

Prof. Dr. J.L. Bouma

## Externe Verslaggeving: een probleemgebied in ontwikkeling

Als redactie van het MAB streven wij er naar de verscheidenheid van onderwerpen in de vakgebieden Accountancy en Bedrijfseconomie zo evenwichtig mogelijk in onze kolommen aan bod te laten komen. In elk nummer zou iedere lezer iets van zijn gading moeten kunnen vinden. Met enige regelmaat brengen wij bovendien een nummer dat speciaal gewijd is aan een bepaald thema. De keuze hiervan wordt zorgvuldig voorbereid. Als regel staat de redactie alleen voor deze taak. De voorbereiding van de onderhavige aflevering van het MAB maakt hierop echter een uitzondering.

Enige tijd geleden werd de redactie namens een groep van auteurs benaderd met het voorstel een min of meer gecoördineerde verzameling van artikelen over ontwikkelingen van de leer van de Externe Verslaggeving in Nederland ter beoordeling aan te bieden en met het verzoek om in geval van acceptatie tot publikatie in één en dezelfde MAB-aflevering over te gaan. Het desbetreffende 'schrijverscollectief' beoogt met deze geste luister bij te zetten aan een op handen zijnde gebeurtenis in Amsterdamse Universitaire kringen. Hoezeer een dergelijk oogmerk de sympathie van een ieder moge verdienen, het mag de onbevangenheid van het redactionele oordeel niet beïnvloeden. Constructief overleg tussen de auteurs en de redactie heeft intussen geleid tot het MAB-nummer dat thans voor u ligt.

Alle bijdragen aan dit nummer hebben direct of indirect te maken met de ontwikkeling van de van oudsher gerespecteerde leer van Waarde en Winst als centraal leerstuk in de klassieke Nederlandse Bedrijfseconomie tot een element van (slechts) nevensgeschikt belang in een pragmatisch systeem van Externe Verslaggeving. Uiteraard is ook elders over deze ontwikkeling nagedacht en gepubliceerd. Zo verscheen als vrucht van het onderzoek van de Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports van de American Accounting Association, in 1977 de *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*. In deze studie vindt men de inmiddels door velen overgenomen (maar nog zelden uit de oorspronkelijke bron geciteerde) indeling van de desbetreffende theorieën in drie 'benaderingen', namelijk:

- de klassieke benadering;
- de op de besluitvorming geïntendeerde benadering;
- de informatie-economie.

De klassieke benadering berust op gepostuleerde 'accounting principles' en vermeende economische principes ('wetten'). De uitwerking wordt bewerkstelligd via logische deductie en onder normatieve verwijzing naar het gedrag van de 'rationele ondernemer'. Met behoud van respect voor de scherpzinnigheid en oorspronkelijkheid van de betrokken vakbeoefenaren mag worden gesteld, dat een leer van Waarde en Winst (dan wel de 'theory of financial accounting') niet meer is, doch ook niet minder, dan een definitie-systeem, met behulp waarvan een afbeelding van bepaalde aspecten van de werkelijkheid kan worden gegeven. Er ligt veel nadruk op de consistentie van begrippen. De relatie tussen 'waarden' en menselijk of sociaal gedrag is slechts informeel, niet logisch-dwingend en in elk geval empirisch niet onomstotelijk gebleken. Omdat de 'belanghebbenden' en 'gebruikers' van de jaarrekening die via deze benadering tot stand komt, niet zijn gespecificeerd, spreekt men ook wel van de Voor-elk-wat-wils-benadering ('general purpose approach'; (Revsine, 1973)).

De aanhangers van de op de besluitvorming geïoriënteerde benadering ('decision usefulness') geloven niet zozeer in de absolute juistheid en 'waarheid' van enig waarderingssysteem, doch erkennen dat de doeltreffendheid van een dergelijk definitiesysteem en de bruikbaarheid (het nut) van de hiermee bewerkte gegevens afhangen van de informatiebehoeften van de belanghebbende gebruikers. In dit kader past het door Burgert (1967), in aansluiting op J.M. Clark (1923), geuite adagium: 'Different concepts of profit for different purposes'.

Deze benadering is functioneel van aard; zij beklemtoont het functioneren van een waarderingssysteem in samenhang met een beslissingssysteem. Daarnaast wordt zij gekenmerkt door de expliciete erkenning van ten minste twee andere aspecten die voortvloeien uit het feit dat de toepassing van een waarderingssysteem ten behoeve van de externe rapportage niet in een maatschappelijke luchtledigheid plaatsvindt. Deze zijn:

- de belangentegenstelling tussen aan de ene kant de rapporterende instelling en aan de andere kant de belanghebbende gebruikers van het verslag;
- de toenemende pluriformiteit en heterogeniteit van de belanghebbende gebruikers, zulks als uitvloeisel van de 'vermaatschappelijking' van de onderneming (en andere organisaties).

Om de door belangentegenstellingen geïnduceerde acties, zoals achterhouding van gegevens, tendentieuze voorstelling van gegevens en regelrechte misleiding, te voorkomen, althans te beteugelen, zijn wettelijke bepalingen en professionele voorschriften ten behoeve van de praktijk van de Externe Verslaggeving van lieverlee talrijker, ingrijpender en preciezer geworden. De verscheidenheid van geïnteresseerden in de verslaggeving brengt mee dat de prestaties van de onderneming aan verschillende kenmerken en attributen wordt afgemeten, waarvoor andere dan strikt financiële maatstaven van belang zijn.

Van Offeren opent de rij van beschouwingen over dit thema. Zijn uiteenzetting vangt aan met het releveren van de door Limperg aan de hand van kenobject en ervaringsobject beredeneerde arbeidsverdeling in de economische wetenschappen (waarbij Limperg ernstig waarschuwt voor disciplinaire grensvervaging) en eindigt met de onvermijdelijke conclusie dat de oplossing van de problemen met betrekking tot de Externe Verslaggeving slechts kan worden verkregen via een multidisciplinaire samenwerking vanuit verscheidene wetenschappelijke en pragmatische kennisgebieden.

Ook Dekker begint als goede leerling van de 'Amsterdamse School', met een parafraserende samenvatting van Limperg's opvattingen terzake van waarde, winst en jaarrekening. Zeer nadrukkelijk adstrueert en documenteert hij het belang van de verbreding van het theoretische concept van de Financiële Verslaggeving in dat van de Maatschappelijke Berichtgeving. Zijn bijdrage besluit eveneens met een pleidooi voor multidisciplinair empirisch onderzoek.

Beckman, zich beperkend tot de financiële verslaggeving, houdt zich bezig met enkele principiële vragen, te weten:

- welke goederen (in ruime zin) en verplichtingen zijn vatbaar voor opnemings op een balans?
- wanneer en bij wie komen zij voor opnemings in aanmerking?
- tegen welke bedragen worden zij in de balans opgenomen?

Het leidend motief bij de beantwoording van deze vragen is, wat hij noemt, het beginsel van de realiteit. De werkelijkheid is één en ondeelbaar, althans niet deelbaar volgens de principes waarop de indeling van de wetenschap berust. In relatie tot de kenmerken van de 'economische beschikkingsmacht' ontwikkelt hij criteria voor activeerbaarheid/passiveerbaarheid van economische 'goederen' en plichten. De door hem ontwikkelde criteria, namelijk maatschappelijke verhandelbaarheid ('inbrengbaarheid') en toerekenbaarheid, staan vooral in het teken van de crediteurenbescherming, een van de belangrijkste oogmerken van de wettelijke regeling van de financiële verslaggeving.

Kan men bij de drie genoemde auteurs tot op zekere hoogte aansluiting bij algemeen aanvaarde denkbeelden signaleren, Bindenga daarentegen uit ernstige twijfels over de mogelijkheid, dat het vermogen zoals dat wordt bepaald aan de hand van enig bedrijfseconomisch of boekhoudkundig waarderingsstelsel, ooit een steekhoudende indicatie kan geven voor de waarde van de onderneming. Om deze en andere redenen pleit hij ervoor dat in het kader van jaarrekening het gebruik van de term 'vermogen' wordt vervangen door het gebruik van de term 'financiële positie'. Refererend aan zijn publikaties elders, bespreekt hij de consequenties van zijn opvattingen voor de vorm en inhoud van de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

In het voorgaande zijn wij bij herhaling de term belanghebbende gebruikers van de jaarrekening tegengekomen. Noch het empirische onderzoek, noch de

wet geeft ondubbelzinnige aanwijzingen van de grenzen tussen belanghebbers en niet-belanghebbers. Boukema biedt de lezer een stelsmatig en chronologisch overzicht van de ontwikkeling van de uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad in de loop van de jaren 1977 – 1987 inzake de vraag wie als belanghebbende bij de jaarrekening kan worden aangemerkt. Hij komt tot de conclusie: 'Evenals de bezitter van een roerend goed in een geding inzake de eigendom, behoudens tegenbewijs, geldt als eigenaar, zo is ook iemand die behoort tot de kring van de bij de onderneming betrokkenen, behoudens tegenbewijs, belanghebbende in een jaarrekenings-procedure'.

Overzien wij het voorgaande, dan valt op dat de benadering van de verslaggevingsproblematiek vanuit de informatie-economie niet nader ter sprake is gekomen. Weliswaar hebben de auteurs oog voor de individuele of maatschappelijke baten (het nut) van de externe rapportage voor verschillende groepen van gebruikers, doch in geen der beschouwingen wordt de informatie-economische vraag naar de afweging van baten tegenover individuele of maatschappelijke lasten aangeroerd. Naar mijn mening verdient dit aspect van de Externe Verslaggeving in Nederland meer aandacht dan het tot dusver heeft genoten. Wie weet, is het 'maatschappelijk optimum' van de regelgeving reeds lang gepasseerd. Het 'meer' raakt namelijk nooit vol, zolang de 'vragers' niet (mede) voor de kosten opdraaien.

Zoals aan het slot van elke MAB-aflevering wordt de 'wet van de continuïteit' verzinnebeeld door de door Tempelaar verzorgde rubriek 'Het MAB vóór 50 jaar'. Eigenlijk hebben alle bijdragen een historische missie. Zij vormen – gelet op de beweegredenen van de gezamenlijke auteurs – in zekere zin een verantwoording van het beheer van Limpergs wetenschappelijk erfgoed in de mede door hem gestichte faculteit in de afgelopen decennia.

## Literatuur

- American Accounting Association, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977.
- Burgert, R., Bedrijfseconomisch aanvaardbare grondslagen voor de gepubliceerde jaarrekening. *De Accountant*, september 1967.
- Bouma, J.L., Commentaar op het prae-advies van R. Burgert, *De Accountant*, febr/maart 1968.
- Clark, J.M., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago, 1923.
- Revsine, L., *Replacement Cost Accounting*, Englewood Cliffs, N.J., 1973.