

En nu allemaal! Management accounting-onderzoek als een sociaal systeem¹

Prof. Dr. J.H.R. van van de Poel

THEMA

1 Proloog

Management accounting verdient meer aandacht van onderzoekers en theoretici dan ze nu krijgt, want het gaat om een belangrijk aspect van de besturing van organisaties. In verhouding tot andere specialismen lijkt management accounting karig bedeed. De belangrijkste reden hiervoor is de oude traditie van het vak als verzameling praktische kennis met een conventioneel karakter die voortgekomen is uit het boekhouden en lange tijd onopgemerkt is gebleven door onderzoekers en theoretici. Als gevolg hiervan hebben veel practici weinig waardering voor de theoretische modellen en de empirische resultaten. Practici herkennen zich niet in die modellen; ze zijn te kunstmatig en geven weinig houvast. Tevens moet men constateren dat het niet goed loopt met het empirisch toetsen van hypothesen omdat de objecten van dat soort onderzoek dezelfde zijn die de langs academische weg verkregen kennis weer moeten toepassen in de praktijk. Natuurwetenschappelijke methoden van onderzoek werken om die reden niet goed. Daarom moeten andere methoden worden gebruikt, bijvoorbeeld ontwerpbenaderingen, gecontroleerd laboratoriumonderzoek en ouderwetse Oostenrijkse manieren van denken waarbij getracht wordt langs deductieve weg bruikbare inzichten te verkrijgen. Methoden die de communicatie tussen practici, theoretici, onderzoekers, consultants en aankomende professionals stimuleren zijn beter dan de natuurwetenschappelijke methoden die de academici bij voorkeur toepassen.

De bewijzen die ik voor dergelijke stellingen kan aanvoeren zijn grotendeels empirisch, doch persoonlijk, dat wil zeggen wel logisch reconstrueerbaar maar moeilijk repliceerbaar. De tijd die ik doorbracht in alle subculturen (onderwijs, onderzoek, consulting en praktijk) heeft me genoeg bewijzen geleverd. Een autobiografisch relaas zou echter geen indruk mogen maken en daarom zoek ik mijn heil bij een kritische analyse van hetgeen in het vakgebied te koop is aan methoden van kennisverwerving. Voordat ik dat doe, moet er gekeken worden naar de typisch Nederlandse traditie die bedrijfseconomie heet. Bouma en zijn leerlingen – de een meer dan de ander – vormen namelijk de schakel tussen de huidige stand van zaken in onderzoek en theorievorming van de verschillende bedrijfswetenschappen en de oudere traditie van de bedrijfseconomie.

2 De Nederlandse traditie

Bedrijfseconomie is een traditie die te onzent, maar ook elders zoals in Duitsland en andere Duitssprekende culturen bestaat. Het is een sterke traditie, wat blijkt uit het feit dat er nog altijd veel aandacht aan wordt geschonken, terwijl het dominante Amerikaanse gedachtegoed eigenlijk geen plaats biedt aan deze integrale benadering van bedrijfsvraagstukken. Bouma (1968 en 1982) heeft zorgvuldig beschreven wat de basisprincipes van deze benadering zijn, namelijk een objectdefinitie (de zelfstandige productieorganisatie oftewel bedrijfshuishouding) en een beschouwingswijze die sterk economisch gekleurd is maar andere visies niet uitsluit. Oudere bijdragen aan deze traditie betreffen vooral de niet aflatende belangstelling voor continuïteitsvraag-

Prof. Dr. J.H.R. van de Poel is lid van de directieraad van stichting Pensioenfonds ABP en parttime hoogleraar management accounting aan de Universiteit van Amsterdam.

stukken zoals tot uitdrukking komend in de waarderingsfilosofie die vervangingswaardetheorie heet. De keuze van prestatiecriteria in relatie tot externe verantwoording en continuïteit blijft een sterk staaltje van de traditie en de sporen daarvan zijn nog altijd niet uitgewist.

De methodologie van de oude bedrijfseconomie is sterk deductief zonder zich af te wenden van praktische problemen. Integendeel! De keuze van het generieke probleem (de leidende gedachte inzake object en beschouwingswijze) laat zich gemakkelijk herkennen in de praktijk en is voortdurend aan de orde in allerlei vraagstukken. Het generieke continuïteitsvraagstuk bijvoorbeeld komt weer te voorschijn in de winstbepaling, de strategiekeuze en het personeelsbeleid. Ervaring met de beschouwingswijze is dan ook nuttig om de onderlinge verwevenheid van die problemen te kunnen begrijpen en te bewaken. Veel empirische bewijsvoering was hierbij niet nodig; de herkenbaarheid van het generieke model was voldoende voor het analyseren en oplossen van praktische vraagstukken². De bedrijfseconomie had veel weg van een Oostenrijkse benadering: langs deductieve weg praktische oplossingen afleiden uit een plausibel, generiek model van de werkelijkheid³. Het debat tussen wetenschappers ging dan ook over de juiste keuze van het grondmodel en de correcte afleiding van implicaties⁴.

Bouma vormde de brug tussen de oude traditie en de nieuwe tijden die hebben geleid tot fragmentatie en het feitelijk wegwijnen van de bedrijfseconomie⁵. Daarbij werd hij geholpen door een sterke belangstelling voor economische theorie, zowel macro als micro en de overtuiging dat empirische toetsing – de blinde vlek van de bedrijfseconomie – dringend aangepakt moest worden. Ik werd daar door hem intensief bij betrokken, hetgeen tot mijn merkwaardige eerste publicaties leidde die gingen over onderwerpen waar een beginnende academicus normaal gesproken nog lang niet rijp voor is, namelijk methodologie en wetenschapsfilosofie⁶. Ook uitte het verlangen naar renovatie van het oude gedachtegoed zich daarin dat ik aansluiting zocht bij nieuwe holistische benaderingen zoals die bedreven werden door systemologen van het type Churchman en Ackoff⁷. De jaren zeventig waren in alle opzichten experimenteel en het werd pas weer rustiger toen de bedrijfseconomen keurig

opgeborgen waren in Amerikaanse hokjes: financiering, accounting, marketing, informatie-management en organisatiekunde. Bouma en zijn leerlingen hadden zich teruggetrokken in financiering en accounting, zonder evenwel een strikte scheiding aan te brengen tussen deze twee vakgebieden (waar ik tot de dag van vandaag veel plezier aan beleef in mijn werk). De combinatie financiering en accounting voorzag in alle behoeften⁸. Enerzijds de strenge theorie van de financiering en het daaraan gekoppelde fanatieke empirisme, anderzijds de eclectische, holistische accounting die de band met het bedrijfseconomische verleden levendig hield. Het specialisme accounting, en meer bepaald de management accounting, is dan ook te beschouwen als de erfgenaam van de traditionele bedrijfseconomie.

Toen aan het eind van de jaren zeventig, begin jaren tachtig de vernieuwde micro-economische theorieën over organisaties – transactiekosten-theorie en agentschaptheorie – aan hun opmars begonnen, was de cirkel rond. We waren door woelige tijden gegaan maar hadden het erfgoed gered. Alle aanslagen waren afgeweerd, onder andere ook die van de typisch Nederlandse bedrijfskunde, die geen vernieuwing heeft gebracht, maar alleen versnippering⁹. De traditie bleek bijzonder goed aan te sluiten bij deze nieuwe ontwikkelingen, hetgeen uitmondde in enkele publicaties¹⁰ en in het eredoctoraat van Williamson.

3 Theorie en onderzoek

Management accounting is geen wetenschappelijke discipline, maar gedrag¹¹ dat door meerdere disciplines kan worden bekeken. Aangezien dit gedrag door degenen die het vertonen wordt overdacht, kritisch beschouwd en doorgegeven aan leerlingen, hebben we te maken met een professie met een bepaalde traditie. In die traditie is begrepen het voortdurend ter discussie stellen van de inhoud van hetgeen moet worden doorgegeven. Impliciet bevat het vak ook normen die gehanteerd worden bij het beoordelen van de leden van de professionele groep. Ook deze normen zijn niet constant maar worden voortdurend ter discussie gesteld, in organisaties, op de arbeidsmarkt en in de literatuur. Tot de deelnemers worden ook gerekend degenen die zich specialiseren in het doorgeven van kennis, de

zogenaamde academici in dienst van universiteiten. De literatuur, de academici en de inhoud van het onderwijs zijn echter slechts het topje van de ijsberg en geenszins zaligmakend als het gaat om de inhoud van het vak management accounting. De academici hebben een bijzondere functie als het gaat om het beheren van het kennissysteem en het opbergsysteem dat de theorie is (waarover straks meer) voor de gehele gemeenschap. Beoefening van deze taken in isolement, dus zonder duidelijke relatie met hetgeen door andere deelnemers (practici, consultants) wordt gedaan, is evenwel niet aan te merken als management accounting¹².

Gelet op de functies die management accounting in de praktijk heeft, ligt toepassing van economische modellen voor de hand. Management accounting verschaft informatie waarmee beslissings- en verantwoordingsprocessen ondersteund worden. Dat wijst in de richting van economie, maar het heeft toch vrij lang geduurd voordat er een duidelijke relatie werd gelegd tussen de economische wetenschappen en management accounting. De reden is het pas laat op gang komen van theoretische modellen die informatieasymmetrie en agency-problemen in kaart brachten. De klassieke theorie negeerde zoiets praktisch als management accounting volledig. Economen beschouwden het boekhouden en de daaruit voorkomende nieuwere technieken zoals kostenanalyse wel als nuttig, maar besteedden er net zo veel tijd aan als een architect aan het in elkaar schroeven van raamkozijnen: essentieel, maar triviaal. De nieuwere economische benaderingen die rekening houden met informatiekosten hebben wel oog voor management accounting, maar de resultaten hiervan zijn nog onvoldoende doorgedrongen tot de praktijk van de vuistregels en de conventies.

Dikwijls is geponeerd dat management accounting het beste af is met gedragswetenschappelijke benaderingen in plaats van met economische modellen en theorieën. Immers, de praktijk bestaat uit een combinatie van heuristisch gedrag en politieke processen en deze kunnen vanuit verschillende gedragswetenschappelijke visies bestudeerd worden. Zo is cognitieve psychologie¹³ in principe een vruchtbare benadering voor het analyseren van vuistregels die bij het nemen van beslissingen aan de dag treden. De

politieke aspecten zijn evenmin verborgen. Organisaties morrelen voortdurend aan de spelregels die zij ontwikkeld hebben om hun afstemmings- en motivatieproblemen op te lossen. Dat vraagt om scherpe analyses die vanuit de sociologie aangedragen kunnen worden. Men zou kunnen beweren dat een multidisciplinaire benadering van management accounting het beste is, maar in de praktijk valt dat tegen. Het combineren van verschillende gezichtspunten is niet gemakkelijk, althans een monodiscipline heeft grotere voordelen omdat men zich beter kan concentreren op een beperkt aantal probleemstellingen dan bezig te zijn met het oplossen van de academische puzzels die elke multidisciplinaire benadering nu eenmaal met zich meebrengt. Daarom heeft de theoretische tak van management accounting zich min of meer gespecialiseerd in één benadering en zien we weinig academici die proberen de verschillende gezichtspunten te combineren. Practici kunnen zich deze luxe echter niet veroorloven: de alledaagse werkelijkheid eist het handig kunnen omgaan met allerlei soorten gezichtspunten tegelijkertijd. De vraag is of een reconstructie van deze praktijk – aantrekkelijk als onderwijsmiddel – gediend is met de kunstmatige puzzels die steeds maar weer het gevolg zijn van multidisciplinaire inspanningen. Het is effectiever om vanuit een bepaalde benadering – die men eerst goed moet kennen – de beperkingen ervan op te sporen, dan dat men studenten opzadelt met een veel te ingewikkelde en onvruchtbare zienswijze die ‘alles’ bestrijkt¹⁴.

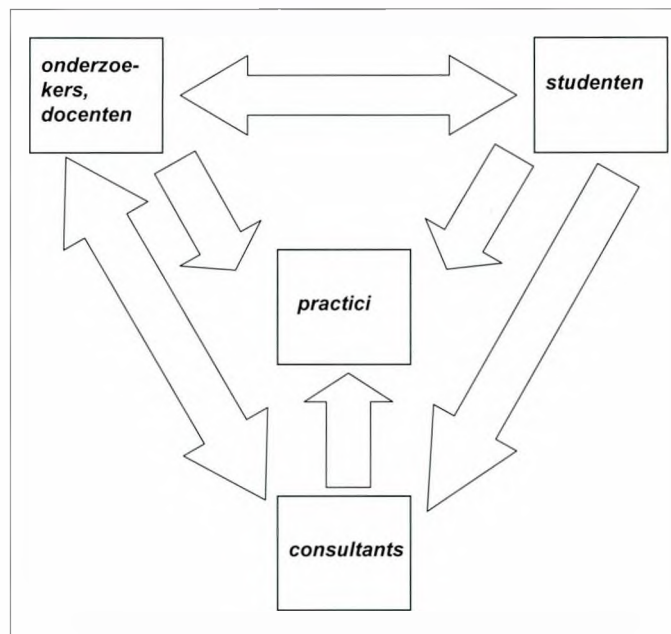
Onderwijs is gebaat met goede theorie. Een theorie is een opbergsysteem¹⁵ waarin waarnemingen systematisch opgeborgen worden. Nieuwe generaties professionals leren aldus makkelijker het vak beheersen. De mate van gestructureerdheid is de cruciale factor voor onderwijs, ook en juist als het vak moeilijk is, omdat het vele verschillende probleemsituaties bestrijkt. De relaties tussen onderwijskundige structuren enerzijds en theorie en onderzoek anderzijds zijn in het geval van management accounting evenwel zeer slecht. De inhoud van de meeste leerboeken wordt gedomineerd door problemen en oplossingstechnieken die lang geleden veel aandacht verdienden, maar die nu al verdreven zijn door nieuwe problemen. Juist deze nieuwe problemen maken het noodzakelijk (opnieuw) na te gaan welke theorieën verwerkt zouden moeten worden

in het onderwijsmateriaal en de programma's. De leerboeken staan vol met toepassingen in traditionele montageprocessen, de zogenaamde strijkiijzerfabrieken, terwijl de nieuwe problemen die de kenniseconomie oproept vrijwel geheel buiten beschouwing blijven¹⁶.

Empirisch onderzoek dat berust op de natuurwetenschappelijke methode waarbij hypothesen uit de theorie gevormd, getoetst worden aan waarnemingen, is slechts beperkt toepasbaar in de management accounting. De reden daarvoor is simpel, namelijk dat de objecten van management accounting-onderzoek zich niet gedragen als witte muizen of kleine deeltjes in een laboratorium, maar als meedenkende subjecten die alle belang hebben bij de uitkomsten van het onderzoek. Het gevolg is dat de uitkomsten van de empirische toetsing slechts verwarring veroorzaken. De ene keer blijkt iets waar te zijn, maar latere replicatie bewijst het tegendeel. Vervolgens gaan de geleerden met elkaar in debat, gooien er nog eens een onderzoek tegenaan en uiteindelijk blijkt er geen enkele vooruitgang geboekt te kunnen worden. Hartmann (1999) heeft het meest onderzochte thema op die manier zorgvuldig in kaart gebracht: het gedrag van managers die budgetteren. Deze voortreffelijke analyse toont aan dat dit soort wetenschappelijk onderzoek weinig vruchten afwerpt. De geesten zijn hopelijk weer rijp voor goede theorie. De kandidaten daarvoor zijn bekend en staan in de startblokken: de economische organisatie-theorieën lijken de beste kansen te bieden. Aangezien dat ook de theorieën zijn die in het onderwijs meer aandacht moeten krijgen, zou de eenheid weer hersteld kunnen worden.

4 Functies van theorie en onderzoek

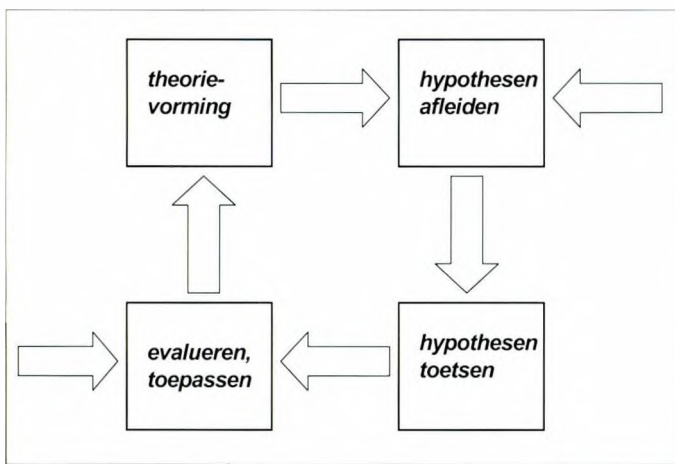
Theorie en onderzoek horen bij elkaar, onderzoek zonder theorie is immers blind empiricism. Onderzoek dient ter toetsing van vermoedens die voortkomen uit de theorie. De theorie zelf – nooit geheel getoetst – dient als communicatiemiddel, als opbergsysteem (vooral voor onderwijsdoeleinden), maar ook voor advieswerk. We zien aldus de volgende partijen met elkaar interacteren: (1) onderzoekers, tevens onderwijzers (in alle soorten en maten); (2) studenten (in allerlei stadia van ontwikkeling); (3) practici (ook in allerlei stadia van ontwikkeling); en (4) adviseurs die de practici als klant hebben. Dit is weergegeven in figuur 1.



Figuur 1: De betrokkenen en hun relaties

In het schema van figuur 1 vinden we de belangrijkste criteria waaraan het proces van kennisverwerving moet voldoen. Nieuwe generaties practici moeten worden opgeleid volgens state-of-the-art inzichten. Daar is de theorie – het opbergsysteem – in eerste instantie voor bedoeld. Verder moeten die nieuwe practici een heel leven lang mee, hetgeen betekent dat ze uitgerust moeten zijn met lerend vermogen. Ook daar is de theorie goed voor. Practici hebben na zekere tijd echter het contact met de theorie verloren, hetzij omdat ze het te druk hebben met andere dingen, hetzij omdat de theorie te snel gaat en ze het niet meer kunnen bijhouden. Slecht is het als de theorie zich volledig isoleert van de practici, maar dat gevaar bestaat steeds. Practici ontwikkelen op den duur een geheel eigen pragmatisme. Ze verlaten zich op intuïtie en vooral politieke inzichten, waardoor ze efficiënte oplossingen van praktische problemen kunnen leveren. Adviseurs hebben meer belangstelling voor de theorie dan de practici. Een slimme consultant pikt nieuwe instrumenten op uit de theorie, maar dan komt het wel steeds aan op creativiteit; de theorie is zelden goed verkoopbaar in de adviespraktijk. Over de docenten en de studenten komen we later te spreken.

Die creativiteit brengt ons straks naar het alternatief voor positivistische theorievorming en hypothesetoetsing: de ontwerpende benadering.



Figuur 2: De empirische cyclus

Maar eerst moeten we de onderzoeksmethoden bespreken. In figuur 2 is de empirische cyclus weergegeven.

Het schema van de empirische cyclus is bekend genoeg, zij het dat daarin normaal geen open einden of achterdeuren worden onderscheiden terwijl dat in deze figuur 2 wel het geval is. Dit wordt uitgedrukt door de twee 'losse' pijlen die binnenkomen bij evalueren en hypothesen afleiden. De bedoeling is om aan te geven dat er ook los van de cyclus inspiratie kan worden opgedaan voor evaluatie en hypothesevorming. Hypothesen kunnen ook zonder theorie rechtstreeks aan de werkelijkheid ontleend worden, zoals in de praktijk vaak gebeurt. Hetzelfde geldt voor evaluatie. Het volbrengen van de cyclus is echter wel aan te bevelen, al hoeft dat niet door een en dezelfde persoon te gebeuren. Er is taakverdeling en specialisatie.

Waar het om gaat is de empirische toetsing van vermoedens (hypothesen) die uit een kennis-model (theorie) afgeleid worden teneinde de theorie te evalueren. Het evalueren ligt dicht tegen toepassing aan. Men kan ook toetsen door een gedachte uit de theorie op te pikken om deze direct om te zetten in actie. In dat geval is er sprake van toepassing met een experimenteel karakter, omdat de uitkomst niet met zekerheid voorspeld wordt. Het verschil tussen toetsen en evalueren is derhalve relatief en een kwestie van intentie. De practicus wil een probleem oplossen en zal vaak het risico van een experiment aangaan, waar de onderzoeker geïnteresseerd is in toetsing en eventuele aanpassing van de theorie.

Het grondmodel is een leerschema dat aangeeft hoe kennisverwerving en -verwerking in grote lijnen hun beslag krijgen. Zoveel verschil tussen de practicus en de onderzoeker is er dus niet. En al evenmin tussen deze twee en de andere betrokkenen: de student en de adviseur die ook hun variant van de cyclus bedrijven. De cyclus van de adviseur verschilt niet veel van die van de practicus. De adviseur heeft alleen meer ervaring met vergelijkbare situaties. De student loopt ook door dezelfde cyclus wanneer hij probeert kennis te verwerven en te bewijzen dat hij met die kennis iets kan. Net als de onderzoeker is de student nadrukkelijk bezig met grondmodellen oftewel theorieën. Die zijn namelijk helder, systematisch, gestructureerd en getoetst, hoewel nooit onfeilbaar. Het relatieve belang van toetsen (met of zonder ingrepen in de werkelijkheid) en het relatieve belang van theorievorming en -toepassing, bepalen derhalve de verschillen tussen de betrokken groepen.

Het toetsen is een activiteit die veel aandacht krijgt omdat er zoveel verschillende manieren zijn om dit te doen. In de eerste plaats het al genoemde verschil tussen experimenteel en niet-experimenteel, dat wil zeggen met of zonder ingrepen in de werkelijkheid. De *cleanste* methode is natuurlijk de formele (wiskundige) analyse waarmee getoetst kan worden of het model consistent is en of de existentie ervan plausibel is. Deze tak van sport is belangrijk om het opbergsysteem op orde te houden. Een grote groep losse onderzoekers is tegelijkertijd bezig om nieuwe feiten te ontdekken en aanpassingen te verrichten aan het model. Het is daarom verstandig om de modellen tegen het licht te houden en alle onnodige rimram er buiten te houden. Onderzoekers zijn daar in geïnteresseerd, de andere betrokkenen niet. Maar lang niet iedere onderzoeker houdt zich hiermee bezig, in feite gaat het om een kleine minderheid. De redenen zijn duidelijk: er is buiten de wetenschap geen brood mee te verdienen.

Iets meer interventie komen we tegen bij de enquête waarmee getracht wordt de meningen van belangrijke acteurs te weten te komen. Deze methode is erg populair, zeker ook in de management accounting. De redenen van die populariteit zijn in eerste instantie het gemak waarmee men snel resultaten kan krijgen die kunnen rekenen op

een geïnteresseerd publiek. De scherpte die nodig is om het opbergstelsel te verbeteren ontbreekt echter aan deze methode. Het is een onbetrouwbaar instrument, behalve als het echt noodzakelijk is om de meningen van practici te peilen. Als er nieuwe verschijnselen zijn die de praktijk bezig houden en er nog weinig competentie is om de problemen op te lossen, kan de enquête nog wel eens helpen: men geeft op die manier veel informatie over de stand van zaken. De validiteitsproblemen van de enquête zijn groot. Men meet ofwel de eigendunk van de betrokkenen, of men beïnvloedt hun mening op onverantwoorde wijze.

Gevalsonderzoek gaat weer een stap verder op de interventieschaal. Het is vrijwel uitgesloten om als gevalsonderzoeker van de praktijk af te blijven. Men hoeft zich nog niet eens als participant/observer te profileren om zijn neutraliteit te verliezen. Ook degene die zijn onderzoek baseert op documenten ontkomt niet aan het gevaar van interventie. Degene die de documenten selecteert heeft een belang en een stille wens dat het onderzoek een bepaalde conclusie oplevert. Zoals dat ook het geval is bij ieder adviesproces. Toch is het gevalsonderzoek erg geschikt voor het toetsen van hypothesen¹⁷. De redenen zijn: (1) situaties verschillen soms meer soms minder door de omstandigheden en het gevalsonderzoek let daar speciaal op; (2) gevalsonderzoek legt de nadruk op de actieve rol van practici: ze hebben geprobeerd een probleem op te lossen en de daarbij gevolgde methode is het echte onderwerp van het onderzoek. Ook studenten leren veel van gevallen, om precies dezelfde redenen. Consultants doen in feite nooit iets anders dan gevalsonderzoek. Het is hun boterham. Gevalsonderzoek bindt alle partijen; iedereen vindt het interessant, leerzaam en nuttig. De onderzoeker moet wel oppassen voor het probleem van de interne validiteit: de betrouwbaarheid van de toetsing geleet op het controleren van de theorie.

Dat laatste probleem doet zich ook voor bij experimenteel onderzoek waarbij de condities beheerst worden door allerlei statistische modellen of andere beheersingsmaatregelen zoals scheiding van proefpersonen en verschillen in behandeling¹⁸. Experimenteel onderzoek is erg geschikt voor de toetsing van de theorie, maar zelden interessant voor de praktijk en de consulting. Dat wordt veroorzaakt door de afweging die

men moet maken tussen representativiteit en validiteit. De toetsing vereist een strakke regie waardoor er laboratoriumsituaties worden geschapen die in de verste verte niet meer lijken op de werkelijkheid zoals die wordt ervaren door practici. Zorgt men ervoor dat er wel representativiteit is, dan gaat dit weer ten koste van de zuiverheid van de toetsing. Overigens is experimenteel onderzoek in de management accounting zeer goed uitvoerbaar en effectief, maar erg kostbaar qua tijdsinspanning. Studenten kunnen veel leren van experimenten, vooral als het gebeurt in de vorm van simulaties van praktijksituaties.

Nu de ontwerpende benadering¹⁹. Deze probeert de praktische manier van werken die gericht is op het bedenken van oplossingen en de analytische methode die kenmerkend is voor de theorie te combineren. De nadruk ligt op het specificeren van probleemstellingen die zelden 'gegeven' zijn maar altijd gekozen moeten worden. Practici herkennen zich hierin. Ook gaat het bij het vinden van een oplossing altijd om de effecten die men mag verwachten bij implementatie. De aanpak is wars van 'onschuldige' theorie die niet rijp is voor, noch getest is in de werkelijkheid. Implementatie moet daarom vanaf het begin worden betrokken in de beschouwing om te voorkomen dat er prachtige oplossingen worden bedacht die niet werken. Het proces wordt verder gekenmerkt door idealiseren in de betekenis van wat we zouden doen als we opnieuw mochten beginnen. De bedoeling is om probleemkluwens te vereenvoudigen door fundamenteel te analyseren, ook ten aanzien van de vraag hoe het zo gekomen is. Deze methode wordt het best benaderd door de adviseurs die immers altijd grondiger te werk moeten gaan dan hun cliënten. Typisch voor advieswerk is de kritische houding ten aanzien van plannen en voornemens van practici die onvoldoende hebben nagedacht over de achterliggende principes of veronderstellingen. Consultants zijn eigenlijk altijd bezig met de ontwerpende aanpak. De variant in het onderwijs heet 'probleemgestuurd' waarbij groepjes studenten problemen krijgen aangereikt waarmee ze aan de slag moeten zowel in theoretische als in praktische zin. Voor de theoretici en de theorie doet de ontwerpende benadering het slecht. De methode is te rommelig en geeft geen uitsluitsel over de vraag of een vermoeden waar is of niet.

	verrijken en verbeteren van het opbergsysteem	onderwijs voor de praktijk	advies voor de praktijk	professionele communicatie
theorie opstellen of aanpassen	<i>het opbergsysteem is de theorie, dus een positieve bijdrage; onderwijs is de grootste gebruiker van theorie</i>		<i>is voor sommige consultants goed bruikbaar</i>	<i>zelden interessant, kost veel inspanning</i>
enquêtes bij practici	<i>onbetrouwbaar instrument, wel gemakkelijk</i>	<i>is niet veel van te leren</i>	<i>opinieonderzoek is altijd in trek, maar vooral effectief als problemen nieuw en oplossingen onbekend zijn</i>	
experimenteel onderzoek, laboratorium	<i>goede manier om hypothesen te toetsen</i>	<i>laboratorium simulaties zijn zeer instructief</i>	<i>niet interessant, heeft weinig bijdrage, omdat context kunstmatig is en niet herkend wordt door de praktijk</i>	
veldonderzoek (gevalsonderzoek)	<i>geeft soms goede tips voor nieuwe themas</i>	<i>geschikt voor training gevorderde studenten</i>	<i>consultants doen niet anders, dus voor hun effectief; practici blijven ook op deze wijze beter en gemakkelijker bij</i>	
formele analyse (wiskundig)	<i>nuttig voor het op orde houden van de theorie</i>	<i>niet interessant, heeft weinig bijdrage vanwege gebrekkige aansluiting met praktische context</i>		
ontwerpende benadering	<i>geringe bijdrage en alleen indirect via praktijk</i>	<i>probleemgestuurd onderwijs is zeer effectief</i>	<i>is de kern van het advieswerk, consultants doen niet anders</i>	<i>sommige practici hanteren deze methode</i>

Figuur 3: Overzicht functies van theorie en onderzoek en hun nut voor betrokkenen

In figuur 3 zijn de belangrijkste conclusies over het nut van theorie en onderzoek samengevat. Er is voor iedere methode wel iets te vinden, maar geen enkele kan elk doel in dezelfde mate bevredigen. Wel heeft de theorie en het verrijken daarvan een centrale rol. Het opbergsysteem is voor alle partijen het kompas, zij het dat sommige betrokkenen daar slechts indirect iets van merken.

5 Hoe is het gesteld met management accounting als sociaal systeem?

Het grootste gevaar is het uit elkaar drijven van groepen betrokkenen. Als practici zich in het geheel niet meer interesseren voor theorievorming of als studenten hun docenten niet meer kunnen volgen en zich gedragen als calculerende burgers die alleen maar een tentamen moeten halen om status te verkrijgen, is het geheel minder dan de som der delen. Communicatie, onderling begrip, wederzijdse interesses en thema's die men graag met andersoortigen uit dezelfde professionele groep bespreekt, zijn de cruciale elementen van een sociaal systeem waarin specialisaties naar

functies de uitwisseling van ideeën niet in de weg staan. De vraag is hoe de zaak erbij ligt in de management accounting. De vraag is ook hoe regionaal of internationaal die groep is.

In Nederland hebben we niet te klagen als het gaat om de sociale interactie in de groep. Vooral de ontwikkeling van de postdoctorale registercontrollersopleidingen heeft ervoor gezorgd dat de toch al goede sfeer nog hechter verankerd is. Practici hebben een grote invloed op de programma's, al kan het altijd beter. Academici luisteren goed naar de wens van de klanten, misschien soms wel eens te goed. Over het onderzoek hebben we niet echt te klagen; er wordt de laatste jaren meer en beter gepresteerd dan ooit. Wel is er een sterke drang naar het imiteren van Amerikaans onderzoek. De reden is dat de Amerikaanse onderzoekers de baas zijn in de internationale tijdschriften en de Nederlandse autoriteiten (Koninklijke Academie) sterk geporteerd zijn van internationale prestaties. Dat is wel goed als inhaalslag of voor het wegwerken van achterstallig onderhoud, maar moet niet overdreven wor-

den. Jonge onderzoekers doen er in ieder geval goed aan met hypothesetoetsing aan de slag te gaan. De rest komt later wel. Oudere onderzoekers doen er goed aan zich te bekwamen in de praktijk, eventueel door middel van consulting. Dat gebeurt ook wel, maar kan beter.

Internationaal is er een crisis. Door de overdreven isolatie van academici en de daarmee gepaard gaande arrogantie – wederzijds tussen academici en practici – dreigt de communicatie die zo belangrijk is voor een praktisch vak als management accounting verloren te gaan. Het gevolg is ook dat veel goede onderzoekers van de ene op de andere dag naar het andere kamp overstappen, zonder contact te houden met hun oorspronkelijke collega's. Dat bevordert de uitwisseling van ideeën niet. De vertrekkende onderzoeker wordt door zijn oude vrienden benijd om zijn salaris en verder met de nek aangekeken. In het praktische kamp is men blij met iedere overloper, maar die moet dan nog wel veel leren. Andere manieren om uit te wisselen zijn er onvoldoende.

Uit onze reconstructie van onderzoek en theorie in management accounting kan in ieder geval afgeleid worden dat er twee kernen zijn die de gestelde doelen – betere communicatie en onderlinge bijstand – bevorderen. Dat is in de eerste plaats de onmisbare functie van het opbergstelsel (de theorie), zonder welke geen goed onderwijs mogelijk is en dat ook een belangrijke basis is voor de uitwisseling van ideeën en ervaringen tussen alle andere betrokkenen. In de tweede plaats is er behoefte aan een minder gesloten methode die de op praktische oplossingen gerichte vakbroeders in staat stelt hun werk te doen zonder dat dit ten koste gaat van de binding in het sociale systeem. Daar is de ontwerpende benadering heel geschikt voor. Van de theoretici en onderzoekers wordt wel verwacht dat zij daaraan meedoen, bijvoorbeeld door de methode regelmatig tegen het licht te houden en door bijdragen te leveren, bijvoorbeeld in de vorm van goed gevalsonderzoek.

Over de researchvragen en -thema's heb ik in dit artikel niet gesproken, maar dat onderwerp is ook belangrijk. Richtsnoer zou kunnen zijn het aanpakken van problemen die op het vakgebied afkomen in de nabije toekomst. Elders heb ik daar al enige aandacht aan besteed. In Van de

Poel (1999b) wordt betoogd dat de kenniseconomie zware eisen stelt aan de competentie van controllers (de praktiserende management accountants) als het gaat om investeringsbeslissingen en het inrichten van samenwerkingsverbanden (intern en extern in de vorm van allianties met een variabele duur). Wat de investeringsbeslissingen betreft gaat het om de toepassing van reële optietheorie; de traditionele investeringsevaluatie is ontoereikend voor het beoordelen van voorstellen met een grote mate van risico, tussentijdse bijstelling (in alliantieverband) en timing. Aangezien die theorie er al enige tijd is, moet er niet langer getreuzeld worden, zeker niet in het postdoctorale traject. Onderzoek hiernaar is uiteraard ook geboden, anders wordt het nieuwe model niet goed verwerkt in het opbergstelsel. Hetzelfde geldt voor inrichtingsvraagstukken die zeer geholpen zijn met toepassing van economische organisatietheorie ter vervanging van de oude en volstrekt gedateerde opvatting van Anthony (1965) inzake responsibility accounting. Als de academici hun taak serieus nemen, werken ze daaraan met de grootste spoed; het gaat namelijk om modellen die door theoretici zijn ontwikkeld en die dus niet zonder aanvullende inspanning in de praktijk worden gebracht. Een typische taak voor de academici die deze kansen niet mogen laten liggen. De praktijk is er rijp voor!

De belangrijkste conclusie is dat management accounting opgevat moet worden als een sociaal systeem, wellicht een gilde, waarin verschillende functies of rollen kunnen worden onderscheiden. Die functies worden echter niet los van elkaar uitgeoefend, nog sterker, ze hebben elkaar nodig. Juist in de interactie ontstaat de vooruitgang. Als het geheel meer moet zijn dan de som der delen, is het wenselijk om alle betrokkenen er nog eens op te wijzen hoezeer ze van elkaar afhankelijk zijn. De klachten van de een worden opgelost door de ander. Daar zijn speciale instrumenten voor – zoals beroepsorganisaties à la VRC, congressen en vakliteratuur – maar nog belangrijker is het tegelijkertijd in beweging komen ter oplossing van lastige, hardnekkige problemen. Een zo'n probleem is de klacht van de kant der academici over het tekortschieten van positivistische onderzoeksmethoden. Natuurlijk, dat is een probleem waar de onderzoekers zelf voor gekozen hadden, maar de oplossingen – gevalsonderzoek en ontwerpmethod-

de – kunnen ze niet op eigen kracht realiseren. Daar zullen de practici aan mee moeten werken. Andere klachten komen van de zijde der practici. Zo is het nog altijd moeilijk om de harde kern van management accounting toe te passen onder not-for-profit condities, in financial services, informatie- en communicatietechnologie en professionele organisaties (Van de Poel, 1999a). De harde kern van management accounting, zoals vastgelegd in standaardleerboeken, is geschikt voor de traditionele montageprocessen, zoals in de auto-industrie, terwijl dat soort industrie al lang niet meer dominant is in de westerse economie. Om dergelijke problemen op te kunnen lossen, is een hechtere samenwerking tussen de verschillende functies noodzakelijk. Vandaar het credo van dit artikel: en nu allemaal!

LITERATUUR

- Ackoff, R.L., (1974), *Redesigning the Future*, John Wiley, New York.
- Anthony, R.N., (1965), *Planning and Control Systems: a framework for analysis*, Harvard Business School, Boston.
- Bos, A. te en J. Van der Meer-Kooistra, (1999), Specialisatie en evolutie: hoe de discipline bedrijfseconomie verdween en de management accounting zich ontwikkelde, in: F.M. Tempelaar, D.W. Feenstra, G.J. van Helden, *Over economie en bedrijf*, Delwel, 's-Gravenhage.
- Bosman, A., (1977), *Een metatheorie over het gedrag van organisaties*, Stenfort Kroese, Leiden.
- Bouma, J.L., (1968), *Leerboek der bedrijfseconomie, deel Ia*, Delwel, Wassenaar.
- Bouma, J.L., (1982), *Leerboek der bedrijfseconomie, deel I*, Delwel, Wassenaar.
- Bouma, J.L., (1990), Ontwikkelingen in het management accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, (1994), *Management accounting en economische organisatie*, Academic Service.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, (1995), *Management accounting en economische organisatie*, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*.
- Chalos, P. en S. Hake, (1974), Transfer Pricing under Bilateral Bargaining, *The Accounting Review*, pp. 12-16.
- Churchman, C.W., (1971), *The design of inquiring systems*, Basic Books, New York.
- Dassen, R.J.M., (1995), *Audit Quality: an Empirical Study of the Attributes and Determinants of Audit Quality Perceptions*, Landgraaf, Groenevert.

- Douma, S.W. en H.J. Schreuder, (1991), *Economic Approaches to organizations*, Englewood Cliffs N.J., Prentice Hall.
- Feenstra, D.W., (1985), *Oordeelsvorming rond de externe berichtgeving*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Hartman, F.G.H., (1999 forthcoming), The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*.
- Klant, J.J., (1979), *Spelregels voor Economen; de logische structuur van economische theoriën*, Leiden, Stenfort Kroese.
- Meer-Kooistra, J. van der, (1993), *Coördineren, motiveren en verrekenen: wisselwerking tussen omgeving, onderneming en mensen*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Poel, J.H.R. van de, (1973), *Methodologie*, *Maandblad voor bedrijfsadministratie en -organisatie*.
- Poel, J.H.R. van de, (1974), *Systemen en modellen*, *Maandblad voor bedrijfsadministratie en -organisatie*.
- Poel, J.H.R. van de, (1986), *Judgment and Control*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Poel, J.H.R. van de, A. Schilder, (1991), *Normen voor accountants*, Nivra-geschrift 59, Deventer.
- Poel, J.H.R. van de, (1999a), *Informatietechnologie en controlling*, Lezing, Universiteit van Amsterdam.
- Poel, J.H.R. van de, (1999b), *Genade met behoud van buit?*, Vossiuspers AUP, Amsterdam.
- Tempelaar, F.M., H.J.J. Bronsema en J.M. Overmeer, (1999), Begrensd rationaliteit, behavioral finance en beleggingsmanagement, in: D.W. Feenstra, G.J. van Helden, F.M. Tempelaar, *Over economie en bedrijf*, Delwel, 's-Gravenhage.
- Vaassen, E.H.J., (1994), *Decision processes in audit planning stage materiality judgements*, Maastricht, UPM.
- Vosselman, E.G.J., (1997), *Innovaties en imitaties in management accounting en control*, Kluwer, Deventer.
- Wallage, Ph, (1991), *Methodiek en mate van structuur: een beschouwing over het proces van accountantscontrole*, Dissertatie, Universiteit van Amsterdam.

NOTEN

- Ik dank Jan van Helden en Tom Groot die mij ondersteund hebben bij het in korte tijd voorbereiden van de lezing bij het afscheidsymposium van Prof. Bouma en het schrijven van dit artikel. Ook dank aan alle vakgenoten die mij tijdens de conferentie en daarna voorzien hebben van nuttig commentaar, met name Jeltje van der Meer, Frank Hartmann en Ed Vosselman.
- Dit verklaart de afkeer van theorie en empirisch onderzoek door de oudere practici, gewend als zij zijn aan een deductieve manier van werken.
- Zie Van de Poel en Schilder (1991)
- Onder andere de Amsterdam/Rotterdam-tegenstelling en de Schoonheidsfoutendiscussie. Zo zeker was men dus ook

weer niet van zijn deductieve aanpak! Merk op dat de Rotterdamse school over één kam geschoren wordt met de Amsterdamse; beide zijn namelijk Oostenrijks. Rotterdammers beweerden wel minder theoretisch te zijn en meer op de empirie gericht, maar hun adagium was even normatief-deductief, namelijk de veronderstelling dat alle problemen opgelost zouden kunnen worden door kwantitatieve analyse. Inderdaad is de sommenmakerij van de Rotterdammers erg lang doorgegaan en juist zij deden weinig aan de later in zwang rakende empirische toetsing van theorie.

5 Zie Te Bos en Van der Meer-Kooistra (1999).

6 Van de Poel (1973 en 1974). Deze artikelen werden later verwerkt in onderwijsmateriaal voor het Nivra en voor het universitair onderwijs in Groningen. De gedachte erachter was niet studenten vroeg wijs te maken, maar dat kennis omtrent het proces van kennisverwerving de beste manier was om jonge generaties voor te bereiden op een toekomst die permanente educatie noodzakelijk zou maken.

7 Baanbrekende denkers waren het en het was een voorrecht om in hun directe omgeving te mogen verkeren, mede daartoe aangespoord door Bosman die uit dezelfde traditie als Bouma afkomstig was, maar iets andere accenten legde. Enkele relevante publicaties zijn: Ackoff (1974), Churchman (1971) en Bosman (1977). Veel van deze benaderingen is terug te vinden in Bouma (1982) onder andere over de zogenaamde ontwerpende benadering en het systeemdenken in het algemeen.

8 Vooral omdat de club die zich bezighield met financiering en accounting zich gebonden wist door een meer dan toevallige belangstelling voor gedragsmatige aspecten van beslissen en verantwoorden. Wat leidde tot een stroom aan publicaties tot op de dag van vandaag. Zie bijvoorbeeld Tempelaar, Bronsema en Overmeer (1999).

9 Ook bedrijfskundigen moeten zich houden aan de internationaal gedefinieerde hokjes waarin wetenschappelijk werk moet passen. Dat zijn wel precies dezelfde hokjes waar ook de academici die werkzaam zijn aan een economische faculteit zich moeten melden. Nog altijd komen deskundigen uit hetzelfde vakgebied, werkzaam aan dezelfde Nederlandse universiteit, maar aan verschillende faculteiten, elkaar dus tegen op congressen in het buitenland. Samenwerking op lokaal niveau schijnt moeilijker te zijn.

10 Onder andere Dassen (1995), Van de Poel (1988), Bouma en van Helden (1994 en 1995) en Douma en Schreuder (1991).

11 De klassieke term is handelen. Vaak gericht op economisch handelen, maar we zijn er nu wel achter dat er meer aan de hand is dan beslissen oftewel kiezen uit panklare alternatieven. De meeste inspanning met de beste effecten zit in het ontwikkelen van alternatieven, niet in het kiezen zelf.

12 Het lijkt erop of deze boodschap alleen bedoeld is voor academici, maar dat is niet het geval. Ook de praktiserende management accountants zouden zich aangesproken moeten voelen. Overigens is dat ook waar te nemen sinds we beschik-

ken over de postdoctorale opleidingen voor controller en het daarbij noodzakelijke gilde VRC.

13 Dit soort onderzoek is het laatste decennium – ook in Nederland – meer dan eens ondernomen, zonder te kunnen zeggen dat er een levensvatbare stroming is ontstaan. Interessant is dat vanuit verschillende specialismen aan deze benadering wordt gewerkt. Accountantscontrole, management accounting, financiering en externe verslaggeving werken met dezelfde concepten en hypothesen. Enkele Nederlandse mijlpalen zijn Feenstra (1985), Van de Poel (1986), Wallage (1991), Vaassen (1994).

14 Vosselman (1997) denkt gunstiger over de multidisciplinaire, maar ik ben het met hem eens als hij het belang van innovaties en imitaties in de praktijk voor het onderzoek en de theorie onderstreept. Wat mij betreft kan het soort onderzoek dat hij bepleit ook best gedaan worden vanuit één discipline en wel de economische. Wat anderen doen, moeten anderen weten. Dat je als practicus overal rekening mee moet houden is bekend en al erg genoeg, maar houdt het opbergsysteem dat monodisciplinair is in tact, anders wordt het allemaal te rommelig en verliezen we te veel tijd aan steriele disputen.

15 De term opbergsysteem is afkomstig van Klant (1979) die daarmee uitdrukte dat een economische theorie significant verschilt van een natuurwetenschappelijke. De toepassingsmogelijkheden maar ook de weerlegbaarheid verschillen zo sterk, dat er altijd een waarschuwing op de verpakking zou moeten staan: 'pas op, kan gevaarlijk zijn of onzin'. Klant gaf wel toe dat er een sociale behoefte is aan een opbergsysteem, anders zou men niet de beschikking hebben over een vaktaal waarmee in gildeverband gecommuniceerd kan worden.

16 In Van de Poel (1999b) wordt betoogd dat controllers (de beoefenaren van management accounting in de praktijk) niet toegerust zijn voor de nakende kenniseconomie omdat ze de twee belangrijkste functies die zij onder die condities zullen moeten vervullen – investeringsanalyse en inrichtingsvraagstukken – onvoldoende beheersen. De theorieën over deze thema's zijn echter wel beschikbaar, maar de traditie om vanuit theoretische kaders te doceren is niet voldoende ontwikkeld.

17 Een uitstekend voorbeeld is Van der Meer-Kooistra (1993).

18 Een mooi voorbeeld op terrein van de management accounting is te vinden bij Chalos en Haka (1990).

19 Urheber van deze methode is Ackoff (1974) die er veel werk van maakte, ook in het onderwijs en bij het begeleiden van promotieonderzoek. Bouma (1982) heeft het aangedurfd het thema te bespreken met beginnende studenten. Veel practici gebruiken deze methode, maar schrijven er niet over. Vermoedelijk zijn gedragswetenschappelijke onderzoekers er mee bezig, maar er is te weinig contact over en weer. Zelf ben ik er verzot op, wat geen verwondering wekt als je deels in de wetenschap, deels in de praktijk bezig bent. Zie ook Van de Poel (1986) en Churchman (1971).