilanci, varētu viegli redzēt, kāda daļa no izmaksā ieskaitītiem kapitāla aug-

⁶²) Sk. Grundplan der Selbstkostenrechnung. 3. Aufl. 14. u. sek. lp.

⁶³) Sal. Hencel, Erfassung und Verrechnung von Gemeinkosten, Berlin 1931.

⁶⁴) Sal. Schnettler, Der betriebswirtschaftliche Zins, 67.—85. lp.

⁶⁵) Sal. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 126. lp.

⁶⁶) Sk. Lawrence, Cost accounting, 321.—322. lp.

⁶⁷) Sk. Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 139. lp.

ļiem vēl nav realizēta (iegūta), t. i. izmaksā ieskaitītie augļi uz iestrādātu darbu, jēlvielu un nepārdotu preču krājumiem.

Ja pašizmaksas aplēse apvienota ar grāmatvedību, tad, ieskaitot izmaksā kapitāla augļus, virsgrāmatā atveramas divas lēses: a) kapitāla augļu izmaksas (interest charged to cost) lēse jeb kapitāla augļu rezerves (interest reserve) lēse un b) kapitāla augļu ienesas (interest income) lēse⁶⁸). — Tekošam mēnesim aplēstie kapitāla augļi ieskaitāmi izmaksā tādā pašā veidā, kā kuŗš katrs cits izmaksas postenis, dēbitējot „ražošanas izmaksas (Manufacturing expense) lēsi“ un krēditējot „izmaksā ieskaitīto augļu lēsi“. Katra mēneša beigās jānoskaidro izmaksā ieskaitīto augļu summa uz mēneša laikā pārdotām precēm, dēbitējot to „izmaksā ieskaitīto augļu lēsei“ un krēditējot „augļu ienesas lēsei“. Šinī augļu ienesas lēsē jādēbitē resp. jākrēditē arī visas faktiski samaksātās resp. saņemtās augļu summas, t. i. par sveša kapitāla lietošanu maksājāmie augļi un par augļus nesošiem kapitāla ieguldījumiem saņemtie augļi, piem. noguldījumiem un vērtspapīriem. Augļu ienesas lēses atlikums, grāmatas slēdzot, krēditējams zaudējumu un peļņas lēsei, kamēr izmaksā ieskaitīto augļu lēses atlikums rādīs augļu summu, kas ieskaitīta izmaksā iestrādātā darbā, materiālos un gatavās precēs. Uzstādot bilanci, šos augļus ļoti viegli var atskaitīt no „inflātētās“ iestrādātā darba, preču u. c. vērtības, ar ko atkrīt „interest as a cost“ teōrijas pretinieku iebildumi par mantas vērtības inflātēšanu⁶⁹). — Šie aplēsumi praksē tomēr nekad nav tik vienkārši, sevišķi, ja pastāvīgi mainās uzņēmumā izlietotā kapitāla apmēri un kapitāla apgrozījuma ātrums. Ne vienmēr praksē var turēties pie teōrētiski pareizāka aplēses paņēmiēna, jo noteicējs ir, cik saimnieciski attaisnojama lielākas precizitātes sasniegšana. Kādas grūtības rodas ar augļu resp. augļu zaudējuma ieskaitīšanu izmaksā, rāda prof. J. Hellauers⁷⁰). Viņš izšķir 4 metodes kapitāla augļu grāmatošanai: a) kapitāla augļu metodi, b) procentu metodi, c) augļu zaudējuma metodi un d) jauktu metodi. — Ar šīm metodēm jāiepazīstas arī tādēļ, ka tās dod labu ieskatu šā sarežģītā jautājuma būtībā.

Pie kapitāla augļu metodes visam uzņēmuma kapitālam aplēš augļus par visu gadu, atskaita no tiem par uzņēmumā neiz-

⁶⁸) Sal. Kester, Accounting, vol. II, 432. lp.

„ Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 140. lp.

⁶⁹) Sal. Nicholson and Rohrbach, Cost accounting, 140. lp.

⁷⁰) Sk. J. Hellauer, Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin 1931, 81.—82. lp.

lietoto kapitālu saņemtās ienesas un atlikumu sadala pēc vispārējās izmaksas sadalīšanai piemērotiem veidiem. Te kapitāla augļus var sadalīt proporcionāli apgrozījuma vai pašizmaksas kopsummam, pie kam kalkulācijas likmi atrod pēc formulas:

$$\frac{\text{augļi} \cdot 100}{\text{apgrozījums vai pašizmaksa.}}$$

Šī metode lietojama gadījumos, kad pareizāka izmaksas aplēse saistīta ar lielām grūtībām vai izmaksā pārāk dārgi. Šī metode būtu pareiza un ieteicama, ja augļu izmaksa būtu proporcionāla atsevišķu apgrozījumu radītiem augļu zaudējumiem. Aplešot kapitāla augļu gada kopsummam, jāgriež vērība uz to, vai pareizi aplēsts uzņēmumā ieguldītais caurmēra kapitāls; sākuma un slēguma bilances datiem vien te nevar sekot, jo bilances uzstādīšanas momentā uzņēmumā var būt ievērojami mazāk resp. vairāk kapitāla kā vidēji. Jāņem vērā arī uzņēmuma tokošā gada peļņa (tīrienesa), kas gada laikā rodas uzņēmumā un līdzīgi pārējam kapitālam darbojas uzņēmuma ienesas radīšanā. — Šī metode nepareiza tai ziņā, ka negriež vērību uz atsevišķa apgrozījuma ilgumu, t. i. kapitāla lietošanas laiku atsevišķos darījumos⁷¹⁾.

Ar procentu metodi mēģina aplēst tādu kalkulācijas likmi, kur ņemts vērā kapitāla apgrozījuma biežums (Häufigkeit) resp. apgrozījuma caurmēra ilgums. Kapitāla apgrozījuma ilgums ir laika sprādis no kapitāla izlietošanas sākuma momenta (piem. preču tirdzniecībā no pirkuma lēses samaksas) līdz tam laika momentam, kad par zināmu veikmi (Leistung) saņemam ienesu resp. rīcības iespēju par to. — Preču apgrozījuma ilgums ir laika sprādis no pirkto preču piegādes līdz pārdoto preču nosūtīšanai. Noliktavas ilgums (Lagerdauer) ir laika sprādis, kurā preces guļ noliktavā. — Ja pirtās preces piegādes laiks (Bezugsdauer) sakrīt ar viņu pieņemšanu noliktavā, tad preču apgrozījuma ilgums sakrīt ar viņu noliktavas ilgumu. Ar kapitāla apgrozījuma ilgumu preču apgrozījuma ilgums tikai tad sakrīt, ja pirkuma un pārdevuma samaksas moments sakrīt ar piegādes momentu, vai arī atrodas tādā pašā attālumā no viņa, piem. ja tiek pirkti un pārdoti pret tūlītēju samaksu, vai arī tiek pirkti un pārdoti uz tādu pašu termiņu⁷²⁾.

⁷¹⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 84. lp.

⁷²⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 85. lp.

Kapitāla apgrozījuma biežumu dabū, dalot kopapgrozījumu ar uzņēmuma caurmēra kapitālu. Ja tādā ceļā atrod, ka piem. kapitāls apgrozās 4 reizes gadā, tad kapitāla apgrozījuma caurmēra ilgums ir ceturtdaļgada vai apalās 90 dienas. Arī te aplēses pareizība atkarājas no tam, cik pareizi aplēsts uzņēmuma caurmēra kapitāls⁷³⁾. — Daudzos gadījumos vieglāk noteikt vidējo noliktavas krājumu sastāvu (Lagerbestand), kādēļ arī biežāk aplēš caurmēra noliktavas ilgumu, bet ne kapitāla apgrozījuma ilgumu. Netiešai metodei pamatā ņem noliktavas kopapgrozījumu un daļa to ar caurmēra noliktavas sastāvu. Arī te nevar apmierināties ar to, ka caurmēra noliktavas sastāvu nosaka pēc sākuma un slēguma inventūras datiem. Tāds paņēmieni lietojams tikai uzņēmumos, kur krājumā parasti vienmēr tas pats preču vairums, piem. siktirdzniecībā. Citos gadījumos šāds paņēmieni var dot nepareizus rezultātus. Lai to skaidri izprastu, pieņemsim, ka inventūras dienā, kā gada sākumā, tā beigās, visas preces izpirktas. Saimniecības gada otrā dienā iepirkta preces par Ls 400.000, kas gada laikā pakāpeniski pārdotas, bez krājumu papildināšanas. Tādēļ preču apgrozījums = 400.000, caurmēra noliktavas sastāvs = 1, bet

noliktavas apgrozījuma biežums = $\frac{400.000}{1} = 400.000$. Tāpat arī ja

noliktavas sastāvu uzņemtu pēc ikdienas pārdevumiem, un no 365 noliktavas sastāviem aplēstu vidējo, arī tad rezultāts būtu nepareizs.

Vidējais noliktavas sastāvs tad būtu 200.000, kas dotu $\frac{400.000}{200.000} = \text{div-}$

reizēju apgrozījumu, kamēr īstenībā apgrozījuma biežums = 1. Šādas aplēses var izvest tikai tad, ja gada sākumā par Ls 400.000 nopirkta preču krājumi pēc katra pārdevuma tiek no jauna papildināti. Tādēļ vidējais noliktavas sastāvs Ls 400.000, apgrozījums Ls 400.000; dalot apgrozījumu ar vidējo noliktavas sastāvu rezultātā dabūjam 1, t. i. vienreizēju noliktavas apgrozījumu (Lagerumsatz)⁷⁴⁾. Tāpat pareizs rezultāts būs, ja noliktavas krājumu konstatēs vairākas reizes gadā un tādā kārtā aplēsis caurmēra noliktavas krājumu. Lai atrastu kalkulācijā vērā ņemamo procentu likmi, pieņemtā gada augļu likme jādala ar kapitāla apgrozījuma biežumu (Oftmaligkeit), vai arī pēc kapitāla apgrozījuma vidējā ilguma jāapleš šim ilgumam atbilstošā augļu likme. Ja, piem., būtu konstatēts četrkārtējs kapitāla apgrozi-

⁷³⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 86. lp.

⁷⁴⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 86.—87. lp.

jums gadā un aplēsumam pieņemta augļu likme 10% p. a., tad $10 : 4 = 2,5\%$ katram kapitāla apgrozījumam ņemams vērā pašizmaksas aplēsē. Vai arī: četrkārtējs kapitāla apgrozījums gadā nozīmē vidējo apgrozījuma ilgumu 3 mēneši jeb 90 dienas; ar proporcijas palīdzību — $x : 90 = 10 : 360$, atrodam, ka gada augļu likmei 10% p. a. atbilst augļu likme 2,5% par 90 dienām. Pie šā aplēses veida ir pietiekoši, ja katrai darijuma resp. apgrozījuma summai pieskaita 2,5% augļu⁷⁵).

Ar augļu zaudējuma metodi, ar gada augļu likmes palīdzību, aplēš augļu zaudējumu, kas rodas no uzņēmuma kapitāla pārceļošanas bezaugļu (unverzinst) ieguldīšanas apgrozījuma mantās, dažādos pakalpojumos vai izstāvošās prasībās. Šās metodes priekšrocība tā, ka ar viņas palīdzību augļu aplēšanu var piemērot katra gadījuma sevišķām attiecībām. Liela vēriba piegriežama pareizai laika sprīžu noteikšanai, kam jāapleš augļu zaudējums. Augļu zaudējumi parasti jāapleš par piegādes laiku (Bezugsdauer), noliktavas ilgumu (Lagerdauer) un izstāvoša maksājuma laiku (Zeit des Geldausstandes)⁷⁶). Bez tam vēl augļu zaudējums var nākt priekšā, ja izdarīta kāda iemaksa pasūtinot preces.

Augļu zaudējumu par piegādes laiku parasti aplēš no iepirkuma (iegādes) vērtības. Noliktavas ilgumam augļu zaudējumu aplēš no iegādes vērtības vai pašizmaksas (tomēr bez dažādiem pārdošanas izdevumiem), kamēr par izstāvošām naudas summām augļu zaudējuma aplēses dabiskais pamats ir pārdošanas cena. Tā tad pēdējā gadījumā augļus aplēš arī no pašizmaksai pieskaitītās peļņas tiesas. Tas pilnīgi attaisnojams, jo peļņa faktiski nopelnīta (verdienst) jau pārdošanas momentā, un par viņas vēlāku samaksu pārdevējam pienākas atlīdzība⁷⁷).

Apskatītās 3 Hellauera ieteiktās metodes noderīgas galvenā kārtā tirdzniecībā, bet atsevišķos gadījumos tās var tikt lietotas arī rūpniecībā, it sevišķi vēl tādos uzņēmumos, kas paši veic arī visas tirdznieciskās operācijas. Rūpniecībā svarīgākie laika sprīži augļu zaudējuma aplēšanai var būt: jēlvielu piegādes ilgums, jēlvielu noliktavas ilgums, ražošanas procesa ilgums, gatavu fabrikātu noliktavas ilgums un izstāvošu maksājumu ilgums⁷⁸).

⁷⁵) Turpat, 87. lp.

⁷⁶) Sal. Hellauer, Kalkulation, 87.—88. lp.

⁷⁷) Sal. Hellauer, Kalkulation, 90.—92. lp.

⁷⁸) Sal. Hellauer, Kalkulation, 92. lp.

Ja uktā metode ir apskatīto metožu apvienojums, jo atsevišķas metodes vislabāk noderīgas augļu aplēšanai dažādiem kapitāla ieguldījumiem un dažādiem termiņiem. Apskatot šīs metodes, liekas, ka piem. kapitāla augļu metode ir augļu zaudējuma metodes dabiskais papildinājums. Augļu zaudējuma metode piemērota galvenā kārtā augļu zaudējuma aplēšanai uz pārejošiem kapitāla ieguldījumiem, piem. jēlvielās, pusfabrikātos, precēs un prasībās, t. i. piemērota augļu aplēšanai uz rīcības kapitāla ieguldījumiem. Kapitāla augļu metode, kas apleš t. s. gada augļus (Jahreszinsen) un sadala tos līdzīgi pārējām vispārējās izmaksas sastāvdaļām, šķiet dabiskā augļu aplēšanas metode pastāvīgā kapitāla ieguldījumiem.

Ja visam uzņēmuma kapitālam aplēstu augļus ar kapitāla augļu metodi, un bez tam aplēstu vēl augļu zaudējumu uz rīcības kapitāla ieguldījumiem par augstāk pieminētiem termiņiem, tad vienai kapitāla daļai tiktu aplēsti divkārši augļi un pa daļai pat augļu augļi. Pēdējais būtu gadījumā, ja, aplešot augļu zaudējumu noliktavas ilgumam, izietu no pašizmaksas, kurā ietelp arī kapitāla augļi. Ja kapitāla augļus apleš visam uzņēmuma kapitālam un tos sadala uz apgrozījuma mantām (piem. ražotām precēm), tad sevišķam augļu zaudējuma aplēsumam ir tikai tad vieta, ja ārkārtējos uzņēmuma darbības apstākļos, sevišķi garu apskatīto termiņu dēļ, uzņēmumā vajadzējis ieguldīt vairāk kapitāla, kuŗa augļi neietelp agrāk sadalītā augļu summā; tāpat augļu papildu aplēsums vajadzīgs, ja samazinās uzņēmuma apgrozījums, jo lielākam apgrozījumam aplēstā kapitāla augļu likme, samazinoties apgrozījumam, nav pietiekoša, lai ieskaitītu izmaksā visus kapitāla augļus⁷⁹⁾.

Tā kā rūpniecībā pastāvīgā kapitāla ieguldījumi ir daudz lielāki kā tirdzniecībā, tad te lielāka nozīme ir augļu aplēšanai pēc kapitāla augļu metodes. Tirdzniecībā pastāvīgā kapitāla ieguldījumi ir samērā mazi, bet lielāko kapitāla daļu sastāda rīcības kapitāls, tādēļ arī te piemērotāka ir augļu zaudējuma metode, kas vieglāk pielaiķojas atsevišķu darījumu īpatnībām⁸⁰⁾.

Vispārējās izmaksas sadalīšanā nozīme ir izmaksas kvotei (Kostenquote), pēc kuŗas izmaksu sadala uz atsevišķām apgrozījuma vienībām. Pie kapitāla augļu resp. augļu zaudējuma ieskaitīšanas izmaksā liela nozīme ir apgrozījuma ātrumam. Apgrozījuma palielināšana bez

⁷⁹⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 93.—94. lp.

⁸⁰⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 94. lp.

apgrozījuma paātrināšanas vien vēl neved pie kapitāla izmaksas samazināšanās, jo tāda apgrozījuma palielināšana saistīta ar uzņēmuma kapitāla palielināšanu. Ar apgrozījuma palielināšanu vēl nenotiek augļu kvotes samazināšanās uz atsevišķa apgrozījuma, jo palielinātam apgrozījumam stāv pretim ar lielāka kapitāla izlietošanu samērīgi pieaugusi sadalāmo augļu summa. Ja apgrozījums palielinājies, bez kapitāla palielināšanas, pieaugušā apgrozījuma ātruma dēļ, tad bez citiem ieguvumiem (piem. noliktavas riska un noliktavas izmaksas samazināšanās pie mazāka noliktavas ilguma, vai krēdīta riska samazināšanās pie īsākiem maksāšanas termiņiem) ir tas, ka sadalāmā kapitāla augļu summa paliek tāda pati, un atsevišķai apgrozījuma vienībai pieskaitāma mazāka augļu izmaksas daļa⁸¹⁾).

Pašizmaksas un rezultātu aplēšu attiecības tuvāk apskatījis Lēvensteins⁸²⁾), kurš šīs attiecības iedala monistiskās un duālistiskās, t. i. atkarībā no tā, vai šīs aplēses apvienotas vai šķirtas. Te pavisam četras dažādas attiecību iespējamības: a) *f o r m ā l i u n m a t e r i ā l i d u ā l i s t i s k ā s*, t. i. pašizmaksas aplēse ne tikai formāli, bet arī materiāli, pēc būtības šķirta no rezultātu aplēses, jo tanīs lietojamie aplēses elementi — izmaksa un izlietojums — nesedzas; b) *f o r m ā l i d u ā l i s t i s k ā s, m a t e r i ā l i m o n i s t i s k ā s*, t. i. pašizmaksas un rezultātu aplēses gan formāli šķirtas, bet pēc būtības apvienotas, jo izmaksa un izlietojums pilnīgi sedzas; c) *f o r m ā l i u n m a t e r i ā l i m o n i s t i s k ā s*, ja pašizmaksas un rezultātu aplēses apvienotas kā formāli, tā pēc būtības, jo izmaksa un izlietojums arī te pilnīgi sedzas; d) *f o r m ā l i m o n i s t i s k ā s, m a t e r i ā l i d u ā l i s t i s k ā s*, kad pašizmaksas un rezultātu aplēses formāli apvienotas, bet katra no tām lieto dažādus aplēses lielumus, t. i. izmaksa un izlietojums nesedzas.

Pēdējo attiecību Lēvensteins⁸³⁾ sauc par augstāko pašizmaksas un rezultātu aplēšu attiecību formu, kas izskaidrojams ar to, ka arī minētais autors iziet no augstāk apskatītās⁸⁴⁾ Šmālenbacha mācības par izmaksas un izlietojuma jēdzienu atšķirībā. Šo atšķirību, t. i. neutrālā izlietojuma (neutraler Aufwand) un papildu izmaksas (Zu-

⁸¹⁾ Sal. Hellauer, Kalkulation, 95. lp.

⁸²⁾ Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 38., 39., 41. un 43. lp.

⁸³⁾ Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 43.—44. lp.

⁸⁴⁾ Sk. šā darba III. nod.

.. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 29.—31. lp.

atzīst, ka šīs izmaiņas ir saistītas ar kapitāla augļu starpības (Differenzmethode), kurās mērķis ir apvienot formāli monistisko ar materiāli duālistisko aplēsi. Kapitāla augļu starpības (atšķirības, differences) grāmatojamas sevišķā augļu starpības lēšē (Zinsdifferenzkonto). — Parasti katru mēnesi aplēstie augļi dēbitējami attiecīga ražojuma izmaksas lēsei un krēditējami augļu starpības lēsei. Turpretim augļu starpības lēses dēbetā tiks grāmatoti rezultātu aplēsē aplēstie augļu izlietojumi. Pēdējos gan lietderīgāk sakopot vispirms vispārējā kapitāla augļu lēšē un tikai vēlāk pārnest uz augļu starpības lēsi. Kapitāla augļu lēsei dēbitētie izlietojumi sastādās no⁸⁶⁾:

1. izlietojuma par patiesi samaksātiem resp. krēditētiem sveša kapitāla augļiem;
2. izlietojuma par paša, izņemot rezerves, kapitāla augļiem;
3. izlietojuma par augļiem uz dažādām rezervēm.

Ja uz rezervēm aplēstie augļi (piem. par rezerves kapitāla noguldījumiem krēdita iestādēs vai ieguldījumiem vērtspapīros) tiktu pieskaitīti attiecīgām rezervēm, tad te tos varētu arī neņemt vērā.

Katrā uzņēmumā nāk priekšā ienesas kapitāla augļu veidā par dažādiem kapitāla ieguldījumiem (piem. noguldījumi, aizdevumi, vērtspapīri u. c.), ko Lēvensteins⁸⁷⁾ un Lēmanis⁸⁸⁾ sauc par „neutrālu rezultātu“, t. i. starpība starp neutrālu izlietojumu un neutrālu ienesu. Šādas kapitāla ienesas jākrēditē kapitāla augļu lēsei, dēbitējot kases vai kādu citu lēsi, piem. kādu personu lēsi. Kapitāla augļu lēses atlikums (nōrmāli tas būs dēbeta atlikums) aplēsuma perioda, piem. mēneša, beigās dēbitējams kapitāla augļu starpības lēsei. Kapitāla augļu starpības lēse noslēdzas ar dēbeta vai krēdita atlikumu, atkarībā no tā, vai lielāka ir neutrālo izlietojumu vai papildu izmaksas summa; šis atlikums dēbitējams resp. krēditējams zaudējumu un peļņas lēsei⁸⁹⁾.

Tomēr šim Lēvensteina kapitāla augļu grāmatošanas paņēmienam ir tas trūkums, ka nav redzama izmaksā ieskaitīto, bet vēl ne-reālizēto augļu summa. Ja visas ražotās preces bilances uzstādīšanas dienā pārdotas un uzņēmumā nav arī nepabeigta iestrādāta darba.

⁸⁶⁾ Sk. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 111. lp.

⁸⁶⁾ Sal. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 127.—128. lp.

⁸⁷⁾ Sk. turpat, 128. lp.

⁸⁸⁾ Sk. L e h m a n n, Industrielle Kalkulation, 236. lp.

⁸⁹⁾ Sal. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 128.—129. lp.

tad šis trūkums nemaz neparādās, bet, ja daļa saražoto preču vēl nav pārdota, vai uzņēmumā atrodas iestrādāts darbs, tad viegli var notikt mantas vērtības inflāvēšana ar nerealizētiem paša kapitāla augļiem, un līdz ar to — arī peļņas anticipācija.

Par kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā sakāms tas pats, ko Leitners⁹⁰⁾ saka vispār par izmaksas aplēsi: „Labi organizētai izmaksas aplēsei jāpielāgojas nodarbes sevišķiem apstākļiem. Tā ir individuāla kā katrs uzņēmums. Tādēļ nevar uzstādīt vispār derīgu aplēses veidu. Var tikai noskaidrot principus, kas ņemami vērā pie aplēses organizācijas. Pašizmaksas aplēses praktiskos mērķus tikai tad var sasniegt, ja sprastos uzdevumus veic iespējami vienkārši un ātrā laikā.“

Tas attiecināms arī uz kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas grāmatošanu, kur tāpat jāņem vērā katras nozares un atsevišķa uzņēmuma īpatnības; tādēļ arī te nevaram runāt par vispārderīgu grāmatošanas veidu, bet noskaidrot vienīgi vērā ņemamos principus.

Literātūrā sastopami dažādos uzņēmumos praksē pielietoto kapitāla augļu aplēšanas un grāmatošanas paņēmieni apraksti, piem. Šulte⁹¹⁾ dod labu pārskatu par kapitāla augļu kā izmaksas aplēšanu čiekriības uzņēmumā, kas tomēr ievērojami atšķiras no Paškes⁹²⁾ apskatītās kapitāla augļu aplēšanas ķieģelrūpniecības uzņēmumā; Paške aplēš augļus un ieskaita tos izmaksā katrai kapitāla sastāvdaļai no viņas izlietošanas momenta līdz ražojumu pārdošanai. Lēvensteins⁹³⁾ domā, ka šis teorētiski pareizais kapitāla augļu aplēšanas un grāmatošanas paņmiens izvedams tikai tādā samērā vienkāršā ražošanas uzņēmumā, kāda ir ķieģelnīca, kamēr sarežģītākos ražošanas procesos lietojamas vienkāršākas metodes, piem. ņemot par pamatu aplēsei caurmēra skaitļus.

Par sistēmātisku kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā kuģu būvniecības uzņēmumā labu pārskatu dod Klēmanis⁹⁴⁾. Arī Šnetlers⁹⁵⁾

⁹⁰⁾ Sk. Leitner, Selbstkostenrechnung, 28. lp.

⁹¹⁾ Sk. Schulte, Die Selbstkostenberechnung in einem Elektrizitätswerk. Z. f. hw. F. 4. Jahrg. 333. u. sek. lp.

⁹²⁾ Sk. Paschke, Selbstkostenrechnung u. Buchführung für Ziegeleibetriebe. Z. f. hw. F. 3. Jahrg. 355.—369. lp.

⁹³⁾ Sk. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, 85. u. 127. lp.

⁹⁴⁾ Sk. Klemann, Systematische Selbstkostenrechnung, 6., 7., 85.—89. u. 151. lp.

⁹⁵⁾ Sk. Schnettler, Der betriebswirtschaftliche Zins, 67.—110. lp.

rāda daudz praktisku piemēru, kā aplēšami un grāmatojami kapitāla augļi rezultātu un pašizmaksas aplēsēs. — Praksē kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā ievesta daudzos dažādu nozaļu uzņēmumos⁹⁶⁾, tomēr ne vienmēr augļu aplēšana notiek pēc teorētiski pareizākās metodes, jo uzņēmumam bieži izdevīgāk apmierināties ar aptuveni pareizu aplēsumu, kā pārmērīgi sadārdzināt pašizmaksas aplēsi.

Kapitāla augļu, kā izmaksas, grāmatošana atkarīga no katra uzņēmuma īpatnībām; to iespējams izvest dažādos veidos, bet tā izvedama tikai tur un tikai tik tālu, cik tas saimnieciski attaisnojams.

V. Slēdziens.

Kapitāla augļiem kā ražošanas izmaksas sastāvdaļai lielāka vērtība piegriezta privātsaimnieciskos pētījumos, sakarā ar praktiskās saimniecības jautājumiem. Tomēr arī te nav vienprātības, jo viena puse par izmaksas sastāvdaļu atzīst tikai par svešu kapitālu maksājamos augļus, kamēr otra puse par izmaksas sastāvdaļu atzīst visa uzņēmuma kapitāla augļus.

Šīs pretrunas pa lielāki daļai izskaidrojamas ar to, ka nav saskaņoti tautsaimniecības un privātsaimniecības mācībās lietojamie jēdzieni; šīs abas oikonomisko zinātņu nozares pēti vienas un tās pašas saimnieciskās parādības, kādēļ arī nepieciešama pilnīga jēdzienu saskaņošana. Tā kā privātsaimniecības mācība ir jaunāka par tautsaimniecības teoriju, tad arī privātsaimniecības mācībai jāpārņem tautsaimniecības teorijā nodibinātie un pietiekoši noskaidrotie jēdzieni. Jaunu jēdzienu radīšana izdarāma tikai tur, kur līdz šim trūktu pietiekoši noskaidrotu jēdzienu.

No tiri saimnieciska viedokļa jāatzīst par nepareizu, ka izmaksā skaitāmi tikai par svešu kapitālu maksājami augļi, jo ražošanas procesā paša un svešu kapitāls veic vienu un to pašu darbu; abi tie saplūst vienā ražošanas faktorā, un uzņēmumā parasti nemaz nevar zināt, kur ieguldīts paša, kur svešs kapitāls.

Kapitāla šķirošana paša un sveša kapitālā izdarīta no tiesiskā, no piederības viedokļa, un tai nozīme vienīgi ienesas dalīšanā. Tādēļ vien ražojumu izmaksa nebūs zemāka, ja uzņēmējs strādā ar paša kapitālu.

⁹⁶⁾ Sal. L ö w e n s t e i n, Kalkulationsgewinn, 70.—71. u. 82. lp.

Kapitāla augļi tautsaimniecības teōrijas izpratnē ir tas, ko kapitāls maksā, t. i. kapitāla izmaksa, pie kam nav svarīgi, kas ir kapitāla devējs, uzņēmējs pats vai svešas personas. Nevar būt iebildumu, ja arī privātsaimniecības mācībā lieto kapitāla augļu jēdzienu tādā pašā izpratnē kā tautsaimniecības teōrijā.

Kapitāla augļu, kā izmaksas sastāvdaļas, pretinieku nopietnākais argūments, ko tie lieto dažādās variācijās, pret augļu ieskaitīšanu izmaksā, ir tas, ka pašā kapitāla augļi neesot izmaksas, bet peļņas sastāvdaļa. Arī šis iebildums izskaidrojams ar to, ka nav saskaroti privātsaimniecības un tautsaimniecības mācībās lietotais peļņas jēdziens. Privātsaimniecības mācībā lielāko tiesu par peļņu sauc grāmatvedības ceļā aplēsto tīrienesu (uzņēmēja ienākumu), kas pēc tautsaimniecības teōrijas mācības sastāv no uzņēmēja augļiem, uzņēmēja algas un uzņēmēja peļņas. Par peļņu jāuzskata tikai tas, ko uzņēmējs saņem sava uzņēmēja stāvokļa dēļ, tādēļ par uzņēmēja peļņu nevar saukt to uzņēmēja ienākuma daļu, ko uzņēmējs saņem kā atlīdzību par savu kapitālu un par savu darbu. Paša kapitāla augļi ir gan uzņēmēja ienākuma, bet ne uzņēmēja peļņas sastāvdaļa. Ja pašā kapitāla augļi ir tīrienesas sastāvdaļa, tad tas vēl nenozīmē, ka tie nav izmaksas sastāvdaļa.

Visa uzņēmuma kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā nepieciešama dažādiem salīdzinājumiem, ko spiesti atzīt pat šā viedokļa pretinieki.

Visa uzņēmuma kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā ir ne tikai liela privātsaimnieciska, bet ne mazāk liela tautsaimnieciska nozīme, jo tikai tad iespējama kontrole par ražošanas līdzekļu saimniecisku izmantošanu. Visa uzņēmuma kapitāla augļu ieskaitīšanai ražošanas izmaksā nav nekā kopēja ar kapitāla ienesas nodrošināšanu, jo to var nodrošināt vienīgi nōrmālas pārdošanas cenas; tās nolūks ir kalpot uzņēmuma kontroles un cenu politikas izvešanai. Šo iemeslu dēļ visa uzņēmuma kapitāla augļi ir ražošanas izmaksa ne tikai tagadnes saimnieciskā iekārtā, bet tādi tie būs arī sociālā paraugvalstī. Sociālā sabiedrībā, kur ražošanas līdzekļi atrastos kolektīva īpašumā, nebūs aizņēmuma augļu (t. s. kapitāla renšu) kā privātpersonu ienākuma, bet izmaksā kapitāla augļi būs jāskaita tāpat kā tagad, ja grib novērst kapitāla labumu izšķērdēšanu.

Autori, kas neatzīst pašā kapitāla augļus par ražošanas izmaksu, tādēļ ka tie ir „peļņas“ sastāvdaļa, nav pret to, lai uzņēmējs saņemtu atlīdzību par sava kapitāla lietošanu; tikai viņi neatzīst pašā kapitāla

augļu ieskaitīšanu izmaksā tādēļ, ka tos iespējams pieskaitīt „pašizmaksai“, apļēšot ražojumu pārdošanas cenu.

Ja uzņēmēju interesē tikai tas, kā saņemt atlīdzību par paša kapitāla lietošanu, tad tiešām nav svarīgi, vai paša kapitāla augļi ietelp izmaksā vai „peļņā“, jo pārdošanas cenā tie ietelp abos gadījumos; vai šie augļi arī faktiski tiek iegūti, atkarājas no tirgus cenu izveidojuma. Tomēr priekšrocības uzņēmēja paša kapitāla augļu ieskaitīšanai izmaksā ir tās, ka te iespējams spriest par kapitāla saimniecisku izlietošanu. Ar „peļņas“ pieskaitīšanu, apļēšot pārdošanas cenu, vien nav līdzēts, jo nav iespējams noteikt ražošanas procesa ilguma un atsevišķās nodaļās ieguldītā kapitāla ietekmi uz atsevišķa ražojuma pašizmaksu. Tādēļ arī pašizmaksas aplēsē ņemami vērā visa kapitāla augļi, jo tikai tad būs iespējams izlietot pašizmaksas aplēsi tiem daudzējādiem mērķiem, kam tā parasti kalpo.

Daudz mazāka nozīme paša kapitāla augļu grāmatošanai par izmaksu resp. izlietojumu ir rezultātu aplēsē; ja pārdošanas cenā ieskaitīti paša kapitāla augļi, tad pie labvēlīgām tirgus cenām tie ienāks (tikš ienesti) neatkarīgi no tā, vai viņi grāmatoti kā izlietojums, vai ne. Turpretim, ja rezultātu aplēse kalpo uzņēmuma kontrolei vai salīdzinājumiem dažādu periodu un dažādu nodarbjū starpā, tad ņemami vērā arī paša kapitāla augļi.

Daudzi iebildumi pret paša kapitāla augļu ieskaitīšanu ražošanas izmaksā celti aiz pārpratuma, jautājumu pareizi neizprotot, to starpā arī iebildums par mantas vērtības inflātēšanu un peļņas anticipāciju, jo nereālizētas peļņas ievietošanu bilancē un tās izdalīšanu dividendēs neviens neaizstāv.

Iebildumi, ka grūti noteikt bazi augļu aplēšanai un ka nav vispār pieņemtas augļu likmes, nepārlicina, jo jautājums noskaidrojams no principiālā, bet ne no grūtību viedokļa. Grūtības ņemamas vērā tikai tik tālu, ka to pārvarēšana var izmaksāt pārāk dārgi, un nav saimnieciski attaisnojama. Tomēr jāatzīst arī tas: ja augļu aplēšana visam kapitālam kādā saimnieciskā nozarē vai uzņēmumā nav saimnieciski izdevīga, tad tas vēl nepierāda, ka citās nozarēs vai uzņēmumos arī tā lieka.

Augļu aplēšanas bāzes un pareizas augļu likmes noteikšana, kā arī kapitāla augļu, kā izmaksas, grāmatošana tiešām ir visai sarežģīta lieta, bet bieži vien samērā vienkārši izvedama, turoties pie pareiziem uzņēmuma vadības principiem. Nav pierādīts, ka, ieskaitot

visa uzņēmuma kapitāla augļus izmaksā resp. izlietojumā, ievērojami palielinātos grāmatvedības darbi, jo zināmu darbu prasa arī par svešu kapitālu maksājamo augļu sadalīšana uz ražotām precēm. Nav jāaizmirst arī tas, ka tāpat daudz darba prasa pareiza pārdošanas cenu noteikšana, sakarā ar paša kapitāla augļu pieskaitīšanu „peļņas“ veidā ražojumu „pašizmaksai“, jo ne mazāk grūti noteikt katram ražojumam pieskaitāmo „peļņas“ tiesu.

Tomēr nav jāaizmirst, ka par izmaksas sastāvdaļu atzīstami tikai saimnieciski nepieciešamā, uzņēmumā ieguldītā kapitāla augļi. Par izmaksas sastāvdaļu nevar būt t. s. „ūdens kapitāla“ augļi un arī nepareizi ieguldītā kapitāla augļi. Tas sevišķi svarīgi modernā saimniecības iekārtā, kur nepareizi kapitāla ieguldījumi (kas pēc būtības ir kapitāla zaudējums) bieži atgadās, piem. monopolveidīgās uzņēmēju apvienībās.

Visa uzņēmuma kapitāla augļu atzišana par ražošanas izmaksas sastāvdaļu jāatzīst par pareizu un teorētiski pietiekoši pamatotu, kas tomēr nenozīmē, ka izmaksā skaitāmi visa kapitāla augļi visos uzņēmumos un katrā gadījumā. — Ja pareizas aplēses izvešana izmaksā pārāk dārgi, tad labāk apmierināties ar mazāku pareizību. Arī visa kapitāla augļu ieskaitīšana ražošanas izmaksā praksē izvedama tikai tik tālu, cik tā saimnieciski attaisnojama.

Darbā lietotie saīsinājumi.

Ann. d. B.	= Annalen der Betriebswirtschaft.
B. R.	= Betriebswirtschaftliche Rundschau.
G. d. B.	= Grundriss der Betriebswirtschaftslehre.
G. d. S.	= Grundriss der Sozialökonomik.
Hdw. d. B.	= Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.
Hdw. d. St.	= Handwörterbuch der Staatswissenschaften.
J. i. G. u. V.	= Jahrbuch für Gesetzgebung und Verwaltung (Schmollers Jahrbuch).
J. o. A.	= Journal of Accountancy.
W. d. G.	= Wirtschaftstheorie der Gegenwart.
W. d. V.	= Wörterbuch der Volkswirtschaft.
Z. f. B.	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
Z. f. hw. F.	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.
Z. f. Hw. u. Hp.	= Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis.

Izlietotie avoti un zinātniskā literatūra.

- Ainsworth, W., *Cost Accounting. Its higher organization and control.* London, 1924.
- American Institute of Accountants, Year-Book 1918. „Report of Special Committee on Interest in Relation to Cost“, 110. lp.
- Amonn, A., *Der Unternehmerge Gewinn.* W. d. G. 3. Bd. Wien, 1928.
- Armstrong, G. S., *Essentials of Industrial Costing.* New-York, 1921.
- Atkins, P. M., *Textbook of industrial Cost Accounting.* New-York, 1924.
— *Industrial Cost Accounting for Executives.* New-York, 1924.
- Beck, K., *Über die Verrechnung von Zinsen und Abschreibungen in der Kalkulation.* B. R. 4. Jahrg. 1927., 76. lp.
- Berliner, M., *Abschreibungen und Zinsen in der Kalkulation und der industriellen Buchhaltung.* Z. f. Hw. u. Hp. 2. Jahrg. 1909/10, 232. lp.
- Berridge, A., *The Treatment of Interest on Manufacturing Investment.* J. o. A., 1913, vol. XVI, 22. lp.
- Beste, Th., *Die kurzfristige Erfolgsrechnung.* G. d. B., Bd. 5—B, Leipzig, 1930.
— *Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe.* Berlin, 1924.
- Böhm-Bawerk, E., „Zins“. *Hdw. d. St.* 4. Aufl. 8. Bd., Jena, 1928.
- Cassel, G., *Theoretische Sozialökonomie.* 4. Aufl. Leipzig, 1927.
- Castenholz, W. B., *Cost Accounting Procedure.* Chicago, 1927.
- Church, H., *On the Inclusion of Interest in Manufacturing Costs.* J. o. A., 1913, vol. XV, 236. lp.
- Cole, W. M., *Fundamentals of Accounting.* Boston, 1921.
- Conrad, J., *Grundriss zum Studium der politischen Ökonomie.* I Teil: Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 12. Aufl. von A. Hesse. Jena, 1927.
- Daubresse, L., *Prix de revient industriels.* Mons.
- Dickinson, A. L., *The Fallacy of Including Interest and Rent as Part of Manufacturing Cost.* J. o. A., 1913, vol. XVI, 89. lp.
- Eggleston, D.-W. C., and Robinson, F. B., *Business Costs.* New-York, 1926.
- Ely, R. T., *Kosten und Einkommen bei den Bodenverwertung.* W. d. G., 3. Bd. Wien, 1928.
- Evans, H. A., *Cost Keeping and Scientific Management.* New-York, 1911.
- Fischer, G., *Ist das Eigenkapital zu verzinsen? Wirtschaftlichkeit,* Jahrg. 1930. Heft № 79.
- Geldmacher, E., *Betriebswirtschaftslehre.* 2. Aufl., Teubners Handbuch, 2. Abb.
— *Wirtschaftskunde,* 2. Bd. 4. Heft. Leipzig, 1927.
— *Wirtschaftsunruhe und Bilanz,* I Teil: Grundlagen und Technik der bilanzmässigen Erfolgsrechnung. Berlin, 1923.
- Grundplan der Selbstkosten-Berechnung.* Druckschrift № 8 des Ausschusses für wirtschaftliche Fertigung. Berlin. 1923.
- Grundplan der Selbstkostenberechnung.* 3. Aufl. Einheitsbuchführungen 10. Herausg. v. Ausschuss für wirtschaftliche Verwaltung, RKW. — Veröffentlichungen № 61. Dortmund, 1930.
- Hax, K., *Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre.* Leipzig, 1926.

- Hellauer, J., Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin, 1931.
 — Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Berlin, 1928.
 — Zur Begriffsbildung in der Betriebswirtschaftslehre. Z. f. B., 3. Jahrg. 1927, 511. lp.
- Henzel, F., Erfassung und Verrechnung der Gemeinkosten in der Unternehmung. Berlin, 1931.
- Hoffmann, A., Der Gewinn der kaufmännischen Unternehmung. Leipzig, 1929.
- Joplin, J. P., Interest does not enter into the Cost of Production. J. o. A., 1913, vol. XV, 334. lp.
- Jordan, J. P., and Harris, G. L., Cost Accounting. Principles and Practice. II ed., New-York, 1925.
- Josephy, B., Prinzipien der Wirtschaft. Eine Grundlegung der Einkommenslehre. Jena, 1925.
- Jung, L., Der Kapitalzins in der industriellen Selbstkostenrechnung. In.-Diss. Saarbrücken, 1926.
- Kester, R. B., Accounting Theory and Practice. II vol. II ed., New-York, 1925.
- Klemann, F., Systematische Selbstkostenrechnung. Leipzig, 1921.
- Klinger, K., Die Verzinsung des Eigenkapitals in der Selbstkostenrechnung. Z. f. B., 4. Jahrg. 1927, 693. lp.
- Kokkalis, A., Der Unternehmungsgewinn, Jena, 1930.
- Laschinski, O., Die Selbstkostenrechnung im Fabrikbetriebe. 3. Aufl., Berlin, 1923.
- Lawrence, W. B., Cost Accounting. IV Print., New-York, 1928.
- Lehmann, M. R., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Leipzig, 1928.
 — Die industrielle Kalkulation. Berlin, 1925.
 — Betrieb und Unternehmung und das Wesen ihrer Wirtschaftlichkeit. Z. f. B. 3. Jahrg. 1926, 259. lp.
 — Das Preis- und Kostenproblem der modernen Wirtschaft. Ann. d. B., 4. Bd., 1930, 149. lp.
 — Die Kapitalbegriffe der modernen Wirtschaft. Z. f. B. 6. Jahrg. 1929, 1. u. 90. lp.
- Leitner, F., Wirtschaftslehre der Unternehmung (5. Aufl. der „Privatwirtschaftslehre“). Berlin, 1926.
 — Die Selbstkosten-Berechnung industrieller Betriebe. 9. Aufl., Frankfurt a. M., 1930.
 — Bilanztechnik und Bilanzkritik. 8. u. 9. Aufl. Berlin, 1929.
- Lexis, W., Allgemeine Volkswirtschaftslehre. 2. Aufl., Leipzig, (1913) 1922.
 — „Kapital“, W. d. V. 2. Bd., Jena, 1907, 151. lp.
 — „Preis und Preisbildung“. W. d. V., 2. Bd., Jena, 1907, 647. lp.
- Lorentz, St., Der Kostenbegriff. Z. f. B. 8. Jahrg. 1931, 27. u. 81. lp.
- Löwenstein, R., Kalkulationsgewinn und bilanzmässige Erfolgsrechnung. Leipzig, 1922.
 — Der Einfluss der Zinsen auf die Abschreibung. Z. f. hw. F., 15. Jahrg. 1921, 371. lp.
- MacGregor, D. H., Bemerkungen zur Theorie des Profits. W. d. G. 3. Bd. Wien, 1928.

- Mangoldt, H., „Vom Unternehmervergewinn“. — Diehl-Mombert, *Ausgewählte Lesestücke zum Studium d. pol. Ökonomie*. Bd. 8. Kapitalzins und Unternehmervergewinn. Karlsruhe i. B., 1920.
- Mayer, H., „Produktionsfaktoren“. *Hdw. d. St.* 4. Aufl. 6. Bd., Jena, 1925.
- Marzell, H., *Das Kapitalzinsproblem im Lichte des Kreislaufs der Waren und des Geldes*. Jena, 1927.
- Meyenberg, F., *Einführung in die Organisation von Maschinenfabriken unter besonderer Berücksichtigung der Selbstkostenrechnung*. 2. Aufl., Berlin, 1919.
- Montgomery, R. H., *Auditing Theory and Practice*. 4. edition. New-York, 1927.
- Moral, F., *Revision und Reorganisation industrieller Betriebe*. 2. Aufl. Berlin, 1924.
- Mühlenfeld, J., *Vom Kapitalbegriff in Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre*. *Z. f. B.* 4. Jahrg. 1927, 950. lp.
— *Privatwirtschaftliche und volkswirtschaftliche Orientierung in der Selbstkostenrechnung*. *Z. f. B.* 8. Jahrg. 1931, 385. lp.
- Nicholson, J. L., and Rohrbach, J. F., *Cost Accounting*. New-York, 1919.
- Nicklisch, H., *Die Betriebswirtschaft* (7. Auflage der „Wirtschaftlichen Betriebslehre“). 1. u. 2. Lfg., Stuttgart, 1929—1930.
— „Gewinn“, *Hdw. d. B.* 2. Bd., Stuttgart, 1926. 1290. lp.
- Oswald, G., *Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik*, 1923 (Tübingen).
- Oswalt, H., „Theorie des Kapitalzins“. *W. d. G.* 3. Bd. Wien, 1928.
- Paschke, G., *Selbstkostenberechnung und Buchführung für Ziegeleibetriebe*. *Z. f. hw. F.* 3. Jahrg. 1908/09, 289. lp.
- Peiser, H., *Grundlagen der Betriebsrechnung in Maschinenbauanstalten*. 2. Aufl. Berlin, 1923.
- Pesch, H., *Lehrbuch der Nationalökonomie*. 2. Bd. 3. Aufl. Freiburg i. B., 1920; 5. Bd. 2. Aufl. Freiburg i. B., 1923.
- Peters, F., *Über Industriekalkulation und Preispolitik in den Vereinigten Staaten von Nordamerika*. *Z. f. hw. F.*, 21. Jahrg. 1927, 1. u. 97. lp.
- Philippovich, E., *Grundriss der politischen Ökonomie*. I Bd.: *Allgemeine Volkswirtschaftslehre*. 19. Aufl., Tübingen, 1926.
- Rahm, W., *Die industrielle Selbstkostenrechnung*. Berlin, (1926).
— *Die Unkosten im Fabrikbetrieb*. Stuttgart, 1927.
- Rehm, H., *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften*. München, 1903.
- Rössle, K., „Aufwand, allgemeiner“. *Hdw. d. B.*, 1. Bd., Stuttgart, 1927, 327. lp.
- Rost, G., *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre der kaufmänn. Unternehmung*. Stuttgart, 1926.
- Ruffener, L. A., *Principles of Economics*. Boston, 1927.
- Sanders, Th. H., *Problems in industrial Accounting*, Chicago, 1923.
- Schäfer, E., *Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre*. *Z. f. B.* 2. Jahrg. 1925, 443. lp.
- Schär, J.-F., *Allgemeine Handelsbetriebslehre*. 5. Aufl., Leipzig, 1923.
- Schiff, E., *Die Wertminderungen an Betriebsanlagen*. Berlin, 1909 (Manualdruck, 1920).
- Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*. 4. Aufl. Leipzig, 1926.
— *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*. 5. Aufl., Leipzig, 1930.
— *Zinskosten in der Buchführung*. *Z. f. hw. F.* 7. Jahrg. 1912/13, 249. lp.

- Schmaltz, K., „Aufwand und Aufwandswert“. Hdw. d. B. 1. Bd. Stuttgart, 1926.
- Schmidt, F., Die organische Tageswertbilanz. 3. Aufl. Leipzig, 1929.
- Kalkulation und Preispolitik. Berlin, 1930.
- Die um ersparte Zinsen steigende Abschreibung. Z. f. B., 4. Jahrg. 1927, 816. lp.
- Schnettler, A., Der Betriebswirtschaftliche Zins. Stuttgart, 1931.
- Schnutenhaus, R., Kapitalzinsen als Produktionskosten vom amerikanischen und deutschen Standpunkt. Z. f. Hw. u. Hp. 20. Jahrg. 1927.
- Schulte, A., Die Selbstkostenrechnung in einem Elektrizitätswerk. Z. f. hw. F. 4. Jahrg. 1909/10, 332. lp.
- Schumpeter, J., Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung. Leipzig, 1926.
- Scovell, C. H., Interest as a Cost, New-York, 1924.
- Cost Accounting and Burden Application. New-York, 1924.
- Seligman, E. R., Grundsätze der Sozialökonomie. Jena, 1930.
- Sterrett, J. E., Interest not a Part of the Cost of Production. J. o. A., 1913, vol. XV, 241. lp.
- Streller, R., Zur Lehre vom Unternehmergeinn. J. f. G. u. V., 50. Jahrg. I Halbbd., 161. lp.
- Suffern, E. L., Interest as an Element of Production Costs. J. o. A. 1913, vol. XV, 329. lp.
- Terhalle, F., „Privatwirtschaftslehre“. Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. Jena, 1925, 1102. lp.
- Walb, E., Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin, 1926.
- Wieser, F., Theorie der gesellschaftlichen Wirtschaft. G. d. S. I Abt. II Teil. 2. Aufl. Tübingen, 1924.
- Zuckerkanal, „Preis (Theorie)“. Hdw. d. St. 4. Aufl. 6. Bd. Jena, 1925.

Die Kapitalzinsen als Produktionskosten.

Kārlis Bērziņš (Karl Behrsinsch).

(Zusammenfassung.)

In den letzten Jahrzehnten war das Problem der Kapitalzinsen als Produktionskosten oft der Mittelpunkt des wissenschaftlichen Meinungsaustausches, doch ist man noch heutzutage zu der so wünschenswerten Übereinstimmung nicht gelangt.

Ein Teil der Schriftsteller will nur die für fremdes Kapital zu zahlenden Zinsen als einen Kostenbestandteil anerkennen, während der andere die Zinsen für das gesamte Unternehmungskapital in die Kosten einzubeziehen verlangt.

Diese Meinungsverschiedenheiten sind grösstenteils auf den Umstand zurückzuführen, dass die Begriffe in der Privatwirtschafts- und Volkswirtschaftslehre nicht immer übereinstimmen.

Bei der Erledigung unserer Aufgabe halten wir uns an den Standpunkt Prof. F. Leitners¹⁾, dass die Privatwirtschaftslehre keine begriffsbildende Wissenschaft ist. Sie hat die Grundbegriffe der Sozialwirtschaftslehre zu entnehmen, nach vorgängiger Prüfung ihrer Richtigkeit. Dieser Standpunkt lässt sich auch damit gut begründen, dass die Privatwirtschaftslehre sich viel später als die Volkswirtschaftslehre entfaltete, und beiden die gleichen wirtschaftlichen Erscheinungen als Untersuchungsobjekte dienen. Es versteht sich von selbst, dass die Privatwirtschaftslehre nur völlig geklärte und begründete Begriffe übernehmen darf, denn sonst würden auch die Strittigkeiten übernommen werden, die mit so manchem Problem der Volkswirtschaftslehre verbunden sind.

Der Gebrauch gemeinsamer Begriffe würde beiden Disziplinen zu gute kommen, denn dadurch wird dem Privatwirtschaftler das Verständnis für ein gewisses Problem erleichtert, andererseits wieder um dem Volkswirtschaftler das tiefere Eindringen in das Wesen der wirtschaftlichen Erscheinungen ermöglicht. Bis jetzt war es gang

¹⁾ F. Leitner, Wirtschaftslehre der Unternehmung, 5. Aufl. S. 7.

und gäbe, dass fast ein jeder Autor mit neuen Begriffen kam, was zum besseren Verständnis so mancher Frage durchaus nicht fördernd wirkte.

Auf die Lehre von den drei Produktionsfaktoren fussend, demzufolge das Kapital ein selbständiger Produktionsfaktor ist, haben wir zu ergründen, ob die Kapitalzinsen als ein Preis für die Benutzung des Kapitals ein Produktionskostenbestandteil sind.

Wie schon anfangs erwähnt, erkennt ein Teil der Autoren die für fremdes Kapital gezahlte Zinsen als einen Kostenbestandteil an, lehnt jedoch grundsätzlich ab, die Zinsen des eigenen Kapitals in die Kosten einzuschliessen.

Rein wirtschaftlich betrachtet, scheint dieser Standpunkt schon deshalb unhaltbar zu sein, weil im Produktionsprozesse doch kein Unterschied zwischen dem eigenen und dem fremden Kapital besteht; beide Kapitalarten verrichten eine und dieselbe Funktion und gehen in einen Produktionsfaktor auf. Eine Scheidung zwischen dem eigenen und dem fremden Kapital hat nur vom juristischen Gesichtspunkte aus zu erfolgen. Gewöhnlich kann man gar nicht feststellen, wo im Betriebe das eigene oder wo das fremde Kapital wirkt. Die Scheidung zwischen dem eigenen und dem fremden Kapital ist nur bei der Verteilung des Ertrages wichtig, wenn die Kapitalgeber die Vergütung für das in der Produktion benutzte Kapital zu beziehen haben. Als begründet kann demnach nur die Auffassung gelten, welche die Zinsen des ganzen wirtschaftlich notwendigen Kapitals als einen Kostenbestandteil anerkennt.

Die Kapitalzinsen sind nichts anderes, als ein Preis für die Benutzung des Kapitals in der Produktion; dieser Preis ist seinem Wesen nach wie alle anderen volkswirtschaftlichen Preise zu behandeln.

Bei der Klärung des gesamten Fragenkomplexes muss man von der bestehenden Wirtschaftsordnung ausgehen, in welcher jeder Unternehmer sein Kapital entweder in der eigenen Wirtschaft verwendet oder dasselbe gegen ein Entgelt (Zinsen) fremden Wirtschaften zur Verfügung stellt.

Der Standpunkt der Selbstkosten- und der Erfolgsrechnung. In einer privatwirtschaftlichen Abhandlung muss die Frage vom Gesichtspunkte der Selbstkostenrechnung sowie dem der Erfolgsrechnung betrachtet werden; denn die Einwände, welche sich bei dem

einen Standpunkte ergeben, können bei der Anwendung des anderen hinfällig werden.

Der Einschluss der Kapitalzinsen in die Kosten ist von verschiedener Wichtigkeit, je nach dem einen oder dem anderen Ausgangspunkte. Zum Beispiel, im Falle der Selbstkostenrechnung ist der Einschluss unumgänglich, um die richtigen Verkaufspreise feststellen, sowie die Wirtschaftlichkeit einzelner Betriebsabteilungen prüfen zu können. Bei der Erfolgsrechnung jedoch, wo es darauf ankommt, den Arbeitserfolg während einer gewissen Zeitspanne festzustellen, ist es völlig gleichgültig, ob die Zinsen des Eigenkapitals in den Kosten einbegriffen sind oder nicht. Falls diese Zinsen im Verkaufspreise einkalkuliert sind, werden dieselben bei günstiger Ausstattung des Marktpreises zurückfließen, ungeachtet dessen, ob sie als ein Aufwand verbucht sind oder nicht.

Prof. Schmalenbach²⁾ bezeichnet den in der Erfolgsrechnung zu berechnenden Güterverzehr als Aufwand, dagegen den Güterverzehr, welcher in der Selbstkostenrechnung einer wirtschaftlichen Leistung gegenübergestellt wird, nennt er Kosten. Die Kosten sind ein engerer Begriff als der Aufwand, der letztere mit dem sogenannten neutralen Aufwande genommen, aber andererseits sind die Kosten ein weiterer Begriff als der Aufwand, die ersteren mit den sogenannten Zusatzkosten genommen. Diese Begriffsbegrenzung hat keine allgemeine Anerkennung gefunden. Die Frage ist die folgende: warum soll eine Wesensverschiedenheit sein zwischen dem Güterverbrauch, welchen man auf eine gewisse Zeitspanne bezieht, und dem, welchen man auf eine Leistungseinheit bezieht? Die Untersuchungen von Prof. F. Schmidt³⁾ ergeben, dass der Unterschied zwischen diesen Begriffen kein erheblicher ist, wobei eine Übereinstimmung beider Begriffe auch dem Wesen nach möglich ist⁴⁾.

Im Zusammenhange mit der in jüngster Zeit erfolgten Ausgestaltung der kurzfristigen Erfolgsrechnung, welche ebenfalls in der Hauptsache der Kontrolle und verschiedenen Vergleichen dient, wird das Band zwischen der Erfolgs- und der Selbstkostenrechnung immer enger. Es ist vorauszusehen, dass in Zukunft mit dem Vordringen

²⁾ Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 5. Aufl. S. 9—11.

³⁾ F. Schmidt, Kalkulation und Preispolitik, S. 88.

⁴⁾ St. Lorenz, Der Kostenbegriff. Z. f. B. Jahrg. 1931, S. 85.

der Durchschreibebuchhaltung dieses Band immer fester gezogen werden wird. Schon jetzt werden in vielen Betrieben aus Gründen der Arbeitersparnis bei beiden Berechnungsarten die gleichen Grössen benutzt. Ein enger Zusammenhang zwischen den beiden Berechnungsarten besteht besonders dann, wenn die Betriebskontrolle das Hauptziel der beiden Arten ist. In der Selbstkostenrechnung wird die Kontrolle bewerkstelligt, indem den Produktionskosten nachgegangen wird; die Erfolgsrechnung prüft die Wirtschaftlichkeit des Betriebes, indem der Arbeitserfolg festgestellt wird. Beide Arten verfolgen das gleiche Ziel, nur auf verschiedenen Wegen und mit verschiedenen Mitteln. Damit sie zum gleichen Ergebnis gelangen, müssen die in der Erfolgsrechnung berücksichtigten Aufwendungen sich mit den in der Selbstkostenrechnung berücksichtigten Kosten decken; und zwar deshalb, weil die Erfolgsrechnung ihre Rechnung über dieselben verbrauchten Werte führt wie die Kostenrechnung, aber die letztere nur für eine Leistungseinheit, die erstere dagegen für eine gewisse Abrechnungsperiode (Monat, Jahr). Von diesem Gesichtspunkte gesehen scheint es doch, dass in der Erfolgsrechnung alle die Werte einbezogen werden müssen, welche in der Selbstkostenrechnung berücksichtigt waren, und zwar auch die Zinsen für das Eigenkapital.

Die Einwände gegen den Einschluss der Zinsen des gesamten Unternehmungskapitals in die Kosten. Es besteht der Einwand, dass der Einschluss der Zinsen des gesamten Unternehmungskapitals in die Kosten nicht mit den Erkenntnissen der Volkswirtschaftstheorie zu begründen ist und schon allein deshalb nicht, weil der Kostenbegriff kein gleicher ist in der Auffassung der Volkswirtschaftstheorie einerseits und der Buchhaltungs- bzw. der Privatwirtschaftslehre andererseits. Dieser Einwand wird mit der vorhergestellten Forderung über die Vereinheitlichung der Begriffe beider Wirtschaftsdisciplinen hinfällig. Wie gesagt, würde das beiden Disziplinen zugute kommen, denn auch die Buchhaltungslehre kann der Volkswirtschaft wertvolles Material zur Erforschung der wirtschaftlichen Erscheinungen liefern.

Als ein gewichtiger Einwand gegen den Einschluss der Eigenkapitalzinsen in die Kosten wird von den Gegnern der „interest as a cost“ Theorie derjenige angeführt, dass die Zinsen des Eigenkapitals deshalb keine Kosten sein können, weil sie einen Gewinnbe-

standteil darstellen; denn das, was Kosten sind, kann niemals ein Bestandteil des Gewinns (Reinertrags) sein.

Dieser Einwand kann einzig und allein dadurch erklärt werden, dass in der Privatwirtschaftslehre keine Klarheit über den Gewinnbegriff herrscht, denn unter dem Gewinn versteht man den Reinertrag des Unternehmens, welchen man in der Volkswirtschaftstheorie als Unternehmereinkommen bezeichnet, welches letzterer aus drei besonderen Teilen besteht — dem Unternehmerzins, Unternehmerlohn und Unternehmergeinn⁵⁾.

Als Unternehmergeinn soll nur das angesehen werden, was der Unternehmer für seine Unternehmertätigkeit erhält. Kapitalzinsen und Lohn kann der Unternehmer auch dann erhalten, wenn er sein Kapital und seine Arbeitskraft zur Verfügung einer fremden Wirtschaft stellt. — Dass diese Erkenntnisse der Privatwirtschaftslehre nicht ganz fremd sind, beweist, um ein Beispiel zu nennen, der Standpunkt Prof. J. F. Schärs⁶⁾. — Wenn man nun den in der Privatwirtschaftslehre zu benutzenden Gewinnbegriff demjenigen in der Volkswirtschaftslehre gebildeten anpasst, fällt auch der Einwand weg, dass ein Bestandteil des Reinertrages nicht gleichzeitig auch ein Kostenbestandteil sein kann. Die Zinsen des Eigenkapitals (Kapitalrente) sind ein Bestandteil des Reinertrages, sie sind aber auch ein Kostenbestandteil.

Ein weiterer Einwand ist derjenige, dass die Zinsen des Eigenkapitals deshalb keine wirkliche Produktionskosten (a true cost of production) sind, weil doch hier nichts verbraucht, dem Unternehmer nichts entwendet worden ist (es besteht kein „actual outgo“). Das lautet nicht überzeugend, denn Kosten sind nicht immer nur das, was für etwas bezahlt ist. Das Entscheidende ist nicht das Moment der Geldausgabe, sondern, dass mit der Produzierungs- oder Verkaufsoperation Güter verbraucht werden⁷⁾.

Ferner besteht ein wichtiger Einwand darin, dass mit der Einbeziehung der Eigenkapitalzinsen in die Kosten eine Inflation des Vermögenswertes geschieht, welches zu einer Gewinnantizipation führt; der Bilanzwert der Erzeugnisse sei mit den Eigenkapitalzinsen erhöht, wodurch sich dann ein grösserer Gewinn aufweisen lässt.

⁵⁾ F. Wieser, Theorie der gesellschaftl. Wirtschaft, 2. Aufl. S. 250—251.

⁶⁾ J. F. Schär, Allg. Handelsbetriebslehre, 5. Aufl. S. 56.

⁷⁾ E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, 5. Aufl. S. 8—9.

Auf solche Art könne man den Gewinn schon lange vor dem Verkauf der Waren aufweisen.

Dieser Einwand kann nur vom Standpunkte der Erfolgsrechnung erhoben werden, aber auch dann nur infolge eines Missverständnisses, denn niemand wird eine solche Inflationierung des Vermögenswertes und eine Gewinnantizipation in Schutz nehmen. Im Bilanzwerte des Vermögens dürfen die Eigenkapitalzinsen nicht deshalb einbegriffen werden, weil die letzteren etwa keine wirklichen Produktionskosten darstellen, sondern aus dem Grunde, dass ein Unterschied zwischen den erworbenen (realisierten) und nichterworbenen (unrealisierten) Zinsen, bzw. zwischen dem echten und unechten Gewinn eingehalten werden muss. Deshalb werden auch die Eigenkapitalzinsen von dem Bilanz- (Aktiv-) Werte der Waren abgezogen, oder man fügt auf der Passivseite einen besonderen Korrektivposten (unrealisierter Kapitalzinsen-Reserve) ein.

Auch der folgende Einwand ist nicht stichhaltig, — dass in der Praxis sich Schwierigkeiten ergeben wegen der Feststellung des Zinssatzes, der Feststellung der Zinsberechnungsbasis, sowie der Buchung der Kapitalzinsen als Kosten. Sich auf Schwierigkeiten zu berufen geht nicht an; sind die Prinzipien richtig, so wird sich immer ein Weg zur Überwindung der Schwierigkeiten finden.

Nimmt man die verschiedenen Zinssätze, die im Wirtschaftsleben anzutreffen sind, in Betracht, so scheint es wirklich schwierig zu sein, den Kapitalzinssatz zu fixieren. Die Problemlösung erweist sich jedoch durchaus nicht kompliziert, wenn wir an sie mit der Erkenntnis herangehen, dass die Kapitalzinsen ein gleicher volkswirtschaftlicher Preis wie alle anderen Preise sind. Dass auf solchem Wege die Frage über den in der Kalkulation zu berücksichtigenden Kapitalzinssatz verhältnismässig einfach zu lösen ist, beweist Prof. E. Schmalenbach⁹⁾.

Die Feststellung der Berechnungsbasis der Kapitalzinsen gestaltet sich schon schwieriger. Nicht alle Passiv- und nicht alle Aktivposten eignen sich dazu. Wenn man jedoch im konkreten Betriebe die Bedeutung und den Zweck eines jeden einzelnen Bilanzpostens ergründet, wird es auch hier möglich sein, bestimmte Grundsätze auszuarbeiten und eine Klarheit in der Frage zu erlangen.

⁹⁾ E. Schmalenbach, Selbstkostenrechnung, S. 19—20.

Es bleibt noch die Behauptung übrig, dass die Buchung der Gesamtkapitalzinsen als Kosten äusserst beschwerlich ist, da dadurch die Arbeit und infolgedessen die Ausgaben für die Buchhaltung gehörig anwachsen. In der Selbstkostenrechnung sind diese Beschwerlichkeiten leicht zu überwinden. Aber auch für die Erfolgsrechnung sind befriedigende Buchungsverfahren ausgebildet, die in den Abhandlungen Hellauers⁹⁾ und Löwensteins¹⁰⁾ angeführt werden.

Dem Einwande, dass ein kompliziertes Buchhaltungssystem die Betriebskosten beträchtlich vermehrt, kann damit begegnet werden, dass auch die Berechnung des „Gewinns“ bei der Feststellung des Verkaufspreises durchaus nicht so einfach ist, wenn man den dem einzelnen Erzeugnisse anzurechnenden „Gewinn“-Anteil richtig feststellen will.

Aber nicht immer ist das theoretisch Richtige auch für die Praxis das Empfehlenswerteste. Wenn auch vom theoretischen Gesichtspunkte der Einschluss der Kapitalzinsen in die Kostenrechnung als richtig anzuerkennen ist, so bedeutet das noch nicht, dass in der Praxis dieser Einschluss konsequent durchzuführen sei. Man kann die Berechnungen mit grosser Genauigkeit ausführen, jedoch die vollkommenste Selbstkosten- bzw. Erfolgsrechnung ist nicht die mit der grössten Genauigkeit, sondern die mit einer wirtschaftlichen Genauigkeitsbegrenzung. Zuweilen ist die höchste Präzision mit sehr wenig Arbeit zu erreichen, doch gibt es Fälle, wo diese höchste Präzision wohl wünschenswert, aber nicht realisierbar ist, weil sie eben zu teuer zu stehen kommt. Genau dasselbe wäre auch über die Berechnung und Buchung der Gesamtkapitalzinsen als einen Kostenbestandteil zu sagen. Kommt letzteres teurer zu stehen als es für das Erzeugnis zu rechtfertigen wäre, muss es eben unterlassen werden; diese Berechnung und Buchung darf nur in dem Masse ausgeführt werden, in welchem es noch wirtschaftlich gutzuheissen ist. In keinem Falle ist damit bewiesen, dass die Forderung über den Einschluss der Gesamtkapitalzinsen in die Kostenrechnung nicht begründet wäre.

Die Begründung der Kapitalzinsen als Kosten. Der Einschluss der Gesamtkapitalzinsen wird damit begründet, dass die Kapital-

⁹⁾ J. Hellauer, Kalkulation, S. 80—94.

¹⁰⁾ R. Löwenstein, Kalkulationsgewinn, S. 122.—128.

nutzung von denjenigen Arbeitsprozessen entgeltet werden muss, welche dieselbe hervorgerufen haben.

Das ist für die Feststellung des richtigen Verkaufspreises notwendig, und in dieser Hinsicht kann die Selbstkostenrechnung wertvolle Anhaltspunkte für die Preispolitik abgeben.

Der Einschluss der Zinsen des gesamten Unternehmungskapitals in die Kosten ist bei verschiedenen Vergleichen nicht zu umgehen, z. B.: um den Betrieb einer eigenen und einer gemieteten Fabrik zu vergleichen; beim Vergleiche von kurz- und langdauernden Produktionsprozessen; beim Vergleiche der Wirtschaftlichkeit verschiedener Maschinen und Arbeitsmethoden; um urteilen zu können, ob es vorteilhafter ist eine Maschine oder Arbeitsgerät zu kaufen oder im Eigenbetriebe herzustellen; ob es vorteilhafter ist, die Reparaturen selbst auszuführen oder an andere zu vergeben. Desgleichen sind die Kapitalzinsen in allen Vorkalkulationen zu berücksichtigen.

Auch vom Standpunkte der Erfolgsrechnung ist der Einschluss der Gesamtkapitalzinsen in die Kosten bzw. in den Aufwand ununterlassbar, wenn ein Vergleich zwischen den verschiedenen Abrechnungsperioden auszuführen ist, oder auch, wenn die verschiedenen Betriebe innerhalb einer Unternehmung zu vergleichen sind.

Vom Standpunkte der Erfolgsrechnung ist es belanglos, ob die Produktionsmittel vom Unternehmer selbst oder von fremden Personen zugestellt sind. In beiden Fällen haben wir es mit einem Opfer zu tun, da wie der eine so der andere sich der Möglichkeit verschließen, diese Produktionsmittel anderswo zu verwerten. Würde man einen Unterschied machen zwischen den eigenen und den fremden Produktionsmitteln, so würden ein und dieselben Erzeugnisse verschiedener Betriebe innerhalb eines Unternehmens ungleiche Kosten haben, falls diese Betriebe mit ungleichen Einlagen des eigenen und fremden Kapitals arbeiten. Die Selbstkosten der Waren, die von mit viel Eigenkapital arbeitenden Betrieben stammen, wären dann bedeutend geringer als von solchen Betrieben, die vornehmlich mit fremdem Kapital arbeiten. Solch ein Unterschied der Kosten würde nicht der Wirklichkeit entsprechen.

Der Einschluss der Gesamtkapitalzinsen ist unentbehrlich, um eine richtige Produktions- und Verkaufspolitik während solcher Zeitabschnitte einzuhalten, in welchen die Produktion eingeschränkt und ein Teil der Anlagen stillgelegt ist, mit anderen Worten — ein

Teil des Kapitals unausgenutzt bleibt; nur so würde es möglich sein die Auswahl zwischen den sich noch lohnenden Operationen zu treffen.

Auch die Gegner der „interest as a cost“ Theorie sind zu der Erkenntnis gezwungen, dass bei Vergleichen auch die Zinsen des Eigenkapitals zu berücksichtigen sind. So, z. B., bezeugt F. Leitner¹¹⁾, dass in Einzelfällen und für besondere Zwecke, z. B., bei Vergleichen und Feststellung der Rentabilität, auch die Zinsen des Eigenkapitals in Betracht genommen werden können.

Die Buchung der Gesamtkapitalzinsen als Kosten ist für die richtige Betriebskontrolle notwendig.

Wenig Beachtung hat bisher in der privatwirtschaftlichen Literatur F. Wiesers¹²⁾ Begründung der Kapitalzinsen als Kosten gefunden — nämlich, dass nur mit dem Einschluss der Gesamtkapitalzinsen in die Kosten es möglich ist, die Kapitalnutzungsdauer richtig abzuschätzen und eine richtige Wirtschaftskontrolle auszuführen. Deshalb ist der Einbeziehung der Gesamtkapitalzinsen in die Kosten nicht nur eine grosse privatwirtschaftliche, sondern auch eine nicht geringere volkswirtschaftliche Bedeutung beizumessen, denn nur auf diesem Wege ist eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit inbezug auf die Ausnutzung der Produktionsmittel möglich. Die Kapitalzinsen sind aus diesem Grunde Produktionskosten, nicht nur in der Wirtschaftsordnung der Gegenwart, sondern auch im sozialen Musterstaat. In der sozialistisch organisierten Gesellschaft, wo die Produktionsmittel als Gemeingut angesehen werden, sind die Kapitalzinsen kein Einkommen für Privatpersonen, sie sind aber ebenfalls als Kosten zu rechnen, wie es jetzt der Unternehmer tut, dem das Gesamtkapital selbst gehört, damit eine wirklich wirtschaftliche Ausnutzung der Kapitalgüter möglich ist. — In der modernen Volkswirtschaft wird der freie Wettbewerb immer mehr eingeschränkt, die Folgen sind Fehlinvestitionen von Kapitalien und die Verschwendung des Volksvermögens; der Einschluss der Gesamtkapitalzinsen in die Kostenrechnung ermöglicht eine bedeutend wirksamere Kontrolle, welche die Vergeudung des Volksvermögens abwenden kann.

Der Einschluss der Zinsen des Gesamtkapitals der Unternehmung in die Kosten ist auch deshalb von Wichtigkeit, dass man die

¹¹⁾ F. Leitner, Selbstkostenberechnung, 9. Aufl. S. 66.

¹²⁾ F. Wieser, Theorie der gesellschaftl. Wirtschaft, 2. Aufl. S. 102—104.

Kapitalkosten auf die einzelnen Betriebsabteilungen nach Massgabe ihrer Beteiligung an der Kapitalausnutzung verteilen kann.

Die Schriftsteller, welche den Einschluss der Kapitalzinsen in die Kostenrechnung nicht anerkennen, z. B. aus dem Grunde, dass dieselben ein Bestandteil des Reinertrags sind, haben nichts dagegen, dass der Unternehmer ein Entgelt für die Benutzung seines Kapitals erhält. Dieses Entgelt, m. a. W. die Eigenkapitalzinsen, wird den „Selbstkosten“ in der Form des sogenannten Gewinns bei der Berechnung des Verkaufspreises der Erzeugnisse zugezählt. Falls der Unternehmer nur das eine Interesse hat, ein Entgelt für den Gebrauch seines Kapitals zu erhalten, so ist es belanglos, ob die Eigenkapitalzinsen in den „Kosten“ oder im „Gewinn“ einbegriffen sind, denn im Verkaufspreise werden sie in beiden Fällen einbegriffen sein. Der Vorzug des Eigenzinseneinschlusses ist der, dass es dabei möglich ist über die wirtschaftliche Ausnutzung des Kapitals zu urteilen. Es ist wenig geholfen, wenn bei der Berechnung des Verkaufspreises dem „Gewinne“ die Eigenkapitalzinsen zugezählt werden, da es dabei nicht möglich ist den Einfluss der Produktionsdauer sowie des in den einzelnen Betriebsabteilungen angelegten Kapitals auf die Selbstkosten einzelner Erzeugnisse festzustellen.

Somit muss der Einschluss der Zinsen des wirtschaftlich notwendigen Gesamtkapitals in die Kostenrechnung als richtig und theoretisch genügend begründet anerkannt werden. Das bedeutet jedoch nicht, dass dieser Zinseneinschluss unter allen Umständen auszuführen sei. Falls die Ausführung der präzisen Berechnung zu teuer kostet, ist es besser, sich mit einer geringeren Präzision zu begnügen. Der Einschluss der Gesamtkapitalzinsen ist nur insofern auszuführen, als er noch wirtschaftlich zu rechtfertigen ist.

SATURA RĀDĪTĀJS:

	Lapp.
I. Ievads	209
II. Vai kapitāla augļi ir izmaksas sastāvdaļa?	218
1. Izmaksas jēdziens privātsaimniecības un tautsaimniecības mācībās	232
2. Kapitāla augļi peļņas vai izmaksas sastāvdaļa?	237
3. Kapitāla augļu ieskaitīšana izmaksā dažādiem salīdzinājumiem . .	248
4. Iebildumi pret kapitāla augļu ieskaitīšanu izmaksā un to novērtējums	261
III. Kapitāla augļi pašizmaksas un rezultātu aplēsēs	270
1. Kapitāla augļi pašizmaksas aplēsē	278
2. Kapitāla augļi rezultātu aplēsē	287
IV. Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas aplēšana un grāmatošana . .	295
1. Kapitāla augļu aplēšanas pamati (baze)	295
2. Kapitāla augļu likmes noteikšana	307
3. Kapitāla augļu kā izmaksas sastāvdaļas grāmatošana	311
V. Slēdziens	321
Darbā lietotie saīsinājumi	324
Izlietotie avoti un zinātniskā literatūra	325
Die Kapitalzinsen als Produktionskosten (Zusammenfassung)	329