

Situatie-afhankelijke informatieverzorging

Prof. Dr. F.W. Vlotman

BOEKBESPREKING

Situatie-afhankelijke informatieverzorging

A. Geurtsen

Proefschrift Vrije Universiteit Amsterdam

Uitgegeven door Koninklijk Instituut voor de Marine, Den Helder, mei 1996

'Schier onvoorstelbaar', zo bestempelde het gerechtshof in Den Bosch op 15 mei jl. de omme-zwaai in winstprognoses die Philips maakte in 1990. Dat de Philipsdirectie in een tijdsbestek van drie weken zijn resultaat-prognoses drastisch moest herzien heeft 6 jaar later nog heel wat gevolgen. Aan de Vereniging van Effectenbezitters moet Philips - op grond van de uitspraak over de beschuldiging van 'onjuiste en misleidende informatie-verstrekking' - alle interne informatie verstrekken die ten grondslag lag aan de omme-zwaai die tussen 10 april en 3 mei 1990 plaatsvond. Philips moet alsnog 'met de billen bloot'. Ondernemingen zullen zich dus (nog) verantwoord moeten gedragen bij het bekendmaken van prognoses.

Niet alleen voor de praktijk van de informatieverzorging van ondernemingen bleken er in mei jl. consequenties te zijn van Philips' blunder. Ook voor de bedrijfseconomische theorie waren er gevolgen. Arno Geurtsen werd - blijkens het eerste hoofdstuk van zijn proefschrift - door de vraag hoe het mogelijk was dat zoiets kon gebeuren bij een organisatie als Philips geïnspireerd tot het onderzoeken van wat er mis is met de informatieverzorging van ondernemingen.

Nu zal Philips waarschijnlijk niet direct nut hebben van Geurtsens bevindingen. Voor hemzelf leverde het echter een doctorstitel op en voor de wetenschap meer inzicht in de relatie tussen de situatie waarin een onderneming zich bevindt en de informatiebehoefte die daaruit voor managers voortvloeit.

Het inzicht dat in het proefschrift verschaft wordt, is vooral gebaseerd op een goede afleiding van de factoren die de informatiebehoefte bepalen vanuit de - veelal op praktijkonderzoek gebaseerde - bedrijfseconomische theorie. Naast dit sterke punt, is er helaas ook een zwak punt. Dat is het empirische onderzoek waarover ik het zal hebben nadat de theorie-verwerking onder de loupe is genomen.

Het eerste, exploratieve - hypothesen opstellende - deel van Geurtsens onderzoek leidt tot de conclusie dat het vooral de door een manager waargenomen dynamiek en/of onzekerheid zijn die zijn informatiebehoefte bepalen. De informatiebehoefte onderscheidt hij - na literatuuronderzoek - in:

- structurele informatie die gerelateerd wordt aan de strategie en;
- incidentele informatie gerelateerd aan strategische bedreigingen en ontwikkelingen.

Door inschatting van de dynamiek dan wel de onzekerheid als hoog respectievelijk laag, komt deze onderzoeker tot vier zinvolle (en in een empirisch onderzoek nader toetsbare) uitspraken over de informatiebehoefte van individuele managers.

Nu is onderzoek naar de relatie tussen situaties waarin ondernemingen (kunnen) verkeren en de (financieel-economische) informatiebehoefte niet helemaal nieuw. Traas en ondergetekende hebben jaren geleden gepoogd om verschillende financiële

Prof. Dr. F. W. Vlotman is hoogleraar Management Accounting aan de Katholieke Universiteit Brabant

informatiemodellen op te stellen die aansluiten op verschillende organisatiestructuren. (Modellen voor interne financieel-economische berichtgeving, art. 2470-1 in: handboek 'Financiële Leiding en Organisatie', Samsom 1983). Dat onderzoek heeft in die tijd niet veel 'follow up' gekregen. Daarom vind ik het inspirerend dat er nu weer iemand is die de relatie tussen situatie en informatie opnieuw onderzoekt en - ten opzichte van ons onderzoek - een nieuwe dimensie toevoegt. Die nieuwe dimensie is de perceptie van de managers over de situatie waarin zij zich bevinden.

Geurtsen komt tot de constatering dat het karakteriseren van de situatie waarin een organisatie zich bevindt (volgens een aantal onderzoekers) niet objectief kan geschieden. Hij trekt daaruit de consequentie dat zijn onderzoek moet worden uitgebreid met het element 'perceptie van de onzekerheid en dynamiek' (hoofdstuk 5). Dat vind ik een waardevolle toevoeging. Traas en ik bleven indertijd min of meer steken bij de pogingen om de situaties waarin ondernemingen zich bevinden objectief - als extern gegeven voor de management accountants - vast te stellen.

Naast deze waardering voor Geurtsens werk in het theoretische deel van zijn proefschrift, kunnen er ook kritische kanttekeningen bij worden geplaatst. Zo vraagt hij zich in het begin van het proefschrift - naar aanleiding van Philips' informatie-blunder - af welke verklaring er is te geven voor 'de discrepantie tussen informatiebehoefte en informatieverzorging'. Voordat hij begint met zijn onderzoek gaat hij terecht eerst bezien of er al anderen zijn geweest die een goede verklaring hebben gegeven voor de kloof tussen informatiebehoefte en informatieverzorging.

Eén van de auteurs die hij in dit verband aanhaalt, (en die ook later in het theoretische deel van zijn onderzoek een belangrijke rol speelt) is Kaplan. Hij citeert een stuk van de eerste bladzijde uit het boek 'Relevance Lost' van Kaplan en Johnson. Daarin wordt vermeld dat de huidige management accounting informatie, zoals die gebaseerd is op de procedures en cyclus van de externe verslaggeving 'is too late, too aggregated, and too distorted to be relevant for managers planning and control decisions'. Geurtsen stelt dan dat volgens Kaplan de kloof tussen informatieverzorging en informatiebehoefte een probleem is 'betreffende het informatie-interval en de inhoud van de rapportage' (pag. 10).

Bij herlezing van het boek van Kaplan en Johnson stuit ik echter - niet op de eerste bladzijde, maar in de conclusies in het laatste hoofdstuk - op een geheel andere verklaring voor het verlies aan relevantie van management accounting-informatie. Pagina 260 van dat boek (dat indertijd als een bom is ingeslagen op het vakgebied) vermeldt nl.:

'the dominance of financial accounting procedures, both in education and practice, has inhibited the dynamic adjustment of management accounting systems to the realities of the contemporary environment'.

Ik concludeer hieruit dat Kaplan tenminste een deel van de problematiek - die voor Geurtsen aanleiding was om zijn onderzoek uit te voeren - veroorzaakt wordt door de dominantie van de externe verslaggevingsregels bij de informatieverzorging. Hij had dus met Kaplan als uitgangspunt - ter verklaring van de discrepantie - ook moeten onderzoeken of - en in hoeverre - de discrepantie tussen informatieverzorging en informatiebehoefte veroorzaakt wordt door de dominantie van financial accounting regels bij de informatieverschaffing. De hypothese zou dan kunnen zijn dat door het aanscherpen van het 'voorzichtigheidsprincipe' uit financial accounting veel van de relevantie van de externe financiële informatie verloren is gegaan. Die aanscherping geschiedde doordat in de loop der jaren - veelal op grond van rechtszaken - ondernemingen en accountants gevoelige tikken op hun vingers hebben gekregen.

Als deze hypothese zou worden bevestigd, had een aanbeveling voor het opheffen van de discrepantie kunnen luiden: 'Management accountants, controllers en treasurers, ga meer uw eigen weg, los van financial accountants'. Of: 'Financiële managers laat u bij de externe berichtgeving meer leiden door relevantie dan door accountingregels'. Ik blijf dus zitten met de vraag waarom Geurtsen slechts dat uit Kaplans verklaring heeft opgepikt wat hem zinde en waarom hij geen aandacht heeft besteed aan Kaplans verklaring van de discrepantie vanuit de dominantie van financial accounting.

Een andere - wat 'schoolmeesterachtige' - kritiek betreft de door de auteur gebezigde terminologie. Op blz. 25 van het proefschrift wordt de oude leermeester - of misschien mag zelfs gezegd worden 'de oude schoolmeester', H. Thierry uit 1965 aangehaald, samen met net zulk gedegen

werk van jongere datum: het leerboek van Keuning en Eppink (1993). Als die werken door Geurtsen zijn bestudeerd, dan vraag ik me af wat hem ertoe heeft gebracht om zo af te wijken van de terminologie uit deze leerboeken.

Eerst was ik verheugd toen ik - op blz. 20 bovenaan - zag dat hij in overeenstemming met deze leermeesters schreef over 'delegatie van taken'. Ik raakte verbaasd toen hij - op blz. 23, 5de regel - schreef (cursiveringen zijn door mij aangebracht): 'Aan deze eenheden worden bepaalde *verantwoordelijkheden gedelegeerd*', en helemaal verstoord toen ik - een bladzijde verder (24) - in de derde alinea las dat de bestuursstructuur afspraken omvat aangaande *gedelegeerde bevoegdheden*. Ik miste een verklaring voor het afwijken van de door Thierry (1965) - en in navolging van hem - Keuning en Eppink (1993) vastgestelde terminologie dat men het werkwoord 'delegeren' alleen gebruikt voor taken en dat de voor de taakuitoefening vereiste bevoegdheden dienen te worden *verleend*, zodat de verantwoordelijkheid voor de taakuitvoering bij de betrokken functionaris of het betreffende orgaan kan worden *gelegd* (zodat die verantwoordelijkheid kan worden afgelegd).

De hiervoor aangevoerde kritiekpunten zijn niet zwaarwichtig. Dat is wel het geval bij mijn kritiek op het empirische deel van het onderzoek. Het totale proefschrift overziend, kan gesteld worden dat in de eerste 80 bladzijden, op grond van bestudering van de bedrijfseconomische literatuur, hypothesen zijn opgesteld. Geurtsen noemt dat zelf dan ook 'een ordenend en exploratief onderzoek' (pag. 73). Ik ben het daarmee eens, en vind dat hij dat verantwoord heeft gedaan.

Maar dan komt - wat hij op blz. 82 noemt - een 'toetsend empirisch onderzoek'. Bezien in de - hopelijk opgaande - spiraal van wetenschapsbeoefening, is dat ook een logisch vervolg. De exploratieve fase is er om hypothesen op te stellen, de toetsingsfase is er om te onderzoeken of de hypothesen een algemene geldigheid hebben.

De promovendus heeft gekozen voor een empirische toetsing (empirische confirmatie). In zijn boek 'Methodologie' merkt De Groot over dit type onderzoek op: 'de vrijheid voor de opzet van een empirisch onderzoek is geen onbeperkte vrijheid'. (blz. 137, achtste druk). Ik meen dat Geurtsen zich hier te veel vrijheden heeft veroor-

loofd.

Wat heeft Geurtsen n.l. gedaan in het empirische deel van zijn onderzoek?

Hij heeft 7 ondernemingen bezocht, in 3 daarvan heeft hij 1 persoon geïnterviewd, in 2 twee personen, in 1 onderneming 3 personen en in 1 onderneming 4 personen. In het totaal hield hij dus 14 interviews met een zgn. gesloten vragenlijst.

Hij noemt dat niet 14 waarnemingen bij 7 empirische objecten, want op blz. 91 haalt hij een 'truc' uit. Hij stelt: ik heb die 14 personen elk 27 vragen gesteld en dus heb ik $14 \times 27 = 378$ antwoorden. Hij schrijft daarbij (blz. 91): 'De te onderzoeken elementen worden dan de omgevingscomponenten in plaats van de respondenten'. Vervolgens gaat hij allerlei statistische bewerkingen loslaten op de verkregen maximaal 378 antwoorden. Ik schrijf 'maximaal' omdat hij zelf vermeldt (blz. 90) dat hij 'vooraf niet geanticipeerd' had dat de 'categorie "niet relevant en dus geen informatie" relatief vrij omvangrijk is geworden'. Dat lijkt mij te betekenen dat hij op vrij veel vragen geen antwoord heeft gekregen, maar hoeveel van de 378 vragen dit betreft vermeldt hij niet.

Ik laat vragen zoals:

- of een gedeeltelijk open vragenlijst beter zou zijn geweest;
- of 378 een verantwoorde steekproef uit de te onderzoeken populatie zou zijn;
- of een andere type van onderzoek - bijvoorbeeld een 'case-study'-onderzoek beter zou zijn geweest;

maar even onbeantwoord en volg (kritisch) de lijn die de onderzoeker heeft gekozen.

Als te onderzoeken elementen gaat Geurtsen in dit deel van zijn onderzoek dus werken met 'omgevingscomponenten' (in plaats van managers-respondenten of ondernemingen). Ik constateer dan dat de relatie tussen omgevingscomponenten en informatieverzorging zijn oorspronkelijke probleemstelling niet was. Die was volgens zijn blz. 27: 'de relatie tussen de situatie waar een *organisatie* mee wordt geconfronteerd en de inrichting van de informatie'. En hij heeft slechts 7 organisaties onderzocht!

Het lijkt erop dat hij bij het trekken van conclusies uit zijn empirische toetsingsonderzoek - en ik heb het dan in het bijzonder over de 5 punten

op blz. 120 - helemaal vergeten is dat hij het empirische deel van zijn onderzoek methodologisch bezien zo keurig bescheiden en voorzichtig is begonnen. Bij dat begin (blz. 82 en 83) vroeg hij zich zo verantwoord af of hij met dit empirische deel kon zoeken naar 'de waarheid (dus generalistisch)' of (slechts) 'een waarheid (dus niet generaliseerbaar)'. De onderzoeker concludeert daar nog dat hij methodologisch bezien slechts relaties kan verduidelijken op grond van op dit moment aanwezige kennis over verbanden. 'Waar is aan het eind die bescheidenheid gebleven?', vraag ik mij af.

Ik acht het methodologisch onjuist om op grond van een onderzoek bij 7 ondernemingen generalistische uitspraken te doen zoals: (pag. 120)

- *'In een statische situatie ligt de nadruk op kritieke succesfactoren.'* *'In een dynamische situatie ligt de nadruk op omgevingscomponenten die zowel kritiek als strategisch bedreigend zijn'*.
- *'In een dynamische situatie moet een omgevingscomponent zijn getypeerd als kritieke*

succesfactor, moeten ontwikkelingen gaande zijn, of moeten zich bedreigingen voordoen. In een statische situatie heeft de incidentele informatieverzorging meer een 'ad hoc' karakter'.

Het kan zijn dat de verbanden - tussen de situaties waarin organisaties zich bevinden en informatiebehoefte - zo liggen als de onderzoeker aangeeft. Het gaat echter te ver om ze op grond van zo'n beperkt empirisch onderzoek zo generalistisch te formuleren. (Dat het boekwerk ook beperkt is qua aantal pagina's (130) acht ik geen bezwaar. Het gaat om de kwaliteit. Eisen dat een proefschrift een 'levenswerk' is waarin een breed terrein van een vakgebied bestreken wordt, zal inmiddels ook bij bedrijfseconomie niet meer zinvol zijn).

Al met al, met dit proefschrift is het net als met een hondje bij een salontafel met glazen erop: met de kop en romp is weinig mis, maar de staart geeft problemen.