

*Drs. D.H. van Offeren*

## **Waarde en Winst en Externe Verslaggeving**

*Vraagstukken van winstbepaling hebben de geesten van kooplieden, bedrijfsleiders, accountants en economen steeds beziggehouden. (...) Vanouds is de bedrijfswinst de meest omstreden inkomenscategorie; omstreden voor wat betreft zijn inhoud en grenzen en dus de bepaling van zijn grootte, omstreden ook voor wat betreft zijn verdeling.*

*(Van Philips, 1966, pag. 197)*

### **1 Inleiding**

In de 'klassieke' Nederlandse bedrijfseconomie wordt het leerstuk dat betrekking heeft op de problematiek rondom de waardering en winstbepaling gewoonlijk aangeduid met de term 'Waarde en Winst'. De verslaggevingspraktijk staat centraal in het vakgebied dat tegenwoordig wel Externe Verslaggeving wordt genoemd. Het doel van dit artikel is na te gaan onder welke voorwaarden de winstbepalingstheorie en de verslaggevingspraktijk met elkaar in verband kunnen worden gebracht. Aanleiding voor het schrijven van dit artikel zijn actuele ontwikkelingen op het vakgebied en de veranderingen in de structuur van de Vakgroep Bedrijfseconomie van de Universiteit van Amsterdam die daarvan het gevolg zullen zijn.

Om het hierboven gestelde doel te bereiken worden in de volgende twee paragrafen enkele opmerkingen gemaakt omtrent de inhoud van de vakgebieden Waarde en Winst respectievelijk Externe Verslaggeving. In de laatste paragraaf wordt dan aangegeven hoe, naar mijn mening, deze nauw verwante disciplines op elkaar kunnen aansluiten.

### **2 Waarde en Winst**

In Nederland wordt de bedrijfshuishoudkunde beschouwd als één der verbijzonderingen van de economische wetenschap. Dit is in overeenstemming te achten met de indeling van de wetenschap zoals die op het Europese vasteland tot stand is gebracht. Volgens Limperg (1964, pag. 35) bestudeert de bedrijfseconomie in het bijzonder de verschijnselen in de bedrijfshuishoudingen ten aanzien van de werking van het economische motief of de wetten binnen de bedrijfshuishoudingen voortvloeiende uit het economische motief. Ten einde de wetenschapsbeoefening doeltreffend te laten zijn heeft ook binnen de bedrijfshuishoudkunde een nadere verbijzondering plaatsgevonden.

Tot de 'klassieke' bedrijfseconomie worden gerekend: Kostencalculatie, Financiering, Externe organisatie, Interne organisatie, Waarde en Winst en Accountancy. Er bestaat natuurlijk een nauwe verwantschap tussen deze deelgebieden. De indeling heeft geen ander doel dan onderwijs en onderzoek te verdelen in onderwerpen die een bepaalde mate van samenhang vertonen. In de praktijk wordt de bedrijfseconoom juist geplaatst voor vraagstukken die elementen bevatten uit de verschillende deelgebieden. In Angelsaksische landen wordt *business administration* gezien als een afzonderlijke discipline, los van de economische wetenschap.

Volgens Van Philips (1968, pag. 23-24) heeft het leerstuk van de winstbepaling als opgave de analyse van de factoren die bepalend zijn voor de hoogte van het bedrijfsresultaat over een bepaalde periode. Wil de theorie aan haar opgave beantwoorden, dan is het zinvol en doelmatig daarbij van een bepaalde werkhypothese uit te gaan. Het postuleren van een gedragshypothese werkt verhelderend en behoeft geen bezwaren te ontmoeten, mits deze – zijnde een theoretische abstractie van de genuanceerde werkelijkheid – aan bepaalde eisen voldoet. De in een algemene theorie als uitgangspunt te kiezen werkhypothese dient te zijn ontleend aan de realiteit en dient het overgrote deel van die realiteit te omvatten. Hiermede is tevens aanstonds de betrekkelijke waarde van de theorie aangegeven. Een betrekkelijkheid die immers wordt bepaald door de realiteitswaarde van het gekozen postulaat. Zo bracht het niet langer realistisch zijn van het monetaire postulaat de onhoudbaarheid van de conventionele winstopvatting met zich. Het is uiteindelijk de maatschappelijke ontwikkeling die de uitgangshypothese ondergraaft en daarmee de theorie haar realiteitswaarde ontnemt.

In een eerder gepubliceerd artikel noemt Van Philips (1966, pag. 197) de twee deelproblemen die bij de problematiek van de winstbepaling kunnen worden onderscheiden. Op grond van analytische overwegingen worden onderscheiden:

- 1 *het vraagstuk van de winst- en verliestoerekening;*  
het gaat hierbij om de beantwoording van de vraag tot welke voortbrengingsperiode ruilwinsten en verliezen behoren. De oplossing vereist de tijdruimtelijke verbijzondering van opbrengsten en offers.
- 2 *het vraagstuk van de voorraadwaardering;*  
meer in het bijzonder: het aangeven van de invloed welke van prijsveranderingen uitgaat op de waarde der voorraden en op de periodewinst. Meer in het bijzonder, omdat dit vraagstuk, dat eveneens wordt geboren met het onderscheiden van opeenvolgende voortbrengingsperiodes, weliswaar een preponderante betekenis krijgt door het element van de prijsfluctuaties maar naast het prijsaspect ook tal van andere aspecten vertoont.

In het desbetreffende artikel geeft Van Philips zijn veel geciteerde analyse van het toerekeningsvraagstuk.

De 'klassieke' Nederlandse bedrijfseconomen zochten en zoeken naar verklaringen van het *deductief-nomologische* type (Bouma, 1982, pag. 285). Dit is

een wijze van verklaring waarbij het *explanandum* door middel van logische deductie dwingend voortvloeit uit de informatie die in de *explanans* is vervat. Het *explanandum* is de bewering die het te verklaren verschijnsel omschrijft; de *explanans* is de verzameling van beweringen die worden aangevoerd ter beantwoording van de gestelde vraag (Bouma, 1982, pag. 251-253).

Deze wijze van benadering heeft tot resultaat gehad dat er zeer veel verklaringen zijn ontwikkeld voor het ontstaan, de verantwoording en de berekening van 'Waarde en Winst', zonder dat de praktijk van alle dag een ondubbelzinnig antwoord kreeg. Een ander gevolg van deze benaderingswijze is dat degenen die een bepaalde methode verdedigden, vooral *geloofden* in het eigen gelijk. Bijdragen van degenen die buiten de eigen kring stonden, werden genegeerd dan wel krachtig afgewezen. Illustratief voor dit 'krachtige afwijzen' is bij voorbeeld hoofdstuk IX: Ontwikkeling van afwijkende opvattingen over winst en waarde in Limperg/Groeneveld (1979, pag. 199-236). Groeneveld plaatst als motto boven dit hoofdstuk een uitspraak van Rudolf Escher: 'Het is geen sinecure om al de nonsens die beweerd wordt te ontzenuwen.' Het is dan direct duidelijk welke kwaliteit Groeneveld aan de 'afwijkende opvattingen' toekent. In de tekst van het bedoelde hoofdstuk worden uitdrukkingen gebruikt als 'noodlottig verloop' (pag. 200), 'vastgelopen' (pag. 206), 'onaanvaardbaar dilemma' (pag. 209), 'mengprodukt' (pag. 211), 'bizarre indruk' (pag. 223), enzovoorts, wanneer theorieën worden beschreven die afwijken van de oorspronkelijke Limpergiaanse vervangingswaarde-theorie.

Een dergelijke situatie is wel eens vergeleken met een snelheidswedstrijd<sup>1</sup>, waarbij iedere deelnemer zijn eigen route bepaalt en zijn eigen regels van toepassing verklaart. Het zal duidelijk zijn dat de uitslag van een dergelijke wedstrijd 'onbeslist' moet zijn. En zo is het eigenlijk ook met de 'klassieke' waarde- en winstbepalingsstelsels. Het 'enige, echte, juiste' stelsel is niet gevonden en zal ook wel nooit gevonden kunnen worden. Burgert (1967, pag. 192) geeft duidelijk aan dat hij niet gelooft in eenduidige bedrijfseconomische grondslagen voor de winstberekening. Hij wil daar liever tegenover stellen dat moet worden gesproken over 'different concepts of profit for different purposes'. Er zijn meerdere winstbepalingsstelsels, omdat er meerdere instandhoudingsdoelstellingen te onderkennen zijn, terwijl ook op dit terrein soms meerdere wegen naar Rome leiden. Van der Schroeff (1975, pag. 10) is het hiermee geheel en al oneens. Een meervoudig winstbegrip wordt door hem met nadruk afgewezen. Naar zijn overtuiging is een groot deel van de begripsverwarring die omtrent het winstvraagstuk bestaat een gevolg van het feit dat men onder een zelfde term een ander begrip hanteert. Zijn doel is te komen tot een voor de praktijk hanteerbare en bruikbare begripsbepaling van winst. Als reden hiervoor geeft deze auteur aan dat het maatschappelijk verkeer behoefte heeft aan een eenduidig winstbegrip.

Naar mijn mening kan een '*conceptual framework*' voor de financiële verslaggeving een goede basis zijn voor het verbeteren van de kwaliteit van de externe financiële verslaggeving. Anders gezegd: doelstellingen en uitgangspunten voor de financiële verslaggeving dienen expliciet te worden geformuleerd en

de redenering dient logisch consistent te zijn. Kennis van, waardering voor en inzicht in de verschillen en overeenkomsten tussen de diverse waarde- en winstbepalingsstelsels is nuttig te achten voor studerende(n), voor de ontwikkeling van de wetenschap en voor de praktijk. Het nut voor studerende(n) is vooral gelegen in het feit dat zij worden geconfronteerd met verschillende opvattingen, die, afhankelijk van de omstandigheden, de werkelijkheid beter of minder goed beschrijven. De wetenschap is gebaat bij voortgaande discussies omdat hierdoor doelstellingen en uitgangspunten voor de financiële verslaggeving verder tot ontwikkeling kunnen worden gebracht. Het voordeel voor de praktijk van de financiële verslaggeving is vooral gelegen in het feit dat veranderde omstandigheden flexibel verwerkt kunnen worden in het stelsel van financiële verantwoording, mits één en ander berust op logische redenering vanuit grondslagen en doelstellingen van de financiële verslaggeving. Verstarring wordt hierdoor voorkomen.

Wanneer gekeken wordt naar het totale resultaat van de ontwikkeling van het vakgebied Waarde en Winst in Nederland dan blijkt dat de Nederlandse verslaggevingspraktijk wordt gerekend tot de beste in de wereld. Omdat een dergelijk oordeel nogal pedant overkomt haal ik in dit verband graag twee internationaal vooraanstaande auteurs aan. Choi en Mueller (1984, pag. 88) schrijven: '... financial accounting and reporting standards and principles in the Netherlands are highly developed. They take their place with the most sophisticated in the world.' Deze vooraanstaande plaats is met name bereikt door de ruime aandacht die door het (buitenschoolse) handelsonderwijs is besteed aan de bedrijfseconomische grondslagen voor de waardering- en winstbepalingsvraagstukken. Welhaast iedereen die werkzaam is in een administratieve functie heeft tijdens zijn studie voor de verschillende (praktijk)diploma's grondig kennis gemaakt met de verschillende opvattingen ter zake. Opmerkelijk is dat deze vooraanstaande plaats is bereikt zonder dat er sprake was van uitgebreide formele regelgeving. Zoals bekend is de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen in 1971 in werking getreden. De ontwikkeling van Beschouwingen en Richtlijnen voor de jaarverslaggeving is pas daarna in gang gezet.

### **3 Externe Verslaggeving**

Op het gebied van de Externe Verslaggeving zijn recentelijk twee belangwekkende publikaties verschenen. Bedoeld worden hier de boeken van Bindenga (1987) en Klaassen en Bak (1987).

Bindenga (1987, pag. 11-13) schrijft dat het vakgebied Externe Verslaggeving in Nederland van recente datum is. Pas sedert het begin van de jaren tachtig wordt deze naam gebruikt om een breed gebied aan te duiden dat zich bezighoudt met de verslaggeving door organisaties aan de buitenwereld. Deze schrijver noemt de volgende bronnen waaruit dit nieuwe vakgebied is voortgekomen:

- de *bedrijfseconomie*, en wel met name dat deel dat zich bezighoudt met de bepaling van vermogen en resultaat ofwel het 'klassieke' leerstuk van Waarde en Winst;

- het *boekhouden*, het proces van registreren van financiële feiten, transacties en gebeurtenissen;
- de *administratieve organisatie*, als discipline die zich bezighoudt met het systematisch vastleggen, verwerken en verstrekken van informatie voor het besturen en functioneren van een huishouding;
- de *wetgeving*, die te maken heeft met de verslaggeving door organisaties;
- de *regelgeving*, waarbij bedoeld wordt op het zogenaamde ‘institutionele kader’ rond de verslaggeving;
- de *communicatiewetenschap*, in het kader van Externe Verslaggeving wordt onderzocht welke belangstellenden of belanghebbenden bij de verslaggeving kunnen worden onderscheiden, welke hun informatiebehoeften zijn en op welke wijze deze behoefte kan worden bevredigd.

Op grond van het bovenstaande wordt de volgende definitie van het vakgebied Externe Verslaggeving geformuleerd:

Externe Verslaggeving is het geheel van vraagstukken dat zich bezighoudt met het waarnemen, registreren en analyseren van financieel-economische gegevens teneinde deze te structureren tot informatie voor externe belanghebbenden op basis van maatschappelijk aanvaardbare normen alsmede institutionele factoren (Bindenga 1987, pag. 13).

Eerder voegde Bindenga (1986, pag. 9) aan deze definitie nog het volgende toe. Deze omschrijving van het vakgebied Externe Verslaggeving dekt de discipline ‘*financial accounting*’ volledig omdat zowel het registratieproces als de omvorming van gegevens tot informatie in de definitie zijn betrokken. De bedoelde omvorming geschiedt op basis van institutionele factoren zoals de wet- en regelgeving. Voorts wordt gesteld dat niet alleen institutionele factoren maar ook maatschappelijk aanvaardbare normen (bedrijfseconomische, fiscale en juridische) basis zijn van de informatieverstrekking. Besloten wordt met de opmerking dat het op deze wijze gedefinieerde vak Externe Verslaggeving niet een ‘echt’ economisch vak is, maar een vak dat multidisciplinair van aard is: een waarlijk onderdeel van *bedrijfskunde*.

Op deze plaats kan worden opgemerkt dat Bindenga het vakgebied wel heel ruim ziet. Met name het opnemen van Administratieve Organisatie (of Bestuurlijke Informatieverzorging) is opmerkelijk, aangezien in dit vakgebied veeleer de *interne* verslaggeving centraal staat.

Volgens Klaassen en Bak (1987) heeft het vakgebied Externe Verslaggeving betrekking op de problematiek van de informatieverzorging vanuit organisaties ten behoeve van belangstellende of belanghebbende buitenstaanders. Informatie wordt verstrekt ten einde te voldoen aan bepaalde informatiebehoeften bij de ontvanger. Daarbij wordt vooral aandacht geschonken aan financiële informatie, die op systematische wijze wordt verstrekt. Jaarverslaggeving door middel van een jaarrekening is de belangrijkste verschijningsvorm, maar er zijn ook andere vormen zoals tussentijdse berichten en emissieprospectussen. De verstrekte informatie is ontleend aan een administratief systeem (Klaassen en Bak, 1987, pag. 11-12). Even eerder

geven zij (Klaassen en Bak, 1987, pag. 9) aan dat de bedrijfseconomische aspecten, anders dan vroeger, niet overheersend zijn, doch dat ook juridische en communicatieve aspecten een rol spelen. Nadere beschouwing van het hierboven aangeduide boek leert dat de jaarrekening een prominente plaats inneemt. Auteurs op het 'klassieke' vakgebied Waarde en Winst beperkten de behandeling vaak tot het stelsel dat zichzelf verdedigden en besteedden weinig aandacht aan de door anderen voorgestelde methoden. Klaassen en Bak (1987, pag. 9) geven een overzicht van de in de literatuur voorgestelde waarde- en winstbepalingsstelsels zonder hun eigen opvattingen op de voorgrond te plaatsen.

Naar mijn mening passen de meeste onderwerpen die Klaassen en Bak (1987) behandelen zowel in het 'klassieke' vakgebied Waarde en Winst als in het 'moderne' Externe Verslaggeving. Het belangrijkste verschil lijkt de wijze van benadering te zijn. De basis van Waarde en Winst vindt men in de economische wetenschap; de basis van Externe Verslaggeving ligt veeleer in de praktijk van de financiële verslaggeving. Wanneer wordt gekeken naar de behandelde onderwerpen dan blijken beide vakgebieden in belangrijke mate overeen te stemmen. Om een greep te nemen uit de inhoud van het boek van Klaassen en Bak (1987), hoofdstukken als Winstbepaling, Balanswaardering en -presentatie, de Staat van Herkomst en Besteding van Middelen, Vermogens- en winstbepaling in geval van prijswijzigingen, Deelneming en consolidatie en Belastingen en subsidies in de jaarrekening, komen, voor zover ik dat kan beoordelen, zeker ook ter sprake bij Waarde en Winst. Waarde en Winst kan moeilijk voorbij gaan aan de wet- en regelgeving zoals die de laatste jaren is ontwikkeld net zo min als Externe Verslaggeving voorbij kan gaan aan de vele in de theorie ontwikkelde stelsels van waardering en winstbepaling. Externe Verslaggeving beschouwt wel een breder gebied. Verslaggeving door organisaties zonder winst oogmerk en door de overheid behoort zeer zeker tot het vakgebied van Externe Verslaggeving, terwijl de financiële verslaggeving van dit type organisaties bij Waarde en Winst vaak onbesproken bleef. Ook het in de beschouwingen opnemen van de 'communicatiewetenschap' maakt het vakgebied Externe Verslaggeving breder dan dat van Waarde en Winst.

#### **4 De relatie tussen Waarde en Winst en Externe Verslaggeving**

Traas (1981, pag. 153) stelt dat externe berichtgeving kan worden gezien als uitbouw van het 'klassieke' onderdeel Waarde en Winst. Aan de ene kant is het echter veel breder doordat het hele terrein van de maatschappelijke berichtgeving eronder valt. Anderzijds wordt een opening gecreëerd om de patstelling van de vele naast elkaar staande balanswaardering- en winstbepalingssystemen te doorbreken door expliciet ook het keuzevraagstuk waarvoor de ondernemingsleiding en regelgevende instanties staan, in de vraagstelling te betrekken. Voor zover bij dit keuzevraagstuk strijdige belangen van verschillende belangengroepen tegen elkaar moeten worden afgewogen, ontstaat in wezen een politieke vraagstelling. De oplossing daarvan vraagt om 'nieuwe' benaderingen. Dit maakt de zaak uiteraard niet eenvoudi-

ger. Het is echter de vraagstelling zoals die zich in de realiteit voordoet en waarmee men ook in de praktijk worstelt.

Ook Bindenga (1986, pag. 11-12) stelt dat zijns inziens het 'klassieke' vak Waarde en Winst zich uitbreidt tot 'Externe financiële verslaggeving' in het algemeen. Als extra vraagstukken die wel tot Externe Verslaggeving maar niet tot de 'klassieke' Waarde en Winst worden gerekend noemt hij de analyse van informatiebehoefte van gebruikers, wettelijke voorschriften en regelgeving, e.d. Deze tendens wordt nog versterkt, zo vervolgt Bindenga, doordat de bedrijfseconomie aansluiting zoekt bij de Amerikaanse bedrijfswetenschappen zonder beperking ten aanzien van het kenobject, dat wil in dit verband zeggen het *economisch* handelen in bedrijfshuishoudingen.

Toch is met name ten aanzien van deze laatste opmerking naar mijn mening een waarschuwing op haar plaats. De Amerikaanse ontwikkelingen op het vakgebied worden beheerst door de opvattingen van de regelgevende instellingen, de zo genoemde '*generally accepted accounting principles*' (GAAP). Enigszins overdreven gesteld komen regelgevende instellingen tot activiteit wanneer de praktijk van de financiële verslaggeving aangeeft dat op zeker gebied behoefte is aan een voorschrift. Veranderen de omstandigheden, dan kan de noodzaak van het desbetreffende voorschrift komen te vervallen. Het komt voor dat het voorschrift wordt ingetrokken, *zonder dat het onderliggende probleem is opgelost*. Wanneer later de oorspronkelijke situatie min of meer terugkeert dan begint het gehele proces van regelgeving weer van voren af aan. De discussies rondom de '*inflation accounting*' liggen menigeen nog vers in het geheugen. Niet zelden blijkt dat in de Amerikaanse literatuur '*accounting*' meer als een '*art*' dan als een '*science*' wordt beschouwd. Zie bij voorbeeld Horngren (1981, pag. 61): 'But accounting is more of an art than a science.' Men kan zich afvragen of de beste vertaling van '*art*' in dit geval 'kunst' of 'kunstje' is. Een andere vraag die gesteld kan worden, is of dit voor Nederland de gewenste richting is.

Een verwijt dat de bedrijfseconomische theorie wel eens wordt gemaakt is dat zij de praktijk onvoldoende aanwijzingen geeft voor het oplossen van de problemen zoals die zich voordoen bij het besturen van de onderneming. Limperg (1964, pag. 21) stelt dat de praktijk de aanwending is van de door de wetenschap opgespoorde en door de ervaring bekend geworden krachten ten einde ze dienstbaar te maken aan de wensen en behoeften van de mensen. Er ontwikkelt zich een onverbreekelijke band tussen de theorie en de praktijk. Als de wetenschap de praktijk inderdaad onvoldoende aanwijzingen geeft dan is dit te beschouwen als een ernstige tekortkoming van de theorievorming. Alle reden dus om wat nader in te gaan op dit verwijt. Traas (1981, pag. 151) verwoordt deze vermeende tekortkoming op heel aardige wijze onder het kopje 'Behoefte aan bedrijfseconomen met één arm'. De door hem gebruikte anekdote wordt hier aangehaald. Het probleem is dat de leiding van een onderneming ontevreden is over het functioneren van de bij het bedrijf in dienst zijnde bedrijfseconomen. Wanneer hun een probleem wordt voorgelegd dan is het advies steevast, met verve uitgesproken en ondersteund door richtinggevende armgebaren: 'Het kan zus en het kan ook zo.'<sup>2</sup> Per saldo moest de bedrijfsleiding dan toch nog zelf het probleem oplossen en dus ging men op zoek naar de bedrijfseconoom met slechts één arm die één-

duidelijke adviezen zou geven. Tot zover de anekdote. Het is natuurlijk goed voorstelbaar dat de ondernemingsleiding voor het oplossen van de problemen van alle dag graag een duidelijk advies wenst te ontvangen. Maar, om het beeld nog even voort te zetten, wanneer zou blijken dat de éénarmige bedrijfseconoom ook slechts de beschikking blijkt te hebben over één oog, met andere woorden, slechts oog heeft voor één oplossing terwijl er vele mogelijk zijn, dan moet men zich toch wel afvragen of men niet van de regen in de drup is gekomen. Hendriksen (1982, pag. 9) omschrijft het doel van de theorie als volgt: 'The main purpose of theory is to provide a framework for the development of new ideas and new procedures and to help the making of choices among alternative procedures.'

Afsluitend zou ik willen vaststellen dat in de bedrijfseconomie een nauwe band tussen de theorie en de praktijk bestaat. De vraag is in welke mate de theorie een pasklaar antwoord moet hebben op de vragen zoals die zich in de dagelijkse praktijk voordoen. Wanneer de theorie zou streven naar pasklare antwoorden dan dreigt het gevaar dat zij verzandt in het oplossen van detailproblemen waardoor het zicht op het grote geheel verloren gaat. Het kan ook zo worden gesteld. De praktijk zoekt antwoord op het type vragen: 'Hoe wordt een gunstig resultaat bereikt?' In de theorie staan vragen centraal van het type: 'Waarom wordt een bepaald resultaat bereikt?' De praktijk is gericht op het resultaat; de theorie is meer gericht op de verklaring.

## 5 Conclusie

Het geheel overziend zou ik het volgende beeld willen schetsen.

De bedrijfseconomie wordt in Nederland beschouwd als een deelgebied van de economische wetenschap. In algemene zin gesteld bestudeert de bedrijfseconomie het handelen binnen bedrijfshuishoudingen op basis van het economisch principe. Binnen de bedrijfseconomie worden, op grond van overwegingen van doelmatigheid, enige deelgebieden onderscheiden, waartoe ook het vakgebied Waarde en Winst behoort. Het 'klassieke' vakgebied Waarde en Winst heeft een groot aantal stelsels van waardering en winstbepaling opgeleverd. De praktijk van de financiële verslaggeving in Nederland is hierdoor blijkbaar gestimuleerd. De verslaggevingspraktijk in Nederland, zo wordt internationaal erkend, staat op hoog niveau. De theorie is evenwel onmachtig een winstbegrip te creëren dat altijd en onder alle omstandigheden de realiteit 'juist' weergeeft. Zo gezien verschaft de theorie geen eenduidig antwoord op de vragen waarvoor de praktijk van alle dag zich ziet geplaatst. Wel verschaft de theorie inzicht in de samenhang tussen de verschillende factoren die van invloed zijn op de waardering en winstbepaling en verschaft zij een kader waarbinnen mogelijke antwoorden voor de in de praktijk levende vraagstukken kunnen worden afgeleid.

Het 'moderne' vakgebied Externe Verslaggeving richt zich meer op de praktijk van de financiële verslaggeving. Behalve aan bedrijfseconomische aspecten wordt ook vrij veel aandacht geschonken aan juridische, fiscale en communicatieve aspecten. Wet- en regelgeving rondom de externe berichtgeving door organisaties krijgt ruime aandacht.



Het beeld zoals hierboven geschetst geeft een aanwijzing van de samenhang tussen de twee hier beschouwde vakgebieden zoals ik die zie.

Wanneer men een probleem ontmoet, hetzij in de praktijk hetzij in het kader van onderwijs of onderzoek, is het dienstig eerst de kern van het probleem te traceren. Los van allerlei bijkomende factoren, die zeker ook van invloed zijn op het uiteindelijke resultaat, moet worden gestreefd naar het blootleggen van het basisprincipe. Dit vereist een hoog niveau van abstractie. Nadat voldoende inzicht is gekregen in de grondprincipes kan een stapje in de richting van de praktijk worden gezet door bijkomende factoren in de beschouwing te betrekken. Toegepast op de problematiek rond de waarde- en winstbepaling dient in eerste instantie te worden bepaald wat het basisprincipe is. De 'klassieke' bedrijfseconomie heeft aansluiting gezocht bij de economische wetenschap door het economisch principe als kenobject te aanvaarden. Zijn de basisprincipes geanalyseerd en voldoende duidelijk dan kan de praktijk van alledag nader worden onderzocht. In de huidige (universitaire) onderwijssituatie kom ik dan tot de conclusie dat het 'klassieke' vak Waarde en Winst een plaats dient te vinden in de basisopleiding Economie en dat het 'moderne' vak Externe Verslaggeving het beste geplaatst kan worden aan het einde van de studie, vlak voor studenten de stap naar de praktijk doen.

Tot besluit het volgende citaat ter overdenking.

'Wilt u bij de benadering van deze en ook van andere vraagstukken beseffen dat de langdurige aanvaarding van een oude opvatting op zichzelf niet haar voortgaande aanvaarding in het heden rechtvaardigt, noch dat een nieuwe gedachte of methode noodzakelijkerwijs goed is omdat die nieuw is' (Van Philips, 1968, pag. 27-28).

## Literatuur

- Bindenga, A.J., *De bedrijfseconomische basis van de accountancy*, Samsom, 1981.
- Bindenga, A.J., *Het dilemma van vermogen en resultaat*, Samsom, 1986.
- Bindenga, A.J., *Inleiding tot de Externe Verslaggeving*, Wolters-Noordhoff, 1987.
- Bouma, J.L., *Leerboek der Bedrijfseconomie, deel 1, Inleiding tot de bedrijfseconomie*, Delwel, 1982.
- Burgert, R., 'Bedrijfseconomisch aanvaardbare grondslagen voor de gepubliceerde jaarrekening,' *De Accountant*, september, 1967, pp. 153-192.
- Choi, F.D.S. en Mueller, G.G., *International Accounting*, Prentice-Hall, 1984.
- Hendriksen, E.S., *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, 1982.
- Horngren, C.T., *Introduction to Financial Accounting*, Prentice-Hall, 1981.
- Klaassen, J. en Bak, G.G.M., *Externe Verslaggeving*, Stenfert Kroese, 1987.
- Limberg, Th., *Bedrijfseconomie, deel 1, Algemene Inleiding tot de Bedrijfshuishoudkunde en Leer van de Waarde*, A.E.E. Kluwer, 1964.
- Limberg, Th. en Groeneveld, G.L., *Waarde, Winst en Jaarrekening*, Kluwer, 1979.
- Philips, P.A.M. van, 'Vraagstukken van winst en van winsttoerekening,' *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, mei, 1966, pp. 197-214.
- Philips, P.A.M. van, *Grepen uit de evolutie van het bedrijfseconomisch winstbegrip*, A.E.E. Kluwer, 1968.
- Schroeff, H.J. van der, *Bedrijfseconomische grondslagen van de winstbepaling*, Kosmos, 1975.
- Traas, L., 'Over de noodzaak tot heroriëntering van de (klassieke) bedrijfseconomie,' *De Accountant*, november, 1981, pp. 146-155.

Noten

1 Bruce S. Koch en Sarah A. Reed: *The Race: A View From the 'Pits' of Accounting Theory*, een video-presentatie tijdens het congres van de American Accounting Association, New York, 1986, in de sessie *Accounting Theory Teaching*.

2 Prof. Dr. J.J. Klant hield zijn studenten macro-economie regelmatig voor dat 'Het hangt er van af' het typische economenantwoord is. Hij vervolgde dan altijd dat een econoom natuurlijk wel moet aangegeven waarvan 'het' dan afhangt. In dit verband dus: Wanneer 'zus' en wanneer 'zo'.