

Drs. A. Huizing

De gebruikersbenadering: gewenste feiten?*

1 Inleiding

In de vele varianten van maatschappelijke berichtgeving, die de afgelopen decennia zijn ontwikkeld (Estes, Schreuder, e.a.), wordt de aandacht geconcentreerd op *de gebruiker van de informatie*. De informatiegebruiker vervult een centrale rol bij het bepalen van aard en inhoud van de externe berichtgeving. Impliciet of expliciet wordt in de *gebruikersbenadering* ('users approach', hierna GB) als uitgangspunt gesteld: verstrek die informatie die volgens de informatiegebruikers relevant is.

Het doel van dit artikel is de GB theoretisch te bekritisieren. Dat gebeurt door het grensgebied tussen uniformiteit en pluriformiteit van de samenleving en tussen autonomie en heteronomie van de onderneming te analyseren. Deze terminologie is afkomstig van Schreuder (1981b: 36-52). De berichtgeving is volgens deze auteur gebaseerd op waarden en normen.¹ Ontwikkelingen op berichtgevingsgebied kunnen beter worden begrepen als waarden en normen, en wijzigingen daarin, onderwerp van studie worden. Twee kenmerken van waardencomplexen acht Schreuder van belang voor de berichtgeving. Het eerste is de uniformiteit/pluriformiteit van de samenleving: kan de samenleving uniform worden verondersteld, zodat de onderneming op eenvormige wijze verantwoording kan afleggen of bestaat de samenleving uit diverse groeperingen die ieder op eigen wijze de effecten van de onderneming interpreteren en waarderen (pluriformiteit)? Het tweede kenmerk betreft de autonomie/heteronomie van de onderneming²: kan de onderneming autonoom bepalen waarover verantwoording wordt afgelegd of dient zij rekening te houden met door anderen aangehouden waarden en normen (heteronomie)? Schreuder signaleert de volgende verschuivingen van waardenoriëntaties in de samenleving: een toenemende pluriformiteit van de samenleving (opkomst van actie- en belangengroepen) en een afnemende autonomie van de onderneming (vermaatschappelijking, democratisering). De richtingen van deze verschuivingen zijn mijns inziens realistisch. De vraag wordt dan *in hoeverre* de waardenoriëntaties zijn opgeschoven naar heteronomie en pluriformiteit. Op dit punt verschillen auteurs en daarmee hun varianten van maatschappelijke berichtgeving. Verschillen tussen varianten worden derhalve verklaard uit uiteenlopende visies op

* Met dank aan Prof. dr. P. A. M. van Philips en Drs. H. C. Dekker voor het geleverde commentaar op eerdere versies van dit artikel.

onderneming en maatschappij. Tot zover Schreuder.

In dit artikel worden waarden en normen die ten grondslag liggen aan de GB bestudeerd. Het probleem bij een dergelijke analyse is dat er in de GB *zelden of nooit expliciet uitlatingen over maatschappijvisies* worden gedaan. Dit gebrek leidt tot onduidelijkheden, omdat iedere auteur schrijft vanuit een bepaalde maatschappijvisie, die bepalend is voor de visie op de onderneming. Onduidelijkheden over hoe de *realiteit* van de maatschappelijke orde wordt beschouwd, en over in hoeverre *wensen* dienaangaande een rol spelen bij de theorievorming. *De indruk bestaat dat in de GB wensen en feiten in elkaar overlopen.*

Een beschrijving van de eigen maatschappijvisie mag dan niet ontbreken. Vooropgesteld dat maatschappijvisies kunnen worden samengevat in de twee genoemde kenmerken van waardencomplexen, getuigt een beeld waarin wordt uitgegaan van een *relatief*³ *autonome onderneming* en van een *pluriforme samenleving* van de meeste realiteitszin. Een pluriforme samenleving, omdat vele groepen met uiteenlopende wensen en belangen deel uitmaken van de samenleving. De onderneming wordt daarmee geconfronteerd, en dient erop te reageren. Een relatief autonome onderneming, omdat in onze huidige maatschappelijke orde de ondernemingsleiding verantwoordelijk is voor de berichtgeving. Zij bepaalt uiteindelijk welke informatie wordt verstrekt.⁴

De indeling van dit artikel is als volgt. In paragraaf 2 wordt uiteengezet wat onder de GB wordt verstaan. Paragraaf 3 geeft de verschillen tussen varianten weer. In de paragrafen 4 en 5 volgt kritiek op de GB: in paragraaf 4 aan de hand van het kenmerk uniformiteit/pluriformiteit van de samenleving; in paragraaf 5 aan de hand van de autonomie/heteronomie van de onderneming. In paragraaf 6 worden de consequenties voor de berichtgeving behandeld. Het artikel wordt in paragraaf 7 afgesloten met een aantal conclusies en aanbevelingen voor verder onderzoek.

2 De gebruikersbenadering

De GB tracht een antwoord te geven op de vraag welke aspecten van het ondernemingsgebeuren moeten worden belicht in de externe berichtgeving. Echter, voordat deze vraag naar *de inhoud* van de berichtgeving aan de orde kan komen, moet worden bepaald *voor wie* de informatieverstrekking is bedoeld. Traas (1975: 28) merkt hierover op: 'De onderneming zal zich in haar verslaggeving moeten richten op de vragen die leven bij de diverse bij haar bestaan betrokken groeperingen'. Met deze woorden zijn we beland bij de *gebruikersbenadering*. Daarmee wordt bedoeld op al die berichtgevingsvoorstellen die expliciet uitgaan van de informatiebehoeften van de informatiegebruiker.

Welke doelgroepen worden onderscheiden, is afhankelijk van de visie op de onderneming.⁵ In de inleiding is melding gemaakt van verschuivende waarden en normen. In de loop van de tijd verandert het denken over de functie en de plaats van de onderneming in de samenleving. Dit veranderende denken wordt onder andere door Traas (1976) weergegeven in drie ondernemingsmodellen: het bezitsmodel, het gesloten model en het open model.

Slechts het open model wordt hier uiteengezet, omdat dit model dienst doet als basis van de GB.⁶

In het open model wordt de onderneming opgevat als een open systeem, dat in wisselwerking met de maatschappij staat. Deze visie sluit volgens velen (Hendriksen, Traas, etc.) het beste aan bij de realiteit van de grotere, publikatieplichtige onderneming. De kern van de onderneming is de coalitie van samenwerkende belanghebbenden. Deze kring van belanghebbenden - ook wel deelgenoten of participanten genoemd - wordt ruim getrokken. De ondernemingsleiding, de vermogensverschaffers, maar ook groepen zoals de werknemers, de afnemers, de leveranciers en zelfs het publiek in het algemeen worden daartoe gerekend. Alle coalitiegenoten moeten in voldoende mate tevreden worden gesteld. Dat impliceert dat de ondernemingsleiding de belangen van alle betrokkenen in ogenschouw dient te nemen en dat zij, indien nodig, de belangen tegen elkaar moet afwegen. Het open karakter van de onderneming blijkt hieruit. De kring van belanghebbenden wordt zo ruim getrokken, omdat vele groepen belang hebben bij het functioneren van de onderneming, en de gevolgen ervan ondervinden. Het bestaan van deze effecten op anderen noopt de onderneming tot het afleggen van verantwoording aan de maatschappij, i.c. aan de onderscheiden groepen. Aan alle groepen die worden geraakt door ondernemingseffecten, wordt een recht-op-informatie toegekend. De berichtgeving is op deze groepen gericht.

Nadat de doelgroepen van de berichtgeving bekend zijn, dient te worden bepaald wat hun informatiebehoeften zijn. In de literatuur worden twee methoden voor het leren kennen van de informatiewensen genoemd: *de beslissingsmodelmethode* en *de ondervragingsmethode*. Een beslissingsmodel beschrijft hoe beslissingen over de relatie met de onderneming (zouden moeten) worden genomen en welke informatie daarvoor is benodigd. Bij de ondervragingsmethode wendt men zich rechtstreeks tot de gebruikers met vragen omtrent hun informatiebehoeften. Hieraan kan een derde methode worden toegevoegd, namelijk dat *groepen betrokkenen zelf*, al dan niet via hun vertegenwoordigingsorganen (bijvoorbeeld vakbonden, Raad voor de Jaarverslaggeving, Vereniging Effectenhandel), hun informatieverlangens formuleren. Deze methode past het beste bij het karakter van de GB. Het is daarom jammer dat van deze mogelijkheid niet vaker en systematischer gebruik wordt gemaakt.

De tweede methode - de ondervragingsmethode - wordt met name toegepast bij het onderzoek naar informatiebehoeften van gebruikersgroepen. Dit onderzoek is meestal gericht op de aandeelhouder (Baker & Haslem 1973, diverse artikelen in Courtis (ed.) 1978, Ankum & Dekker 1980), maar soms zijn ook andere categorieën gebruikers ondervraagd (Benjamin & Stanga 1977, Klaassen & Schreuder 1980, Ankum en Dekker 1983, Limperg Instituut 1984). Tijdens enquêtes en interviews kunnen de groepen hun informatiewensen kenbaar maken. Aan hun oordeel wordt overgelaten welke informatie relevant⁷ is. Deze informatie dient te worden verstrekt in de berichtgeving. De informatiegebruikers spelen derhalve een centrale rol bij het bepalen van aard en inhoud van de berichtgeving. Schreuder (1981a: 220) formuleert het aldus: '... het uitgangspunt (is) dat de deelgenoten zelf

de relevantie en de waardering van de ondernemingseffecten bepalen'. Het uitgangspunt van de GB luidt samengevat: verstrek die informatie die naar de mening van de gebruikersgroepen relevant is.

3 Verschillen tussen varianten

Het uitgangspunt van GB is op verschillende manieren uitgewerkt, hetgeen heeft geleid tot vele varianten van maatschappelijke berichtgeving. Door de varianten in een systematisch kader te plaatsen, kunnen de verschillen zichtbaar worden gemaakt. In figuur 1 zijn daarom de beide voor de berichtgeving relevante kenmerken van waardencomplexen samengebracht.

Figuur 1: Toepassing op de berichtgeving

	Onderneming autonoom	Onderneming heteronoom
Uniforme samenleving	1 Het (‘maatschappelijk’) jaarverslag	2 Maatschappelijke kosten/baten analyse
Pluriforme samenleving	3 Financieel sociaal consumenten- milieu } - jaarverslag	4 ‘Social audits’

Bron: Schreuder, 1981b: 42.

In quadrant 1 kan de onderneming in hoge mate zelfstandig beslissen wat onder haar verantwoordelijkheid valt, en legt zij verantwoording af aan een uniform veronderstelde samenleving. Traditioneel wordt de verantwoording beperkt tot de financiële aspecten van het gevoerde beleid. Het jaarverslag kan echter worden uitgebreid met sociale en sociaal-maatschappelijke informatie, zodat het afleggen van verantwoording zich tevens uitstrekt tot deze gebieden. Een voorbeeld voor dit quadrant is het zogenaamde Trueblood-rapport (AICPA, 1973).

In quadrant 2 wordt de samenleving uniform en de onderneming heteronoom beschouwd. De berichtgeving wordt beheerst door externe waarden en normen. Het ‘comprehensive social accounting model’ van Estes (1976) behoort tot dit quadrant.

In de quadranten 3 en 4 wordt de maatschappij pluriform opgevat. De berichtgeving vindt dan *gedifferentieerd* plaats. In quadrant 3 bericht de autonome onderneming in deelverslagen over haar activiteiten aan de betrokkenen. Iedere doelgroep krijgt een eigen deelverslag. Een voorstel dat volledig aan deze beschrijvingen voldoet is mij niet bekend. Inhoudelijk het meest in overeenstemming met dit quadrant zijn de varianten waarbij

naast een geïntegreerde tevens een gedifferentieerde berichtgeving wordt voorgesteld (o.a. Dekker, 1979). In quadrant 4 stellen de categorieën belanghebbenden zelf een rapport op, waarin zij vanuit hun eigen standpunt verslag doen van de ondernemingsactiviteiten. De waarden en normen van de groepen zelf staan hier voorop bij het samenstellen van de rapporten (bijv. het Open Boek van de Federatie Nederlandse Vakbeweging, 1976). Verschillen tussen varianten van de GB kunnen worden teruggebracht tot verschillende opvattingen over onderneming en samenleving.

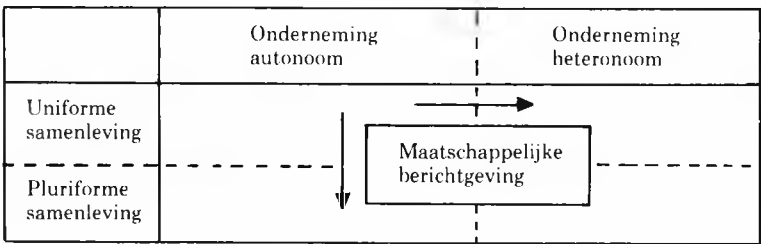
4 Ruimte voor belangentegenstellingen

Het eerste kenmerk van waardencomplexen houdt een keuze in tussen uniformiteit en pluriformiteit van de samenleving. Wordt pluriformiteit verondersteld, dan dient de onderneming rekening te houden met *pluriforme wensen en belangen* van de gebruikersgroepen. Een uniforme maatschappijvisie wil zeggen dat de nadruk wordt gelegd op de *gemeenschappelijke informatiebehoeften* van de groepen. De inhoud van de berichtgeving is afhankelijk van deze keuze.

Een pluriforme maatschappijvisie is de meest realistische opvatting van de twee, en sluit tevens beter aan bij de GB. De samenleving bestaat immers uit vele groepen die worden geraakt door ondernemingseffecten. In de GB wordt een eerste aanzet tot pluriformiteit gegeven. Bij alle varianten (zie par. 2) worden vele groepen onderscheiden, en wordt aan elke groep een recht-op-informatie toegekend. Pluriformiteit houdt echter meer in dan het erkennen van vele groepen als belanghebbend. Bepalend voor het onderscheid uniformiteit/pluriformiteit is of *ruimte wordt geboden voor diversiteit van informatiebehoeften en belangen tussen de groepen*. Uit gebruikersonderzoeken (zie par. 2) blijkt dat de ondervraagde groepen naast gelijkluidende ook uiteenlopende informatiebehoeften hebben. Deze diversiteit uit zich in verschillen in de gewenste soorten - financiële en niet-financiële - en in de mate van detaillering van de informatie.⁸ Aan deze verscheidenheid liggen uiteenlopende en tegengestelde groepsbelangen ten grondslag. Alle groepen die deelnemen aan de onderneming hebben daarmee bepaalde belangen op het oog. Welke informatie zij wensen is afhankelijk van de beoogde belangen. Deze belangen hoeven niet met elkaar te stroken. Waarom anders zouden groepen moeten worden onderscheiden? Waar groepen worden onderscheiden, kunnen belangenconflicten optreden. Dit heeft theoretische en praktische gevolgen. Hoe te handelen als informatieverstrekking aan de ene groep de belangen van een andere schaadt? Hoe te reageren op de in gebruikersonderzoeken vaak geuite wens naar prospectieve informatie? Het uitgangspunt van de GB krijgt veel meer reliëf als de mogelijkheid van uiteenlopende en tegengestelde informatiebehoeften en belangen wordt erkend. Klaassen (1976: 11) stelt: 'Voor zover zij (de pleitbezorgers van de GB, AH) daarbij het probleem ontgaan hoe met divergentie in de wensen van de verschillende groepen gebruikers rekening zou kunnen worden gehouden, wordt een essentieel element buiten beschouwing gelaten'. Slechts bij een pluriforme maatschappijvisie kan diversiteit tussen groepen naar voren komen. Alleen dan wordt onderkend dat de diverse

groepen verschillende opvattingen kunnen hebben over welke ondernemingsaspecten relevant zijn en over de waardering daarvan. Wordt in de theorievorming aandacht geschonken aan dit ‘essentieel element’? Bij de varianten van de quadranten 1 en 2 wordt geen ruimte voor diversiteit opengelaten. In het Trueblood-rapport niet (als voorbeeld van quadrant 1), omdat daarin de informatiebehoeften en belangen van alle groepen worden gegeneraliseerd tot die van één homogeen veronderstelde groep, namelijk de vermogensverschaffers. De vermogensverschaffers worden bestempeld als ‘primary users’. Anton (1976: 45) merkt over deze redeneertrant op: ‘If needs are common, to designate a primary user serves no particularly useful purpose.’ In het model van Estes (als voorbeeld van quadrant 2) wordt evenmin ruimte voor diversiteit geboden, omdat daarin de ondernemingseffecten met behulp van een maatschappelijke welvaartsfunctie op een collectieve wijze worden gewaardeerd. De waarderingen van de effecten door de afzonderlijke groepen worden in één cijfer tot uitdrukking gebracht. De varianten van de quadranten 1 en 2 doen zo het uitgangspunt van de GB geweld aan, in tegenstelling tot de overige varianten. De bespreking van het kenmerk uniformiteit/pluriformiteit zou hier kunnen worden beëindigd, ware het niet dat Schreuder aan zijn eigen indeling tracht te ontsnappen. Hij plaatst zijn voorstel (1981a) in het centrum van figuur 2, en merkt⁹ daarover op: ‘Het resultaat is dat de verhouding tussen onderneming en samenleving - en daarmee ook de daarop gebaseerde berichtgeving - elementen vertoont van alle vier onderscheiden waardencomplexen’ (1981b: 44, 45).

Figuur 2: Plaatsbepaling van de maatschappelijke berichtgeving



Bron: Schreuder, 1981b: 44.

Bij Schreuder worden de groepen door middel van enquêtes en interviews afzonderlijk benaderd. Vele auteurs bedienen zich van dezelfde aanpak (onder andere Gröjer & Stark, Brevoord). Deze wijze van aanpak staat bekend als de *indicatorenbenadering*: de ondernemingseffecten worden gekwantificeerd met behulp van verschillende meeteenheden, die ieder specifiek zijn toegesneden op een deel van deze gegevens. Door middel van indicatoren wordt inhoud gegeven aan de berichtgeving. Schreuder (1981b: 46) concludeert: ‘De berichtgeving neemt steeds meer het karakter van een *tweerichtingsverkeer* aan’. Daarmee wordt bedoeld op het op gang komen van een dialoog tussen de informatieverschaffer en de overige groepen,

opdat het gezichtspunt van deze laatste groepen in de berichtgeving tot uiting kan komen. Brevoord (1978: 1190) formuleert het aldus: 'De berichtgeving in monoloogvorm (...) zal steeds meer evolueren naar een dialoogvorm ...'. Theorieën waarbij wordt getracht een dialoog te bewerkstelligen, kunnen worden bestempeld als *tweerichtingsverkeerstheorieën*. De gewenste dialoogvorm is een logische implicatie van het uitgangspunt van de GB. In deze benadering *kan* diversiteit tussen gebruikersgroepen naar voren komen.

5 Maatschappelijke verhoudingen

Moet de onderneming als een in overwegende mate autonoom dan wel heteronoom systeem worden opgevat? Geplaatst in een berichtgevingscontext wordt deze vraag: liggen de criteria voor aard en inhoud van de informatieverstrekking bij de ondernemingsleiding of bij de gebruikers? Met andere woorden: in hoeverre wordt de berichtgeving van de grotere onderneming beheerst door externe waarden en normen? Dit vraagstuk vergt een bespreking van de *maatschappelijke verhoudingen*, dat wil zeggen van de verhoudingen tussen alle bij de onderneming betrokken groepen.

Een punt dat samenhangt met het kenmerk autonomie/heteronomie is het *zwijgrecht* van de onderneming. Ook voorstanders van de GB vinden dat de onderneming zich moet kunnen verweren tegen een te ver gaande vraag naar informatie. De andere kant van de medaille van het recht-op-privacy van de onderneming is het recht-op-informatie van de gebruikers. Het probleem dient zich aan: waar ligt de grens tussen een vergaande en een te ver gaande informatievraag? Bovendien: wie bepaalt waar deze grens ligt? Wil men dergelijke problemen op bevredigende wijze kunnen oplossen, dan dienen de maatschappelijke verhoudingen in de beschouwing te worden betrokken.

De kritiek is dat er *binnen de GB niet of nauwelijks expliciet aandacht wordt geschonken aan de maatschappelijke verhoudingen*. Auteurs beperken zich tot de constatering dat de onderneming aan een vermaatschappelijkingsproces onderhevig is. Zoals hieronder wordt uiteengezet, wordt in de GB niet slechts uitgegaan van een bepaalde visie op de onderneming (zie par. 2), maar *tevens van een bepaalde politieke kijk op de maatschappij*. Deze maatschappijvisie blijft echter impliciet, waardoor onduidelijk is hoe tegen de huidige maatschappelijke orde wordt aangekeken en welke wensen daaromtrent een rol spelen bij de theorievorming.

Een bepaalde maatschappijvisie ligt ten grondslag aan de GB, waaruit wensen ten aanzien van de maatschappelijke verhoudingen spreken. Klaassen (1976: 15) stelt: 'Ten aanzien van beide punten (het recht-op-informatie van gebruikers en het zwijgrecht van de onderneming, AH) is zonneklaar, dat uitspraken dienaangaande in hoge mate afhankelijk zijn van de *gewenste* maatschappelijke organisatie die degene voor ogen staat, die deze uitspraken doet' (cursivering AH). Nog directer is Van Braam (1974: 352): 'In de grond van de zaak is de vraag naar meer openheid en meer informatie de vertolking van een meer fundamentele aanspraak van de omgeving (...) op *controle* over het particuliere ondernemingsbestuur'. Aan berichtgevings-

theorieën kleeft een *politiek* aspect. Deze auteurs erkennen de invloed van de gewenst geachte maatschappelijke verhoudingen op berichtgevingstheorieën. Desondanks laat men zich in de GB niet uit over hoe het maatschappijbeeld en de wensen precies luiden.

Waaruit blijkt de 'gewenste maatschappelijke organisatie' of de 'fundamentele aanspraak' waarvan Klaassen respectievelijk Van Braam melding maken? Wensen ten aanzien van de maatschappelijke verhoudingen hangen nauw samen met de door Schreuder gesignaleerde verschuiving van autonomie naar heteronomie van de onderneming. Bepalend voor het onderscheid autonomie/heteronomie, zo is hierboven gesteld, is waar de beslissingsbevoegdheid inzake de inrichting van de berichtgeving ligt. De impliciete wensen zullen derhalve betrekking hebben op dit punt van de *beslissingsbevoegdheden*. Het meest duidelijk in dit verband zijn de tweerichtingsverkeerstheorieën, waarin het op gang komen van een dialoog tussen alle betrokkenen wordt bepleit. Uit dit pleidooi kan de achterliggende maatschappijvisie van de auteurs worden afgeleid.

Wil er sprake zijn van een daadwerkelijke dialoog, dan moet aan ten minste twee voorwaarden zijn voldaan: iedere deelhebbende partij moet over een zekere beslissingsmacht beschikken, en alle groepen moeten min of meer gelijkwaardig aan elkaar zijn. Elke groep dient inspraak te hebben in het besluitvormingsproces omtrent de inrichting van de berichtgeving. Uit de tweerichtingsverkeerstheorieën - maar in feite uit de gehele GB - spreekt een wens tot democratischer verhoudingen. Anders gezegd: *de GB stoelt op een maatschappijvisie waarbij de wenselijkheid van democratisering van de besluitvorming wordt voorgestaan*. Burgert & Timmermans (1984: 19) menen: 'Deze laatste (verlangens ten aanzien van de berichtgeving, AH) dragen duidelijk de sporen van de wens tot verandering van de maatschappelijke constellatie, die zich in de jaren zestig en zeventig heeft geopenbaard.' Het uitgangspunt van de GB dient in dit licht te worden beschouwd.

Wordt het impliciete van de GB ook expliciet waargemaakt? Anders gezegd: wordt aan de gestelde voorwaarden voor het tot stand komen van een dialoog voldaan? Een eerste aanzet daartoe is gedaan (zie par. 4): door de belanghebbenden in te delen in groepen en door aan deze groepen een naar het schijnt gelijk recht-op-informatie toe te kennen, wordt erkend dat de onderneming wordt geconfronteerd met pluriforme wensen op berichtgevingsgebied. Wat anders kan het nut zijn van de indeling in groepen? Maar men stopt waar het interessant begint te worden. Het vraagstuk van de *gelijkwaardigheid* tussen de gebruikersgroepen onderling en tussen deze groepen en de informatieverstellers blijft buiten beschouwing. De invloed die de gebruikersgroepen kunnen uitoefenen op het totale ondernemingsgebeuren, derhalve ook op berichtgevingsgebied, verschilt per groep. Evenmin is er sprake van gelijkwaardigheid tussen de gebruikersgroepen en de informatieversteller. Deze ongelijkwaardigheden bemoeilijken de totstandkoming van de dialoog. In feite gaat het hier om de vraag in hoeverre de onderneming zich autonoom kan opstellen. *Liggen de criteria voor aard en inhoud van de informatieverstrekking bij de leiding of bij de gebruikers?* Bij de beantwoording van deze vraag wil ik de nadruk leggen op twee punten: wie is *verantwoordelijk* voor de berichtgeving en hoe wordt over

het *zwijgrecht* van de onderneming gedacht. In de huidige maatschappelijke orde verzorgt de ondernemingsleiding de berichtgeving, en draagt daarvoor de verantwoordelijkheid. De voorstanders van de GB stellen dit niet ter discussie.¹⁰ De ondernemingsleiding is en blijft verantwoordelijk voor de berichtgeving. Bovendien wordt aan de onderneming een zwijgrecht toegekend, waardoor in bepaalde, niet welomschreven en duidelijk afgebakende situaties informatie van vertrouwelijke aard kan worden achtergehouden. Uit deze standpunten blijkt dat de onderneming, waarin de leiding opereert, wordt opgevat als een relatief autonoom systeem. De grens naar heteronomie wordt niet overschreden. Maar hoe verhoudt deze realistische visie op de onderneming zich met het gestelde uitgangspunt van de GB dat het bepalen van de relevantie en de waardering van de ondernemingseffecten moet worden overgelaten aan de gebruikers zelf en met democratisering van de besluitvorming als uiterste consequentie daarvan?

Geconcludeerd wordt dat het *impliciete van de GB niet expliciet wordt waargemaakt. Wensen en feiten worden met elkaar vermengd.*¹¹ Het resultaat is dat er een discrepantie ontstaat tussen theorie en praktijk, tussen theorieën waaraan wensen met betrekking tot de maatschappelijke orde ten grondslag liggen en de praktijk die in deze theorieën een fundamentele aanspraak op controle over het ondernemingsbestuur vermoedt. De theorie gaat verder dan de praktijk wenst te gaan. *Het is dan een taak van de theorie aan te geven hoe deze discrepantie kan worden overbrugd.* Daarbij kan een bespreking van de maatschappelijke verhoudingen niet achterwege worden gelaten. Dit gebeurt echter niet.

Dat de GB hinkt op twee gedachten blijkt ook uit het open model. Wederom lopen wensen en feiten in elkaar over. De kern van de onderneming is in dit coalitiemodel het samenwerkingsverband van belanghebbenden. Wanneer deze term moet worden gelezen als 'groepen mensen die in de onderneming samenkomen om samen te werken aan een gemeenschappelijk doel', dan brengt het open model niets nieuws onder de zon. Ondernemingen zijn in deze zin altijd samenwerkingsverbanden geweest. Wat mij interesseert is de ontstaansgeschiedenis van het open model: waarom en onder welke voorwaarden wordt het open model geaccentueerd in de literatuur. Volgens mij hangt hiermee samen de democratiseringsgolf van de afgelopen decennia waardoor het begrip samenwerkingsverband een andere connotatie heeft gekregen. En wanneer achter dit begrip een maatschappij-opvatting van een gedemocratiseerde besluitvorming zit, dan luidt mijn repliek dat het open model een *wens* van de auteurs is, dat desalniettemin wordt gepresenteerd als het ondernemingsmodel met de meeste *actualiteitswaarde*.

6 Een gedifferentieerde berichtgeving

Ondanks democratiseringsgolven en vermaatschappelijkingsprocessen is de onderneming een relatief autonoom systeem gebleven. Zeker, de onderneming heeft aan autonomie moeten inboeten. Zo is de regelgeving met betrekking tot financiële informatie de afgelopen jaren aanzienlijk uitgebreid en verfijnd. Maar op andere terreinen dan het financiële¹², die ook

onder de maatschappelijke berichtgeving vallen, geldt de autonomie nog volop (bijvoorbeeld het milieugebied).

Uit figuur 1 blijkt dat bij een autonome onderneming kan worden gekozen uit twee verschillende berichtgevingsvormen, afhankelijk van hoe tegen de samenleving wordt aangekeken. Hier komt het integratievraagstuk om de hoek kijken: verdient een 'general purpose information'-benadering de voorkeur boven een 'specific purpose information'-benadering?

Met een geïntegreerde berichtgevingsvorm wordt getracht alle groepen belanghebbenden tegelijkertijd te dienen. Dit is niet goed mogelijk doordat een groot aantal belanghebbenden met deels overlappende, maar met deels ook uiteenlopende en zelfs tegengestelde informatiebehoeften en belangen bij de onderneming is betrokken. Anders gezegd: de samenleving wordt gekenmerkt door pluriformiteit. Samengevat in de twee kenmerken luidt mijn maatschappij-opvatting als volgt: *een relatief autonome onderneming in een pluriforme samenleving*. Hierbij passen naar vorm, inhoud en frequentie aangepaste berichtgevingen waarin het gebeuren in de onderneming vanuit verschillende gezichtspunten wordt belicht. Iedere doelgroep ontvangt een eigen op haar toegesneden verslag van de onderneming. Via een dergelijke berichtgevingsvorm kan beter tegemoet worden gekomen aan de veelheid van informatiebehoeften en belangen van de gebruikersgroeperingen dan via een 'general purpose information set'.¹³

7 Conclusies en slotopmerkingen

Dit artikel kan worden beschouwd als een pleidooi voor het in de analyse betrekken van de maatschappelijke verhoudingen tussen de bij de onderneming betrokken groepen. De GB wordt becritiseerd vanwege het feit dat de voorstanders zelden of nooit expliciet melding maken van de maatschappelijke verhoudingen die zij voorstaan. Auteurs zouden meer transparantie kunnen betrachten omtrent hun standpunt over de maatschappelijke organisatie; dat zou de duidelijkheid van hun voorstellen ten goede komen. Nu wordt de context van hun theorieën niet geëxpliciteerd en komt de rol die de verscheidene groepen spelen niet of nauwelijks uit de verf, terwijl juist deze groepen in het middelpunt van de belangstelling staan binnen de GB. Als gevolg hiervan bestaat de indruk dat in de GB wensen en feiten door elkaar worden gehaald. Dat komt mede doordat het open model, dat dienst doet als basis van de GB, onvoldoende is uitgediept. Teveel vraagstukken zijn nog niet opgelost. Te denken valt aan vraagstukken zoals: wanneer kunnen informatiebehoeften relevant worden genoemd; dient aan alle relevante informatiebehoeften tegemoet te worden gekomen in de berichtgeving; wie beslist daarover; in welke verhouding staat het recht-op-informatie van de gebruiker tot het recht-op-privacy van de onderneming; hoe te handelen in geval van belangenconflicten tussen groepen; wie wordt belast met de belangenafweging?

De jaren zestig en zeventig worden gekenmerkt door democratisering en vermaatschappelijking, hetgeen van invloed is geweest op berichtgevings-theorieën. Waarden en normen verschoven in de richting van heteronomie en pluriformiteit. Tot slot kan de vraag worden gesteld of de jaren

tachtig in hetzelfde teken staan of dat sprake is van een verschuiving van waardenoriëntaties in tegengestelde richting.

Deze vragen moeten binnen niet al te lange tijd worden beantwoord door verder onderzoek, wil het ernst worden met de GB.

Literatuur

- AICPA, *Report of the study group on the objectives of financial statements, objectives of financial statements*, American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1973 (Trueblood-rapport).
- Ankum, L. A. & Dekker, H. C., *Aandeelhouder en jaarverslag*, Research Memorandum nr. 8007, Universiteit van Amsterdam, 1980.
- Ankum, L. A. & Dekker, H. C., *Investors and the corporate report: some preliminary findings*, Research Memorandum nr. 8311, Universiteit van Amsterdam, 1983.
- Anton, H. R., Objectives of financial accounting: review and analysis, *The Journal of Accountancy*, januari 1976, p. 40-51.
- ASSC, *The corporate report*, Accounting Standards Steering Committee, London, 1975.
- Baker, H. K. & Haslem, J. A., Information needs of individual investors, *The journal of Accountancy*, november 1973, p. 64-69.
- Benjamin, J. J. & Stanga, K. G., Differences in disclosure needs of major users of financial statements, *Accounting and Business Research*, summer 1977, p. 187-192.
- Braam, A. van, Ondernemingsbestuur en -privacy, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, jrg. 48, nr. 7, 1974, p. 351-356.
- Brevoord, C., Externe informatievoorziening: naar een jaarbericht-nieuwe-stijl, *Economisch Statistische Berichten*, jrg. 63, nr. 3181, 1978, p. 1184-1190.
- Burgert, R. & Timmermans, C. W. A., *De jaarrekening nieuwe stijl*, Samsom, Alphen a/d Rijn, 1984.
- Courtis, J. K. (ed.), *Corporate Annual Report Analysis*, Armidale, 1978.
- Dekker, H. C., Sociaal jaarverslag: verleden, heden en toekomst, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, jrg. 53, nr. 11, 1979, p. 574-599.
- Estes, R. W., *Corporate social accounting*, John Wiley & Sons, New York/London/Sydney/Toronto, 1976.
- FNV, *Open boek: een nota over de behoefte van werknemers aan informatie over hun onderneming*, Federatie Nederlandse Vakbeweging, Amsterdam, 1976.
- Gröjer, J. E. & Stark, A., Social accounting: a Swedish attempt, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 2, nr. 4, 1977, p. 349-385.
- Klaassen, J., *Verslaggevingstheorie en maatschappelijke verhoudingen*, Samsom, Alphen a/d Rijn, 1976.
- Klaassen, J. & Schreuder, H., *Het financieel jaarverslag van ondernemingen: een onderzoek onder gebruikers*, Stenfert Kroese, Leiden/Antwerpen, 1980.
- Limperg Instituut, *Periodieke berichtgeving door ondernemingen*, Amsterdam, 1984.
- Schreuder, H., *Maatschappelijke verantwoordelijkheid en maatschappelijke berichtgeving van ondernemingen*, Stenfert Kroese, Leiden/Antwerpen, 1981a.
- Schreuder, H., Waarden en normen achter berichtgevingsvormen, in: *Stichting Maatschappij en Onderneming, Boek 19: Sociale rekenschap*, Hooiberg Epe, 1981b, p. 36-52.
- Traas, L., Veranderde visies op de onderneming en hun consequenties voor de verslaggeving, in: Belkum, J. W. van (red.), *De Wet op de Jaarrekening in perspectief*, Universitaire Pers Tilburg, 1975, p. 23-35, 47-50, 56-61.
- Traas, L., De informatieve waarde van de jaarrekening, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, jrg. 50, nr. 2, 1976, p. 75-90.
- Traas, L., Ondernemingsvisie en maatschappelijke berichtgeving, in: *Stichting Maatschappij en Onderneming, Boek 19: Sociale rekenschap*, Hooiberg Epe, 1981, p. 18-35.

Noten

¹ Waarden worden door Schreuder (1981b: 37) omschreven als centrale maatstaven met behulp waarvan bepaalde toestanden of gedragingen als wenselijk of nastrevenswaardig worden beoordeeld; en normen als de vertaling van waarden in concrete gedragsregels. Onder een waardencomplex wordt verstaan de onderling samenhangende waarden van een groepering.

2 In de literatuur wordt de aandacht toegespitst op de grotere onderneming. Ook in dit artikel is dat het geval.

3 Ik spreek van een relatief autonome of heteronome onderneming, omdat geen enkele onderneming volledig autonoom kan zijn. Met andere woorden: de mate van autonomie is hier in het geding.

4 De regelgeving op financieel gebied kan worden gezien als een aantal minimumvereisten waaraan de berichtgeving moet voldoen. Daarboven heeft de onderneming weer vrijheid van handelen.

5 De ondernemingsvisie is afhankelijk van de maatschappij-opvatting. Maar, zoals al eerder betoogd, zijn beschrijvingen over maatschappijvisies sporadisch te vinden in de berichtgevingsliteratuur.

6 Voor een beschrijving van de overige modellen wordt verwezen naar de in de literatuurlijst opgenomen publikaties van Traas.

7 Relevante informatie is informatie die nuttig is voor de oordeels- en besluitvorming van de gebruikers. Naast relevantie worden tevens andere kwaliteitseisen aan de informatieverstrekking gesteld, waaronder betrouwbaarheid en begrijpelijkheid. Overigens, strikt genomen zou hier 'gegevens' moeten staan in plaats van 'informatie'. Informatie is per definitie relevant.

8 Ook binnen eenzelfde groep kan diversiteit van informatiebehoeften en belangen bestaan. Hieraan wordt in dit artikel voorbijgegaan.

9 De pijlen geven de in de inleiding gesignaleerde verschuivingen van waardenoriëntaties weer.

10 Schreuder spreekt van de besluitvormingsgroep in plaats van de ondernemingsleiding. Daarmee geeft hij te kennen aandacht te hebben voor deze problematiek. Echter, hij laat zich niet uit over de samenstelling van de besluitvormingsgroep. Een bespreking van de maatschappelijke verhoudingen blijft derhalve achterwege.

11 Voor één auteur, Brevoord, wordt een voorbehoud gemaakt. Deze auteur plaatst wel vraagtekens bij het zwijgrecht van de onderneming, en bij de ondernemingsleiding als enige voor de berichtgeving verantwoordelijkheid dragende groepering (1978).

12 Zie voetnoot 4.

13 Het kostenaspect mag hierbij niet uit het oog verdwijnen. In de GB zijn opmerkingen over de informatiekosten spaarzaam. Dit in tegenstelling tot de 'information economics'-benadering waarbij de kosten expliciet in de beschouwing worden betrokken.