

INLEIDING BIJ HET JAARREKENINGNUMMER

door Prof. Drs. R. Burgert

Het doet de redactie genoeg en de lezers een speciaal nummer te kunnen aanbieden, waarin een reeks van artikelen omtrent vraagstukken de jaarrekening betreffende zijn opgenomen.

De redactie heeft zich bij het tot stand brengen van dit nummer in hoofdzaak door twee overwegingen laten leiden. In de eerste plaats zijn deze problemen duidelijk actueel. Dat blijkt uit de internationale literatuur, dat blijkt voor ons land in het bijzonder uit het feit, dat het volgend jaar de wet op de jaarrekening van ondernemingen in werking treedt. Nu zou men op het eerste gezicht kunnen vermoeden, dat nu de wetgever heeft gesproken, juist vele bestaande problemen althans een wettelijke oplossing hebben gevonden, zodat zij als probleem juist niet meer actueel zijn. Niets blijkt echter minder waar te zijn: de constructie van de wet brengt mee, dat zij meer problemen nadrukkelijk aan de orde stelt dan oplost. Zij omschrijft nl. slechts globaal (in art. 2) dat de jaarrekening zo moet worden opgemaakt dat een verantwoord oordeel omtrent het vermogen en het resultaat van de onderneming kan worden gevormd om vervolgens de grondslagen waarop de waardering van activa en passiva moet berusten en welke beslissend zijn voor de *grootte* van het resultaat en de *grootte* van het vermogen slechts aan te duiden met de eis, dat zij moeten voldoen aan „normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd”. Het accountantsberoep en de organisatie van ondernemers staan nu voor de taak concrete inhoud te geven aan genoemde grondslagen. Zij zullen daarbij weinig steun vinden in de Nederlandse literatuur, en daarmee is de tweede overweging voor de totstandkoming van dit jaarrekeningnummer aan de dag gebracht. Er is in ons land veel geschreven en gediscussieerd over de merites en tekortkomingen van verschillende systemen van winstbepaling, maar er is weinig gedaan aan de behandeling van partiële en specifieke vraagstukken, veelal individuele posten betreffende, die zich bij de opstelling van vele jaarrekeningen voordoen. Het uitbrengen van dit nummer is ook bedoeld als poging om juist voor die laatste problemen, waar onderneming en accountant mee in aanraking komen, belangstelling te wekken. Als het kan niet alleen als lezer, maar ook als auteur, want de redactie is ervan overtuigd, dat deze specifieke problemen nog vele pennen in beweging kunnen brengen. Rest dan nog slechts de opmerking, dat de keuze van de onderwerpen binnen deze groep wel weer enigszins door het actualiteitsgezichtspunt is beïnvloed. De redactie hoopt in haar opzet te zijn geslaagd; het spijt haar overigens, dat enkele wel door haar aan de orde gestelde onderwerpen thans nog niet behandeld zijn.

Naast deze motivering voor het verschijnen van dit jaarrekeningnummer moge nog een korte revue der opgenomen artikelen gegeven worden.

- 1 Het eerste artikel van de hand van Louwers - „Openheid in de verslaggeving” - bevat een uiterst persoonlijke visie op de wenselijkheid van openheid in de verslaggeving; wanneer men zou willen pogen de strekking in één zin weer te geven, dan zou men wellicht kunnen zeggen: openbaar-

heid zonder bewust nagestreefde openheid is slechts half werk. Mogelijkwijze kan het artikel aanleiding geven tot de belangrijke en vrij diep stekende vraag, in hoeverre wij ons ervan bewust zijn, dat de economische orde waaronder wij leven resp. wensen te leven in geding kan komen.

- 2 De „conglomerate company” is een verschijnsel van onze tijd, toegejuicht en verguisd. In Amerika nam het zodanige omvang aan, dat de vraag opkwam, of er niet iets tegen gedaan moest worden. In ons land gaat alles wat rustiger; vooral de bijna op verovering-met-economisch-geweld lijkende creatie van „conglomerates” kennen wij niet. Toch zijn ook in ons land door groei en fusies ondernemingen ontstaan, die op vele verschillende verkoopmarkten actief zijn en daardoor met de wat bezadigder naam „gediversificeerde ondernemingen” kunnen worden aangeduid. Ovezall behandelt de vraag, of en in hoeverre diversificatie invloed moet uitoefenen op de presentatie van de jaarrekening en met name van de resultatenrekening.
- 3 Als tijdsverschijnsel daarmee verwant is het fusieverschijnsel; bij fusie wordt het veelal - voor sommigen met vreugde, voor anderen enigszins pijnlijk - duidelijk, dat noch de beurskoers noch het eigen vermogen volgens de jaarrekening als betrouwbare uitdrukking voor de waarde van een onderneming in haar totaliteit kan gelden. De beurskoers verder buiten beschouwing latende, heeft dit te maken met het feit, dat in de jaarrekening meestal geen aandacht wordt besteed aan de zgn. immateriële activa, en met name aan de - alle andere overkoepelende - goodwill. In Amerika is een vrij heftige strijd gaande over de merites resp. de bezwaren verbonden aan twee op dit gebied concurrerende stelsels van verantwoording in geval van fusie, nl. „pooling of interests accounting” enerzijds en „purchase accounting” anderzijds. Aan deze problematiek, waarbij de behandeling van de goodwill centraal staat, wijdt Schattinga een oriënterende en zeer evenwichtige beschouwing. Daaruit blijkt, dat beide vormen ook bij ons voorkomen zonder dat daaruit enigerlei discussie is voortgekomen.
- 4 Op gezette tijden worden wij ook geconfronteerd met devaluatie en revaluatie van nationale geldeenheden en voorts vrij regelmatig met relatief zwakke valuta's. Ook dit technisch vrij moeilijke vraagstuk werd uiteraard door practici op enigerlei wijze opgelost, maar in de literatuur is daarover weinig te vinden. Zwagerman doet in dit nummer een eerste stap om in die lacune te voorzien.
- 5 Wie kan nog betwijfelen dat inflatie in het najaar 1970 een actueel probleem is. Zo gezien past het artikel van Graafstal uitstekend in dit nummer. Het is echter niet een artikel dat een der grote bomen uit het jaarrekeningbos in beschouwing neemt, maar het richt zich veel meer op het bos zelve. O. Bakker was decennia lang een roepende in een woestijn; zijn roep blijkt nu weer te worden gehoord. Het is uitermate verheugend, dat Graafstal dit brandendste aller problemen omtrent de jaarrekening heeft aangevat en op zo duidelijke wijze demonstreert hoe het opgelost zou kunnen worden. Het blijkt allemaal te kunnen gebeuren onder bewaring

- van de grondgedachte van de vervangingswaarde-conceptie.
- 6 Men kan de wet op de jaarrekening van ondernemingen bezien vanuit het gezichtspunt, welke veranderingen zij zal brengen in de normale op redelijk niveau staande verslaggeving d.m.v. de jaarrekening. Een der belangrijkste artikelen blijkt dan art. 25 te zijn, handelende over lang lopende contracten. Expliciet bleek van dergelijke contracten vaak weinig. Kruisbrink schreef - naar wij hopen - een eerste artikel dat tot een reeks zou kunnen uitgroeien: welke concrete veranderingen brengt genoemde wet in de verslaggevingspraktijk?
 - 7 „Human resource accounting” handelt over recente research in Amerika over de vraag, of de menselijke arbeidskracht niet anders dan tot nu toe praktijk is in de administratieve informatie betrokken kan worden, zulks ter verbetering van de beslissingen die voortdurend t.a.v. deze belangrijke produktieve kracht genomen worden. Bulte laat zien, dat het niet ondenkbaar is, dat in de toekomst balansen zullen worden gemaakt waarop het reservoir van menselijke arbeidskracht waarover een onderneming beschikt geactiveerd wordt, waarbij anderen dan economen op de waardering invloed uitoefenen.
 - 8 Kohl behandelt een aantal vraagstukken omtrent de presentatie van het eigen vermogen, een onderwerp waarover Amerikaanse accountants zich in het kader van de formulering van de „generally accepted accounting principles” nogal druk gemaakt hebben en waarover in Nederland tot nu toe weinig geschreven is. Ook deze bijdrage is geïnspireerd door de wet op de jaarrekening.
 - 9 Tenslotte een artikel dat is toegesneden op de functie van de accountant t.a.v. de jaarrekening. Het lijkt al jaren geleden dat iemand heeft beweerd, dat de gebruikelijke formuleringen van de accountantsverklaring in ons land ten onrechte suggereren dat jaarrekeningen volgens welke grondslagen ook opgesteld kortweg „juist” genoemd kunnen worden. Hij meende, dat slechts van betrekkelijke „juistheid” sprake kan zijn, nl. van juistheid met betrekking tot het gekozen stelsel van winstbepaling; daarom stond hij een dienovereenkomstig geclausuleerde verklaring voor. In geschrifte althans is nadien noch van critiek noch van instemming gebleken. Nordeman laat over die geclausuleerde verklaring zijn licht schijnen.

Met het bovenstaande is aangeduid, welke bomen uit het jaarrekening-bos onder het licht der schijnwerpers zijn gebracht. De redactie hoopt dat dit jaarrekeningnummer van ons blad aantoot, dat er vele bomen zijn die bij een adequate belichting belangwekkende facetten vertonen. Zij hoopt bovendien, dat velen er inspiratie in vinden hun licht niet onder de korenmaat te houden wanneer hun ervaring een probleem met zich brengt, dat in de theorie niet of onvoldoende behandeld is. Bij gezonde wetenschapsbeoefening wisselen inductie en deductie elkaar af. Wat meer van het eerste kan de beoefening van de bedrijfseconomie in ons land zeker niet schaden, in tegendeel.

Tenslotte zij opgemerkt, dat op blz. 500 e.v. een actueel literatuuroverzicht is opgenomen. Dit overzicht is door het Bedrijfseconomisch Instituut der NEH opgesteld uitgaande van de drie laatste jaargangen van enige vooraanstaande internationale tijdschriften. Door tijdsgebrek kon helaas niet naar absolute volledigheid gestreefd worden. De publicaties van het AICPA zijn daarbij mede in aanmerking genomen.