Naar een taxonomie van accounting theorieën

Een wetenschapstheoretische verkenning van theorievorming op het vakgebied management accounting[1]

Drs. C.D. Knoops

1 Inleiding

In de wetenschapstheorie hebben zich de laatste decennia belangrijke ontwikkelingen voorgedaan. Hierbij speelde de wetenschapsfilosoof Thomas Kuhn een belangrijke rol. 'Vooral onder invloed van de 'Kuhniaanse wending' hebben begrippen als objectiviteit, waarheid, empirische toetsing en wetenschappelijke vooruitgang hun vanzelfsprekende plausibiliteit verloren ...' (Kunneman, 1986, p. 9). Kunneman (pp. 9–12) schetst het volgende beeld. Het zogenaamde 'subject-objectschema', waarbij ervan wordt uitgegaan dat er een werkelijkheid bestaat die objectief gegeven is en die door de wetenschapper afstandelijk kan worden onderzocht, heeft zijn filosofische gezag grotendeels verloren, zonder dat daar een duidelijk alternatief voor in de plaats is gekomen. Dit heeft tot gevolg gehad dat relativistische opvattingen allerwegen veld hebben gewonnen. In de sociale wetenschappen kan dit beeld ook worden aangetroffen. 'Ook hier is sprake van een crisis en van wijd verbreid relativisme, dat niet alleen veroorzaakt wordt door het feit dat het natuurwetenschappelijke model zijn filosofische gezag grotendeels verloren heeft, maar ook door het feit dat de alternatieve benaderingen, die met name vanuit de dialectische en hermeneutische traditie voorgesteld werden, niet in staat bleken te zijn een uitweg te bieden uit de sociaal-wetenschappelijke grondslagenproblemen' (p. 12). Tussen de uitersten van het enige juiste wetenschapsmodel enerzijds en het relativisme van 'alles kan' anderzijds, staat de opvatting 'dat wetenschappelijk onderzoek een simultaan proces is van kennisgroei en het scheppen van de voorwaarden daartoe. Deze voorwaarden omvatten zowel regels voor rechtvaardiging van de resultaten achteraf, als richtlijnen voor verder onderzoek. Tezamen vormen deze regels en richtlijnen de strategische variabelen in de afbakening van het vakgebied.' (Huussen, 1992, p. 370). Alvorens te komen tot een strategie voor accounting onderzoek is het nodig de ontwikkelingen in kaart te brengen. Hiertoe willen wij in dit artikel een aanzet leveren.

Wij zullen in dit artikel aantonen dat ook in accounting alternatieve benaderingen (interpretative en critical approaches) zijn opgekomen, met name in het Verenigd Koninkrijk. Het overgrote deel van het accounting onderzoek ('mainstream accounting') gaat echter nog steeds uit van (verouderde) wetenschapstheoretische opvattingen.

In dit artikel zullen wij trachten enige structuur aan te brengen in de ontwikkelingen op het vakgebied management accounting vanuit een wetenschapstheoretische optiek. In paragraaf 2 zullen wij eerst een overzicht geven van verschillende soorten indelingen van theorieën en schetsen wij kort de ontwikkelingen op het gebied van financial accounting, zoals die in ons eerder

Drs. C.D. Knoops is als universitair docent verbonden aan de vakgroep Kosten- en Winstbepalingsvraagstukken van de Economische Faculteit van de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Redacteur van de Kosten & Winst Nieuwsbrief.

onderzoek (Knoops, 1988, 1990) werden gesignaleerd. In paragraaf 3 geven wij uitgebreider de ontwikkelingen op het gebied van management accounting weer. In paragraaf 4 geven wij een evaluatie van de verschillende theorieën in management accounting en trekken wij enkele conclusies.

2 Indelingen van verschillende soorten accounting theorieën

Wij definiëren een theorie zeer ruim als een samenhangend geheel van uitspraken. Accounting theory wordt door Hendriksen/Van Breda (1992, p. 21) gedefinieerd als 'a coherent set of hypothetical, conceptual, and pragmatic principles forming a general frame of reference for inquiry into the nature of accounting'. Zij stellen dat de definitie bewust ruim gekozen is om hieronder zowel de traditionele visie op accounting theorie als een algemeen referentiekader voor het evalueren en ontwikkelen van gezonde accounting praktijken, als de meer moderne visie op accounting theorie, als een algemeen referentiekader voor het verklaren en voorspellen van accounting praktijken, te laten vallen. Accounting theory is dus het algemene referentiekader voor het evalueren en ontwikkelen van theorieën in accounting. Hoewel de meeste Amerikaanse handboeken, die de titel 'Accounting theory' (inclusief Hendriksen/Van Breda) dragen, dit algemene referentiekader uitsluitend toepassen op financial accounting, kan het referentiekader ook betrekking hebben op andere onderdelen van accounting, zoals management accounting, international accounting, public sector accounting, enzovoort. Ons inziens is één van de belangrijkste functies van het deelgebied 'accounting theory' om een algemene accounting theorie te ontwikkelen, waarvan specifieke theorieën kunnen worden afgeleid. Het grote voorbeeld hiervan vinden wij bij Mattessich, die vele publikaties op zijn naam heeft staan waarin wetenschapstheoretische concepten worden toegepast op accounting. Ondanks grote tegenstellingen tussen praktizerende en academische accountants is er toch een algemeen geaccepteerde theoretische basis voor accounting. Wat er volgens Mattessich mist is een systematische ontwikkeling van diverse interpretaties van deze algemene theoretische basis ten behoeve van verschillende informatiedoeleinden. Hij beschouwt zelf de strikte scheiding tussen een algemeen theoretisch raamwerk en de interpretatie met behulp van specifieke doelgerichte hypotheses, ofwel de scheiding tussen 'unor semi-interpreted calculus and its interpretation', als de belangrijkste prestatie in zijn 'Accounting and Analytical Methods' (1964/1977; zie ook Mattessich, 1984, pp. 24, 33; Mattessich, 1991, pp. 33–39; zie ook Knoops 1988, pp. 25, 26).[2]

Algemene en specifieke theorieën. De eerste vorm van indeling in soorten theorieën op het gebied van accounting hebben wij hiermee aangegeven, namelijk het onderscheid tussen algemene en specifieke theorieën. Algemene theorieën hebben een grotere reikwijdte en vormen een referentiekader voor meer specifieke theorieën. Algemene theorieën houden zich bezig met accounting als systeem; specifieke theorieën bewegen zich slechts op een klein deel van het vakgebied accounting.

Descriptieve en prescriptieve theorieën. Descriptieve of positieve theorieën beschrijven hoe iets is; zij geven een beschrijving van de 'werkelijkheid'. Meestal wordt er van uitgegaan dat er een van de onderzoeker onafhankelijke werkelijkheid bestaat, maar dat is niet noodzakelijk. Een prescriptieve of normatieve theorie geeft aan hoe iets zou moeten zijn; er worden voorschriften voor de praktijk gegeven. In accounting beschrijven en verklaren descriptieve theorieën welke financiële informatie wordt verstrekt en gecommuniceerd aan de gebruikers en hoe dit gebeurt. Dit betekent veelal dat getracht wordt het gedrag van managers op het gebied van accounting te verklaren en te voorspellen. Normatieve theorieën schrijven voor welke gegevens verstrekt moeten worden en hoe deze gepresenteerd zouden moeten worden.[3] Om te ontkomen aan het verwijt dat normatieve theorieën niet waardevrij zijn, stellen sommige auteurs dat zij uitgaan van een 'conditioneel normatieve theorie'. Hierbij wordt een doel geformuleerd en wordt aangegeven hoe gehan-

deld moet worden *indien* u dit doel wilt bereiken (op de meest efficiënte manier).

Inductieve theorieën en deductieve theorieën. In het proces van inductie worden algemene conclusies getrokken uit individuele waarnemingen of metingen. Dit gebeurt door het formuleren van toetsbare hypotheses, waarna gegevens worden verzameld en statistische technieken op deze gegevens worden losgelaten om de hypotheses te toetsen. In een deductieve redeneerwijze wordt gestart met bepaalde doelstellingen, uitgangspunten, of postulaten, en hieruit worden door middel van logisch redeneren bepaalde conclusies getrokken voor het handelen in de praktijk; in accounting betekent dit meestal dat beginselen worden afgeleid uit postulaten, waarbij die beginselen de basis vormen voor praktische toepassing. Dit wordt wel de 'postulational approach', de axiomatische benadering, of 'a priori research' genoemd.[4] Normatieve theorieën kunnen worden beoordeeld op de redelijkheid van de uitgangspunten; deze uitgangspunten moeten dan ook duidelijk in de theorie worden aangegeven.[5]

Syntactische, semantische en pragmatische theorieën. Syntactische theorieën zijn descriptieve of normatieve theorieën zonder empirische inhoud; het zijn formeel logische structuren van logisch consistente relaties. Syntactische theorieën kunnen alleen worden getoetst op logische consistentie; de juistheid van de theorie berust niet op empirische waarneming, maar op bepaalde regels die men aanvaardt. Veel accounting theorieën vallen onder de syntactische theorieën, bijvoorbeeld de winstbepalingsstelsels, technieken zoals lineaire programmering en break-even analyse.

Semantische theorieën zijn descriptieve theorieën met empirische inhoud. Een semantische theorie is een descriptieve structuur van relaties die empirisch geldig zijn. De 'waarheid' van deze theorieën kan empirisch getoetst worden. De uitspraak dat er *f* 100 in kas zit kan empirisch getoetst worden; er is een semantische relatie tussen de uitspraak en de empirie. Toetsing van semantische theorieën in accounting geschiedt bijvoorbeeld in onderzoek waarin bezien wordt of gebruikers van informatie de door de verstrekkers van informatie bedoelde betekenis ook begrepen hebben. (Vergelijk Hendriksen/Van Breda, 1992, p. 19).

Pragmatische theorieën zijn eveneens descriptieve theorieën met empirische inhoud. Een pragmatische theorie is een relationele structuur tussen een descriptieve theorie en haar omgeving. Bij pragmatische theorieën in accounting ligt de nadruk op gedragsmatige invloeden van informatie op de gebruikers van die informatie. Hierbij wordt het nut van accounting voor de gebruikers onderzocht.

Evaluatie. In principe zijn nagenoeg alle combinaties van vormen van theorieën mogelijk. Meestal maken descriptieve theorieën gebruik van inductieve redeneervormen, terwijl normatieve theorieën gebruik maken van deductieve redeneervormen. Algemene theorieën kunnen descriptief of normatief van aard zijn.

In een eerdere publikatie waarin wij de ontwikkelingen op het gebied van financial accounting analyseerden (Knoops, 1988, pp. 16–18), kwamen wij tot de conclusie dat er twee tendensen waarneembaar waren:

- Van a priori onderzoek in de zestiger jaren naar descriptief, empirisch onderzoek vanaf de jaren zeventig tot heden. Deze tendens kan gemakkelijk worden waargenomen door de inhoud van belangrijke tijdschriften op het terrein van financial accounting te bezien, zoals: *The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Business Finance and Accounting, Contemporary Accounting Research*, maar ook tijdschriften die zich meer bewegen op het terrein van management accounting, zoals *Journal of Cost Management, Journal of Management Accounting Research en Management Accounting Research.*
- Een tendens van theorieën op syntactisch niveau, naar theorieën op semantisch niveau, naar theorieën op pragmatisch niveau. Dit laatste wordt onder andere weergegeven door Abdel-khalik/Ajinkya (1979, p. 13) 'Early accounting developments were concerned mainly with processing and, therefore, gener-

ated research problems which dealt with identification, measurement, recording and classification of economic transactions, and which focused on the *process* of measurement, measurement units, the *measurer*, the *timing* of measurement, etc. At a later stage the focus shifted to issues associated with another segment of the cycle, reporting. Research then centered on *what* to report, *to whom* to report, *how* frequently to report, and what level of *aggregation* should be adopted. More recently much research activity has been expended on the interaction between financial reporting and the users of accounting numbers – the last component of the cycle. Representative research reports deal with the effects of accounting reports on security prices ..., on lending decisions ..., on the bond market ..., and on auditing judgments ...'.

Deze tendensen betekenden een sterke uitbreiding van het domein van het vakgebied accounting.

In 1977 constateerde het Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports van de American Accounting Association in haar 'Statement *on* accounting theory and theory acceptance' (SATTA) dat 'a single universally accepted basic accounting theory does not exist at this time' (p. 1). De commissie heeft haar taakinhoud enigszins gewijzigd door te zoeken naar verklaringen voor het gebrek aan overeenstemming over een algemene accounting theorie. SATTA concludeerde dat de vooruitgang in accounting wellicht meer revolutionair[6] van aard was (in de betekenis die Kuhn daaraan gaf). SATTA onderscheidde drie overheersende benaderingen voor de ontwikkeling van een accounting theorie, die elk weer werden onderverdeeld in twee subcategorieën. SATTA (p. 43) constateerde nog voorzichtig dat 'each approach begins to take on the attributes of a distinct paradigm'.[7] Hoewel Belkaoui (1992) het begrip 'paradigma' iets anders invult komt hij tot de conclusie dat 'accounting lacks a single comprehensive paradigm and is a multiple-paradigm science' (1992, p. 499). Voor een uitstekende verhandeling over de ontwikkeling op het gebied van financial accounting verwijzen wij naar Feenstra (1991). Zie ook Knoops (1988, 1990). In dit artikel zullen wij ons voornamelijk beperken tot ontwikkelingen in management accounting onderzoek (paragraaf 3). In paragraaf 4 zullen wij nader ingaan op het begrip paradigma als wij trachten een classificatie van accounting theorieën te geven.

3 Ontwikkelingen in management accounting onderzoek

3.1 Inleiding

Management accounting wordt meestal gedefinieerd als het proces van verzamelen, meten, samenvoegen, analyseren, voorbereiden, interpreteren en communiceren van informatie ten behoeve van het management voor besluitvorming en beheersing van activiteiten van de organisatie (bijvoorbeeld Horngren/Foster, 1991, p. 4). Tot de jaren vijftig ligt de nadruk sterk op het bepalen van de kostprijs van produkten, vanaf de jaren vijftig ligt de nadruk op informatieverstrekking ten behoeve van het management ten behoeve van planning en beheersing van bedrijfsactiviteiten. Dit betekende een belangrijke verschuiving van 'cost accounting', met haar nadruk op het nauwkeurig meten van de kosten, naar management accounting, waarbij het met name gaat om het bepalen van de relevante kosten voor bepaalde beslissingen (zie Ryan/Scapens/Theobald, 1992, p. 43).

Gedurende de jaren zestig werden nieuwe technieken ontwikkeld en verfijnd die het management moesten helpen in de besluitvorming, mede onder invloed van de operations research (bijvoorbeeld schatting van kostenfuncties, breakeven analyse, voorraadmodellen, verschillenanalyse). Ten behoeve van de beheersing ('control') staat de term 'responsibility accounting' centraal, waarbij in de organisatie verschillende centra van verantwoordelijkheid worden onderscheiden en waarbij de planning en activiteiten van deze centra worden beheerst door het toerekenen van opbrengsten en kosten aan verantwoordelijke personen in deze centra.

De onderliggende veronderstellingen van de 'conventional wisdom' van de jaren zestig werden

vanaf de jaren zeventig losgelaten. Dit leidde tot een sterk analytisch instrumentarium. Als reactie hierop kwam de case studie benadering opnieuw op aan het eind van de jaren zeventig, omdat de kloof tussen theorie en praktijk als te groot werd ervaren. Het onderzoek is dan vooral descriptief van aard.
Het laatste decennium worden ook benaderingen vanuit de hermeneutische en dialectische traditie in management accounting toegepast.
Deze ontwikkelingen zullen wij in deze paragraaf verder bespreken.

3.2 Onderliggende veronderstellingen van de 'conventional wisdom'

Scapens (1985, pp. 7–24) onderzocht de onderliggende veronderstellingen van wat hij noemde de 'conventional wisdom', die gevormd werd door de inhoud van de gangbare (Amerikaanse en Engelse) leerboeken op het gebied van cost / management accounting in die tijd. De gangbare benadering is de 'user decision approach' of 'information for decisions approach'. Met name voor korte termijn besluitvorming staat de slogan 'different costs for different purposes' centraal. Relevante kosten moeten worden bepaald in het kader van specifieke beslissingen; informatie moet worden afgestemd op de behoeften van de gebruikers van die informatie. Als eenmaal vaststaat welke beslissingsmodellen de gebruikers hanteren, kan de benodigde management accounting informatie door deductieve redenering worden vastgesteld. Dit werd ook wel aangeduid als het zoeken naar 'conditional truth', om deze benadering te onderscheiden van de 'absolute truth'-benadering van cost accounting van voor de jaren zestig. Er werd uitgegaan van een neoklassiek economisch raamwerk bij de analyse van besluitvormingsmodellen, dat wil zeggen het streven naar winstmaximalisatie op basis van marginale analyse en aandacht voor incrementele kasstromen.
De veronderstellingen van het neoklassieke raamwerk dat in de vijftiger en zestiger jaren een rol speelde in management accounting zijn volgens Ryan/Scapens/Theobald (1992, p. 47):

- Volledige en perfecte informatie: de beslisser heeft zonder kosten en zonder dat onzekerheid een rol speelt, alle informatie beschikbaar die nodig is voor het volledig structureren van elk beslissingsprobleem en bereikt hiermee een oplossing die zijn winst maximaliseert op grond van de marginale analyse.
- Doelovereenstemming: de beslisser is eigenaar van de organisatie of stelt zich volledig achter de doelstellingen van de eigenaar: als beslissers geen eigenaar zijn wordt uitgegaan van de technieken van 'responsibility accounting' om doelovereenstemming te bereiken.
- Gestructureerde probleemstellingen: individuele beslissers kunnen worden geïsoleerd van andere beslissers binnen de organisatie; alle beslissers streven naar maximale winst en hebben volledige en perfecte informatie en allen evenveel informatie en dus komt elke beslisser met deze informatie uit op dezelfde oplossingen en kan elke beslissing onafhankelijk worden geanalyseerd.

Ryan/Scapens/Theobald (1992, p. 47) typeren de methodologische benadering als 'deductief redeneren vanuit de veronderstellingen van de neoklassieke economie'. In de oorspronkelijke management accounting beslissingsmodellen werden deze veronderstellingen als vanzelfsprekend aangenomen. Er is sprake van normatieve theorievorming.

3.3 Het loslaten van de veronderstellingen in de jaren zeventig

De irrealistische veronderstellingen van het neoklassieke raamwerk werden in de jaren zeventig één voor één losgelaten. Wetenschappers begonnen de invloed van onzekerheid, van informatiekosten en van de motieven en het gedrag van managers en beslissers op het ontwikkelen en op de keuze van accounting technieken te onderzoeken.[8] Eind jaren zestig en begin jaren zeventig werd voor het eerst onzekerheid in de modellen geïntroduceerd, waarbij met name gebruik werd gemaakt van statistische beslistheorie en waarschijnlijkheidstheorie.
Als onzekerheid wordt geïntroduceerd in de modellen, komt ook snel de vraag naar de kosten/waarde van informatie op. Naast de vraag naar het ontwikkelen van informatiesystemen,

wordt door de zogenaamde 'information economics approach' ook de vraag gesteld naar de keuze van accounting technieken. De meest juiste accounting technieken die toegepast zouden moeten worden zijn afhankelijk van de situatie, met name van de kosten en baten van informatie. Ryan/Scapens/Theobald (1992, pp. 49, 50) noemen dit de 'costly truth approach'; 'truth' behelst hier het voorschrijven van een optimaal accounting systeem, afhankelijk van de kosten en baten van de informatie. In deze zin verschilt deze benadering niet fundamenteel van het raamwerk van de neoklassieke economie.
Bouma (1990, pp. 47, 48) wijst nog op de ontwikkeling van de 'behavioral theory of the firm' ofwel de theorie van het intern ondernemingsgedrag, waarin de alwetende rationaliteit wordt vervangen door de begrensde rationaliteit, dat wil zeggen dat een beslissing wordt genomen op basis van een beperkte, benaderende, vereenvoudigde voorstelling van de probleemsituatie en de elementen van deze voorstelling van het probleem zijn niet op voorhand gegeven, maar worden nader bepaald in het proces van de probleemoplossing en besluitvorming. Het gesloten beslissingsmodel wordt hiermee open gemaakt.

3.4 Een nadere beschouwing van information economics en agency theory

De grondslagen voor de agency theory werden gelegd in een bekend artikel van Jensen en Meckling (1976). Zij zien de onderneming als een knooppunt van formele en informele contracten ('nexus of contracts') tussen bij de onderneming betrokken personen die met elkaar in een relatie staan van principaal (eigenaar, aandeelhouder, baas) ten opzichte van agent (management, hoofd van een afdeling, ondergeschikte). In het agency contract wordt verantwoordelijkheid gedelegeerd in ruil voor een bepaalde vergoeding. Er wordt verondersteld dat alle individuen hun eigen belang nastreven: nutsmaximalisatie. De principaal wil toezicht houden op de agent (er ontstaan 'monitoring costs'), er zal een beloningsstelsel ontwikkeld worden, dusdanig dat de agent geprikkeld wordt de belangen van de principaal na te streven ('incentive contracts') en er zullen afspraken worden gemaakt over onder bepaalde omstandigheden uit te voeren, dan wel na te laten acties ('bonding') (Vgl. Bouma, 1988, p. 257 en 1990, pp. 48–50). Elk individu erkent dat zijn/haar welvaart afhankelijk is van het voortbestaan van de onderneming, maar heeft tezelfdertijd de neiging acties te ondernemen die de waarde van de onderneming verminderen. Deze waardeverminderende acties (agency costs) worden ingegeven door pogingen welvaart naar zichzelf toe te schuiven ten koste van anderen. Agencykosten vloeien voort uit de omstandigheid dat informatiekosten niet nihil zijn. In de contracten worden voor het toezicht (monitoring) accounting gegevens gebruikt, bijvoorbeeld debt/equity ratio's worden in schuldcontracten gehanteerd om een wealthtransfer ten koste van schuldeisers te voorkomen, in de beloning voor managers zit vaak een deel dat afhankelijk is van de winst, om lijntrekkerij (shirking) van de manager te voorkomen. Dit gebruik van accounting getallen vergt calculaties en toezicht dat de contracten worden nageleefd. De verdeling van de totale vergoeding over principaal en agent is niet alleen afhankelijk van de totale uitkomst, maar tevens van de specifieke informatie die principaal en agent ter beschikking hebben. In die zin kan de agency theorie volgens Mattessich (1980/1984, p. 405) worden beschouwd als de natuurlijke uitbreiding en voortzetting van de toepassing van information economics op het vakgebied management accounting. Omdat de waarde van informatie een beslissende rol speelt, past de agency theorie precies in het algemene programma van de information economics. Bovendien worden op deze wijze gedragsmatige aspecten ingevoerd.
Jensen (1983, p. 334) onderscheidde twee vormen van de agency theorie, namelijk het 'principal agent model' (voornamelijk normatief) en de 'positive agency theory' (positieve theorie). Agency modellen kunnen als doel hebben het verklaren van het gedrag van economische agenten (positief), maar kunnen ook een beschrijving geven van de wijze waarop beslissers zouden moeten handelen (normatief). De normatieve agency modellen moeten wel in overeenstemming zijn met waargenomen gedrag van beslissers.
Baiman (1982) geeft een evaluatie van het agency model als basis voor een positive theory of

management accounting en van de mogelijkheid van het agency model om te dienen als basis voor een normative theory of accounting. Baiman (1990) geeft een overzicht van de literatuur op het gebied van agency theorie en de invloed hiervan op het management accounting onderzoek. Hieronder geven wij een korte samenvatting van het onderzoek van Baiman (1990).
Hij onderscheidt en vergelijkt drie modellen: het principal-agent model, het transaction cost economics model en de positive theory of accounting (Rochester model).
Deze drie modellen verschaffen soortgelijke raamwerken voor de analyse van de interactie tussen individuen die hun eigenbelang nastreven in een economische context. Het gaat dan om:

- het begrijpen van de factoren en oorzaken voor een verlies aan efficiency als gevolg van een uiteenlopen van coöperatief handelen en handelen in eigenbelang (het verlies door agency problemen);
- het analyseren en verklaren van de gevolgen van verschillende beheersingsprocessen (zoals budgetteringssystemen, 'arbeids'contracten, systemen om de resultaten te meten) voor het verminderen van het efficiency verlies dat ontstaat door agency problemen.

Gemeenschappelijke uitgangspunten zijn ten eerste dat managers nutsmaximalisatie nastreven en dat hun gedrag kan worden beïnvloed door het ontwikkelen van 'arbeids'contracten en ten tweede dat eigenaren en managers gezamenlijk de kosten van de agency problemen dragen, zodat zij gemotiveerd zijn contracten te ontwikkelen die onderliggende agency problemen verminderen. De gemeenschappelijke onderzoeksagenda behelst: het nauwkeurig modelmatig weergeven van de onderliggende economische context die aanleiding geeft tot agency problemen, het afleiden van optimale 'arbeids'relaties (contracten) en het verklaren van de wijze waarop deze relaties (contracten) de onderliggende agency problemen reduceren, en het vergelijken van de resultaten van de waargenomen praktijk met de ontwikkelde modellen en analyse. Verschillen tussen de drie modellen betreffen een benadrukking van andere oorzaken voor het verschil tussen coöperatief handelen en handelen in eigenbelang en een benadrukking van andere aspecten van de gemeenschappelijke onderzoeksagenda.
In het principal-agent model ligt de nadruk op de keuze van het optimale ex ante 'arbeids'contract en op informatiesystemen. Individuen handelen rationeel, streven hun eigenbelang na en hebben de beschikking over onbeperkte rekencapaciteit. Deze laatste veronderstelling wordt in het transactiekosten model losgelaten. Baiman merkt op dat de transaction cost economics approach nog weinig invloed heeft gehad op de richting van onderzoek op het gebied van management accounting. De positive accounting theory gaat uit van de efficiency van de arbeids- en kapitaalmarkt. De contracten worden, gegeven de transactiekosten, als optimaal verondersteld. Voor een uitgebreid overzicht van de verschillen tussen de drie modellen verwijzen wij naar het artikel van Baiman (1990).

In agency theorie wordt de beslisser (agent) gescheiden van de eigenaar (principaal). De onderliggende veronderstellingen van het raamwerk van de neo-klassieke economie bleven echter aanwezig, omdat principaal en agent beiden worden verondersteld hun nut te maximaliseren en omdat er wordt verondersteld dat er een markt is voor managementkwaliteiten en voor informatie. De expliciete erkenning dat aan informatie een prijskaartje hangt leidt niet tot marktimperfecties, maar veeleer tot een serie contracten waarover vrijelijk wordt onderhandeld tussen rationele economische beslissers (Ryan/Scapens/Theobald, 1992, p. 54).

Hoewel in agency research door verschillende schrijvers andere gewichten worden toegekend aan normatieve en positieve elementen, kan geconcludeerd worden dat agency theory onderzoek zich bezig houdt met de verklaring van waargenomen accounting praktijk, aldus Ryan/Scapens/Theobald (1992, pp. 54/55). Dit betekent volgens deze auteurs een ommekeer (shift) in de methodologie van accounting onderzoek, namelijk van een normatieve aanpak van de oudere beslissingsmodellen naar positieve theo-

rieën van management accounting. In navolging van Friedman (1953) wordt door positive accounting onderzoekers vaak gesteld dat het waarheidsgehalte van de veronderstellingen niet relevant is, als met de theorie maar goede voorspellingen kunnen worden afgeleid. Het gaat dan in positief onderzoek om de voorspelling van algemene gedragspatronen van een groot aantal individuen of ondernemingen. Het gedrag van individuele personen of ondernemingen kan niet worden voorspeld.

3.5 Gedragsmatige aspecten: behavioral accounting research

'Behavioral accounting research' en 'human information processing' hebben in financial accounting een belangrijker rol gespeeld dan in management accounting (zie bijvoorbeeld Feenstra, 1985).

Argyris (1952) en Stedry (1960) hebben de basis gelegd voor de toepassing van behavioral research op het vakgebied management accounting. Zij hielden zich vooral bezig met de invloed van management accounting systemen (bijvoorbeeld budgetten en beheersing) op mensen. In de jaren zeventig werden individueel-psychologische aspecten van de oordeelsvorming in accounting op een meer analytische wijze onderzocht (Libby en Lewis, 1977 en 1982, Libby, 1981, Ashton, 1982). Deze richting wordt 'human information processing' genoemd. Aan het eind van de jaren zestig ontwikkelde zich in het onderzoek een omgekeerde tendens en verschuift de aandacht in het onderzoek naar de invloed van mensen op het ontwikkelen van accounting systemen (Lowe en Shaw, 1968, Schiff en Lewin, 1979). In onderzoek naar information inductance, dat wil zeggen dat bij het verstrekken van informatie bewust rekening wordt gehouden met mogelijke gevolgen voor de besluitvorming door de gebruikers van de informatie, wordt een meer complete theorie over het ontwikkelen van accounting systemen gepresenteerd, waarin rekening wordt gehouden met individuele of groepsbesluitvorming en waarin rekening wordt gehouden met omgevingsfactoren. De invloed van organisatorische factoren op het ontwikkelen van accounting systemen kwam naar voren in contingency theory benaderingen. Vanaf halverwege de jaren zeventig werden contingency theorieën ook toegepast in management accounting onderzoek. Hierbij wordt er van uitgegaan dat er geen algemeen meest juist accounting systeem voor alle organisaties in alle omstandigheden beschikbaar is; de contingency theorie tracht bepaalde aspecten van een accounting systeem, die gekoppeld zijn aan bepaalde gedefinieerde omstandigheden, te identificeren en een juiste koppeling van omstandigheden en accounting systeem aan te tonen (Emmanuel/Otley/Merchant, 1990, p. 57).

Met name Hopwood heeft zijn stempel gedrukt op theorievorming waarbij de invloed van alle aspecten op het ontwikkelen van accounting systemen wordt onderzocht. Accounting systemen worden beschouwd als organisatorische fenomenen in hun sociale en historische context. Naarmate meer aandacht wordt geschonken aan organisatorische context factoren wordt de onderzoeksrichting veelal aangeduid met 'behavioral accounting research'. Onderzoek in deze richting is met name ook terug te vinden in het gezaghebbende tijdschrift *'Accounting, Organizations and Society'* waarvan Hopwood sinds de oprichting in 1976 hoofdredacteur is.[9]

3.6 Interpretive en critical approaches

Ryan/Scapens/Theobald (1992, p. 62) constateren een verschil in stijl van het onderzoek in organisatietheorie in de Verenigde Staten in vergelijking met Europa, die ook zijn weerslag vindt in management accounting onderzoek: een voorkeur voor gedragsmatige, psychologische en human information processing studies in de Verenigde Staten, terwijl organisatorische en sociologische studies de voorkeur verdienen in het Verenigd Koninkrijk. Accounting systemen worden in deze laatste benadering onderzocht in hun bredere historische, organisatorische, sociale en politieke context.

Voor meer dan een decennium heeft een groeiend aantal onderzoekers zich bezig gehouden met het idee dat accounting en auditing meer zijn dan een geheel van technieken. De accounting praktijken vormen, en worden gevormd door, de organisaties en maatschappijen waar zij deel van

uitmaken. Contextuele studies zijn daarmee een integraal en onmisbaar kenmerk geworden van het zelfbegrip van deze disciplines, en voor degenen die trachten deze disciplines te demystificeren en die hervormingen voorstaan. Drie conferenties 'Interdisciplinary Perspectives on Accounting' (IPA) in 1985, 1988 en 1991 stonden aan het begin van deze ontwikkelingen in accounting onderzoek.
In tijdschriften als *'Accounting, Organizations and Society', 'Accounting, Auditing & Accountability Journal'* en het nieuwe tijdschrift *'Critical Perspectives on Accounting'* verschijnen veel van dergelijke contextuele studies. Hierin wordt als uitgangspunt genomen dat: 'de accounting praktijken vorm geven aan, en worden gevormd door, de organisaties en maatschappijen waar zij deel van uitmaken'.
Bij interpretative en critical approaches worden accounting systemen bezien in hun historische, organisatorische, sociale en politieke context. Accounting is in deze benaderingen veel meer dan een technische activiteit; men tracht de sociale wortels van accounting systemen bloot te leggen en de relatie met de technieken aan te tonen. Een mogelijke wijze om accounting systemen te begrijpen in hun sociale context is de beschouwing van accounting als een taalsysteem. Het taalsysteem van accounting blijkt in veel onderzoeken actief betrokken te zijn bij sociale beheersing en bij conflicten tussen groepen (klassen) mensen; accounting wordt gezien als een vorm van ideologie. Bij de interpretatieve benadering gaat het vooral om het begrijpen ('verstehen') van het handelen van mensen in de sociale context; bij de kritische benadering gaat het om het blootleggen van onderdrukkende en ideologisch bepaalde praktijken en om het aangeven van wegen tot verandering van accounting systemen. De verschillen tussen deze benaderingen worden weergegeven in de tabel in een bijlage.

Roslender (1992, pp. 140–151) geeft een uitgebreid overzicht van sociologische perspectieven op management accounting. De eerste hieronder genoemde richting in management accounting onderzoek kan worden geclassificeerd onder het 'interpretative perspective', de andere drie richtingen worden geclassificeerd onder het 'critical perspective'. Roslender onderscheidt vier benaderingen:
Het interactionisme. Interactionisme is een poging de sociale orde te begrijpen in termen van de resultante van de interacties van sociale factoren. Tegenwoordig houdt het interactionisme zich bezig met structuur en haar relatie met betekenissen ten einde de aard van het proces van structurering te doorgronden.
Structuration theory geeft een meer gerichte, informatieve, geïntegreerde en toch efficiënte wijze van analyse voor de wijze waarop accounting systemen impliciet zijn in de constructie, het onderhoud en wijzigingen in de sociale structuur van een organisatie. Het beoogt een bredere benadering te geven dan behavioral accounting. Het is onder andere gebaseerd op het werk van de socioloog/filosoof A. Giddens. Enkele artikelen in deze richting zijn: Colville (1981), Macintosh/Scapens (1990, 1991) en Berry c.s. (1985).
De benadering vanuit het arbeidsproces. In tegenstelling tot het interactionisme houdt de arbeidsproces-benadering zich niet bezig met epistemologische onderwerpen. De belangrijkste sociologen/filosofen waarop deze benadering is gebaseerd zijn de latere K. Marx en H. Braverman. Marx en Braverman hielden zich bezig met de radicale hervorming van arbeid en maatschappij. Dit is alleen mogelijk door een overgang naar een alternatieve socialistische maatschappij-orde. Hun werk was gericht op de politieke bewustwording van de onderdrukte arbeidersklasse. Dit perspectief wordt toegepast op management accounting door T. Hopper. Er wordt aangetoond hoe management accounting bijdraagt aan de institutionele ondergeschiktheid van arbeid, hoe de taal van management accounting belangen van bepaalde groepen dient en legitimeert en de wijze waarop management accounting zich met name in dienst stelt van de belangen van het kapitaal.
Kritische theorie. De kritische theorie wordt geïdentificeerd met het werk van de Frankfurter Schule, met als belangrijkste vertegenwoordiger J. Habermas. In brede zin houdt men zich bezig met de sociale orde van kapitalistische maat-

schappijen. Men poogt het wezen van de maatschappij te onthullen en de grondslag te leggen voor menselijke emancipatie door sociale verandering. Deze theorie wordt met name toegepast op het gebied van regelgeving en de daarbij aanwezige belangen in financial accounting. In management accounting wordt getracht accounting systemen te doorgronden in hun organisatorische context. Kritische theorie kan worden gebruikt voor het begrijpen en veranderen van accounting systemen. Laughlin (1987) geeft een overzicht van deze benadering in management accounting.

Het Foucauldian perspectief. M. Foucault hanteerde een methodologie die gebaseerd is op twee epistemologische technieken: archeologie en in zijn latere werk genealogie. Door middel van archeologie en genealogie wil Foucault de wortels van onze kennis blootleggen. Archeologisch onderzoek wordt uitgevoerd op het 'discours', dat wil zeggen in de concepten en termen die gebruikt worden in de context van het bediscussiëren, beschrijven, theoretiseren, enzovoort van een sociaal fenomeen, zoals krankzinnigheid (maar hier kan ook 'accounting' worden ingevuld). Op deze wijze wordt kritisch gevolgd wat in de loop der tijd voor kennis doorgaat over dit sociaal fenomeen. Genealogische analyse wordt uitgevoerd om aan te tonen dat geschiedenis niet lineair is, dat de feitelijke loop der gebeurtenissen die de geschiedenis vormen gekenmerkt wordt door discontinuïteit, toevalligheden en met name door voortdurende machtsstrijd. De feitelijkheid van de geschiedenis wordt in vraag gesteld. In zijn latere werk speelt de relatie macht/kennis een belangrijke rol. De laatste jaren verschijnen talrijke artikelen waarin de archeologische of genealogische methode wordt toegepast op accounting: archeologische analyses van het accounting 'discours', genealogische analyses van accounting technieken, een kritische analyse van accounting en machtsverhoudingen. Zie bijvoorbeeld Hoskin en Macve (1986), Loft (1986), Hopwood (1987), Miller en O'Leary (1987) en Preston (1992).

Meestal wordt gebruik gemaakt van historisch en etnografisch onderzoek en case studies bij de hier besproken sociologische benaderingen.

3.7 Descriptieve theorie: case studies/field research

In 1987 verscheen het geruchtmakende boek van Johnson/Kaplan 'Relevance lost', hetgeen een verandering in de methodologie inluidde. Cooper en Kaplan (1991) beschrijven de situatie als volgt. In het afgelopen decennium is het vak management accounting meer afgestemd op de behoeften van moderne ondernemingen. Belangrijke veranderingen in de omgeving (wereldwijde concurrentie en technologische ontwikkelingen) hebben ertoe geleid dat de traditionele kostencalculatietechnieken verouderd zijn. Er zijn nieuwe technieken ontwikkeld, die vooral gericht zijn op het verbeteren van de informatie die verschaft wordt aan het management en aan overige werknemers, en waarbij sprake is van een toegenomen belangstelling voor het ontwikkelen van informatie- en beheersingssystemen. Er is nauwkeuriger informatie nodig over produktieprocessen en over de opgeofferde middelen voor het produceren en verkopen van de produkten. Cooper/Kaplan geven in hun boek de resultaten weer van veldonderzoek en het ontwikkelen van praktijkcases.

In de cases wordt niet alleen gewezen op de beperkingen en tekortkomingen van bestaande kostencalculatiesystemen, maar worden tevens nieuwe cost management systemen beschreven die door innovatieve ondernemingen zijn ontwikkeld.

Cooper/Kaplan beogen een nieuwe wijze van bestudering van cost management systemen in te voeren. De nadruk ligt niet meer op kosten*analyse* voor geïsoleerde, goed gedefinieerde beslissingen, waarbij het ontworpen kostencalculatiesysteem als gegeven wordt beschouwd en waarbij gepoogd wordt relevante informatie voor specifieke beslissingsdoeleinden uit het systeem te halen. In de nieuwe benadering gaat het juist om het *ontwerpen* van kostencalculatiesystemen. De door specifieke ondernemingen toegepaste systemen worden in detail beschreven en het gebruik door het management van deze informatiesystemen, ten behoeve van prestatiemeting en voor strategische beslissingen over het vaststellen van de verkoopprijs, het assortiment, de produktietechnologie en het produktontwerp, worden

onderzocht. De beperkingen van de door bestaande kostencalculatiesystemen geproduceerde informatie worden hierdoor duidelijk. Aan de hand van een conceptueel raamwerk worden kostencalculatiesystemen verbeterd. Veel van de cases presenteren nieuwe benaderingen en ontwerpbeginselen voor moderne cost management systemen. Meestal wordt de case studie benadering gehanteerd.

De ommezwaai in methodologie wordt ook duidelijk in een bespreking van Boer (1991) van het boek van Kaplan/Atkinson, Advanced management accounting en een vergelijking met de eerste druk. In de eerste druk ten opzichte van de tweede druk treedt volgens Boer een revolutie op die zich manifesteert in de volgende kenmerken: precieze antwoorden op veel problemen tegenover verschillende mogelijke oplossingen; getallen representeren exacte metingen van economische fenomenen tegenover het aangeven van een richting en omvang van een oplossing; veel nadruk op 'number crunching' en het oplossen van vergelijkingen tegenover het trainen van voorstellingsvermogen, vindingrijkheid en vermogen tot inleven in situaties, die gekenmerkt kunnen worden als ongestructureerde problemen.

3.8 De kloof tussen theorie en praktijk

Het loslaten van de veronderstellingen van het management accounting onderzoek in de jaren zestig, en daarmee het introduceren van onzekerheid, de kosten van informatie, gedragsmatige aspecten in modellen heeft volgens Bouma (1990, p. 50) 'belangrijke stappen voorwaarts gezet in het conceptuele vlak.... Er zijn tot nu toe uit de integratie in de MA (= management accounting, CDK) van denkbeelden die zijn ontleend aan de statistische decisieleer, de informatie-economie en de agentschapstheorie, geen indrukwekkende resultaten voortgekomen in de vorm van de *directe* toepassing van modellen op praktische problemen'. Bouma constateert een verbreding van de kloof tussen theorie en praktijk. De descriptieve theorievorming met behulp van case research vanaf het eind van de jaren tachtig is een reactie op het 'gebrek aan relevantie' van de vooral op information economics en agency theory gebaseerde management accounting modellen. Er is hier ons inziens echter sprake van een overreactie. 'Academic management accounting', gebaseerd op information-economics en agency theory, produceert sterk gestileerde modellen, die gegeven de veronderstellingen een belangrijke bijdrage aan de ontwikkeling van de wetenschap leveren. 'Organization management accounting', gebaseerd op case study onderzoek komt tegemoet aan de praktische behoeften van organisaties en is afgestemd op hun doelstellingen en strategieën. Beide benaderingen zijn nodig en nuttig. Fundamenteel analytisch onderzoek mag niet worden opgeofferd aan de korte termijn praktische behoeften aan het ontwikkelen van cost management systemen (zie ook Mattessich, 1991, p. 9).

4 Evaluatie en conclusies

Wij constateerden twee belangrijke tendensen in de ontwikkeling van financial accounting onderzoek, namelijk van normatief onderzoek naar empirisch onderzoek en een uitbreiding van het domein van accounting door een overgang van syntactische theorieën naar semantische en pragmatische theorieën. Beide ontwikkelingen zijn ook op het gebied van management accounting waarneembaar. Op het vakgebied management accounting treedt er ons inziens een overreactie op door de sterke benadrukking van 'organization management accounting', waarin met behulp van case study onderzoek tegemoet wordt gekomen aan de praktische behoeften van organisaties.

Interessant is met name de opkomst van interpretative en critical perspectives toegepast op het gebied van accounting. In paragraaf 3.6 hebben wij deze benaderingen kort weergegeven voor zover deze voorkomen in management accounting onderzoek.

In een eerdere publikatie (1990) hebben wij gebruik gemaakt van de theorieën van Morgan, die drie niveaus van paradigma's onderscheidt: metatheoretische, sociologische en artefact paradigmas. De metatheoretische paradigma's hebben betrekking op een verschil in visie op de 'werkelijkheid' en op kennis en op de relatie tussen

theorie en praktijk. Chua (1986) geeft gebruikmakend van een indeling van metatheoretische paradigma's van Burrell/Morgan (1979) een classificatie van de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan 'mainstream accounting', aan het 'interpretative perspective' en aan het 'critical perspective'. De verschillen tussen deze benaderingen worden weergegeven in de tabel in de bijlage. Chua (1986) gaat uitgebreid in op deze verschillen en geeft voorbeelden waarin onderzoek op het vakgebied accounting vanuit de verschillende benaderingen wordt vergeleken.

Bij interpretative en critical approaches worden accounting systemen bezien in hun historische, organisatorische, sociale en politieke context. Accounting is in deze benaderingen veel meer dan een technische activiteit; men tracht de sociale wortels van accounting systemen bloot te leggen en de relatie met de technieken aan te tonen. Een mogelijke wijze om accounting systemen te begrijpen in hun sociale context is de beschouwing van accounting als een taalsysteem. Het taalsysteem van accounting blijkt in veel onderzoeken actief betrokken te zijn bij sociale beheersing en bij conflicten tussen groepen (klassen) mensen; accounting wordt gezien als een vorm van ideologie. Bij de interpretatieve benadering gaat het vooral om het begrijpen ('verstehen') van het handelen van mensen in de sociale context; bij de kritische benadering gaat het om het blootleggen van onderdrukkende en ideologisch bepaalde praktijken en om het aangeven van wegen tot verandering van accounting systemen. Bij het onderzoek wordt gebruik gemaakt van historisch, etnografische methoden en van case study research.

Het zich bewust zijn van de veronderstellingen en de mogelijkheid een andere set veronderstellingen in de theorievorming te hanteren kan een verdere ontwikkeling van het onderzoek ten goede komen. Ondertussen is een groot aantal boeken en artikelen verschenen waarin uitgegaan wordt van een interpretative of critical perspective. Wij wijzen op de artikelenbundels onder redactie van Chua/Lowe/Puxty (1989) en Cooper/Hopper (1990).

Management accounting wordt in sommige leerboeken voorgesteld als een coherente verzameling technieken ten behoeve van ondersteuning van het management bij het nemen van routinematige en niet-routinematige beslissingen. Wij menen hier te hebben aangetoond dat een truckendoosbenadering zoals die in sommige leerboeken op het vakgebied tot uitdrukking komt geen recht doet aan de rijke schakering aan theorieën op het gebied van management accounting.

Literatuur

Abdel-khalik, R. and B.B. Ajinkya, *Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint*, American Accounting Association, Sarasota, FL, 1979.

American Accounting Association, Report of the Committee on Concepts and Standards External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, 1977.

Argyris, C., *The impact of business on people*, The Controllership Foundation, New York, 1952.

Ashton, Robert H., *Human information processing in accounting, Studies in Accounting Research No. 17*, American Accounting Association, Sarasota, FL, 1982.

Baiman, Stanley, Agency research in managerial accounting: a second look, *Accounting, Organizations and Society*, 15/4, 1990, pp. 341–371.

Belkaoui, A., *Accounting Theory*, San Diego, derde druk, 1992.

Berry, A.J., T. Capps, D. Cooper, P. Ferguson, T. Hopper en E.A. Lowe, Management control in an area of the NCB; rationales of accounting practice in a public enterprise, *Accounting, Organizations and Society*, 10/1, 1985, pp. 3–28.

Boer, Germain, Revolution in management accounting: a review of Robert S. Kaplan's and Anthony A. Atkinson's *Advanced Management Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, 3, 1991, pp. 223–229.

Bouma, J.L., De markt voor vennootschappelijk bestuur. Deel 1: De aandeelhouder als risicodrager, *Maandblad voor Bedrijfsadministratie en -organisatie*, 92, 1988, pp. 216–221 en deel 2: agentschapsrelaties en tucht door overname, *Maandblad voor Bedrijfsadministratie en -organisatie*, 92, 1988, pp. 256–262.

Bouma, J.L., Ontwikkelingen in het management accounting-onderzoek, in: *ƒMA-Kroniek* (onder redactie van C.D. Knoops, J. Dijksma en W.M. du Pon), Groningen, 1990, pp. 39–54.

Burrell, G. en G. Morgan, *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, Aldershot, Hands, 1979.

Chua, W.F., Radical Developments in Accounting Thought, *The Accounting Review*, 61, 1986, pp. 601–632.

Chua, Wai Fong, Tony Lowe en Tony Puxty (eds.) – *Critical perspectives in management control*, Houndmills, Basingstoke, Hampshire en London, 1989.

Colville, I., Reconstructing 'behavioural accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 6/2, 1981, pp. 119–132.

Cooper, David J. en Trevor M. Hopper (eds.), *Critical accounts*, Houndmills, Basingstoke, Hampshire en London, 1990.

Cooper, Robin en Robert S. Kaplan, *The design of cost management systems. Text, cases, and readings*, Englewood Cliffs, 1991.
Demski, Joel S. en Gerald A. Feltham, *Cost determination: a conceptual approach*, Ames, Iowa, 1976.
Emmanuel, Clive, David Otley en Kenneth Merchant, *Accounting for management control*, London, 1990.
Feenstra, D.W., *Oordeelsvorming rond de externe berichtgeving*, Groningen, 1985.
Feenstra, D.W., 25 jaar externe verslaggevingstheorie. Revolutionaire veranderingen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 65/6, juni 1991, pp. 260–266.
Hendriksen, Eldon S. en Michael F. van Breda, *Accounting theory*, Homewood, IL, Boston, MA, 1992.
Hopper, T., and A. Powell, Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, 22/5, september 1985, pp. 429–465.
Hopwood, A., The archeology of accounting systems, *Accounting, Organizations, and Society*, 12/3, 1987, pp. 207–234.
Hoskin, K.W. en R.H. Macve, Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power, *Accounting, Organizations, and Society*, 11/2, 1986, pp. 105–136.
Huussen, B., Reactie op 'Naar een taxonomie van accounting theorieën: een wetenschapstheoretische verkenning van theorievorming op het vakgebied management accounting' van C.D. Knoops, in: *ƒMA-kroniek 1992* (onder redactie van M.P.B. Bonnet, A. de Bos en J.G. Groeneveld), Alphen aan den Rijn, 1992, p. 370.
Jensen, M.C., Organization theory and methodology, *The Accounting Review*, 58, 1983, pp. 319–339.
Jensen, M.C. en W.H. Meckling, Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 1976, pp. 305–360.
Klaassen, J., *Verslaggevingstheorie en maatschappelijke verhoudingen*, Openbare Les, Alphen aan den Rijn, 1976.
Knoops, C.D., *Theories in accounting: Is accounting a multiple-paradigm science?*, Paper presented at the Eleventh Annual Congress of the European Accounting Association (Nice, april 1988), Report 8806/Acc, Centre for Research in Business Economics, Erasmus University Rotterdam, Rotterdam, 1988.
Knoops, C.D., *Paradigms in accounting theory*, Paper presented at the Thirteenth Annual Congress of the European Accounting Association (Budapest, april 1990), Report 9006/Acc, Centre for Research in Business Economics, Erasmus University Rotterdam, Rotterdam, 1990.
Kuhn, T.S., *The structure of scientific revolutions*, Chicago, London, 1962/1970.
Kuhn, T.S., Postscript 1969, in: Kuhn, T.S., *The structure of scientific revolutions*, Chicago, London, 1970.
Kunneman, Harry, *De waarheidstrechter. Een communicatietheoretisch perspectief op wetenschap en samenleving*, Meppel, Amsterdam, 1986.
Laughlin, R., Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory, *Accounting, Organizations and Society*, 12/5, 1987, pp. 479–502.
Libby, R. en B.L. Lewis, Human information processing research in accounting: the state of the art, *Accounting, Organizations and Society*, 2/3, 1977, pp. 245–268.
Libby, R. en B.L. Lewis, Human information processing research in accounting: the state of the art in 1982, *Accounting, Organizations and Society*, 3/3, 1982, pp. 231–285.
Libby, R., *Accounting and human information processing: theory and applications*, Englewood Cliffs, NJ, 1981.
Loft, A., Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the U.K., 1914–1925, *Accounting, Organizations, and Society*, 11/2, 1986, pp. 137–169.
Lowe, E.A. en R.W. Shaw, An analysis of marginal biasing: evidence from a company's budgetting process, *Journal of Management Studies*, 1968, pp. 304–315.
Macintosh, Norman B. en Robert W. Scapens, Structuration theory in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 15/5, 1990, pp. 455–477.
Macintosh, Norman B. en Robert W. Scapens, Management accounting and control systems: a structuration theory analysis, *Journal of Management Accounting Research*, 3, fall 1991, pp. 131–151.
Mattessich, R., *Accounting and analytical methods: measurement and projection of Income and wealth in the micro- and macro-economy*, Houston, 1964 (reprint 1977).
Mattessich, R., Management accounting: past, present and future (1980), in: *Modern accounting research: history, survey, and guide* (onder redactie van R. Mattessich), The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, BC, 1984, pp. 395–414.
Mattessich, R., Editor's commentary: a decade of growth, sophistication, and impending crisis, in: *Accounting research in the 1980s and its future relevance* (onder redactie van R. Mattessich), The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver, BC, 1991, pp. 1–72.
Miller, P. en T. O'Leary, Accounting and the construction of the governable person, *Accounting, Organizations, and Society*, 12/3, 1987, pp. 234–266.
Preston, Alistair M., The birth of clinical accounting: a study of the emergence and transformations of discourses on costs and practices of accounting in U.S. hospitals, *Accounting, Organizations, and Society*, 17/1, 1992, pp. 63–100.
Roslender, Robin, *Sociological perspectives on modern accountancy*, London, 1992.
Ryan, Bob, Robert W. Scapens en Michael Theobald, *Research method and methodology in Finance and Accounting*, London, 1992.
Scapens, Robert W., *Management accounting. Review of recent developments*, Houndsmill en London, 1985.
Schiff, M. en A.Y. Lewin, The impact of people on budgets, *The Accounting Review*, 45, 1970, pp. 259–268.
Stedry, A.C., *Budget control and cost behavior*, Englewood Cliffs, NJ, 1960.

Noten

1 Een eerdere versie van dit artikel werd gepresenteerd op het ƒMA-congres 1992 op 4 juni 1992 aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam en is opgenomen in de ƒMA-kroniek 1992. Ik dank de heer Dr. B. Huussen voor zijn reactie.
2 In verschillende latere publikaties heeft Mattessich de post-Kuhniaanse en structuralistische filosofie (filosofen als

Stegmüller en Balzer), waarin een theorie beschouwd wordt als een net van theorie-elementen (en dus meer dan een geïsoleerd axiomatisch raamwerk), toegepast op accounting (zie Mattessich, 1991, p. 34 en de verwijzingen aldaar).
3 Klaassen (1976, p. 8 e.v.) geeft nog een nadere indeling van normatieve en van descriptieve theorieën. Normatieve theorieën worden door hem onderverdeeld in drie categorieën: de axiomatisch normatieve benadering, de gebruikersbenadering en de information economics benadering. Descriptieve theorieën worden door hem ingedeeld in theorieën met een rationeel aprioristische benadering en theorieën waarin gebruik wordt gemaakt van een empirische benadering. Onder deze laatste benadering valt market based accounting research, agency theory en behavioral research. Zie ook Knoops, 1988, pp. 11–16.
4 De 'postulational approach' voor het ontwikkelen van een accounting theory is meestal 'conditioneel normatief' van aard. Daarom wordt vaak gesproken van 'a priori research'. De postulaten (uitgangspunten) kunnen echter van aard verschillen. Zij kunnen gebaseerd zijn op empirisch bewijs met de mogelijkheid om deze uitgangspunten te toetsen; men spreekt dan van empirisch apriorisme. Het is ook mogelijk dat de postulaten (uitgangspunten) alleen zijn gebaseerd op de rede (gezond verstand) zonder dat sprake is (of kan zijn) van empirische waarneming; men spreekt dan van rationeel apriorisme. Veelal treedt een combinatie op van empirisch toetsbare en rationele uitgangspunten.
5 Een goed voorbeeld van een dergelijke benadering is Anthony (1983), die aan het begin van zijn boek een aantal uitgangspunten ('premises') formuleert. 'Premises are descriptive statements based on the best available evidence' (p. xi). Uit de premises worden 'concepts' logisch consistent afgeleid. 'Concepts are normative statements; they say what financial statement information should be'. Op deze wijze ontwikkelt Anthony op basis van een aantal 'premises' over de entiteit en haar omgeving en een aantal 'premises' over gebruikers en hun informatiebehoeften, een conceptual framework voor de financiële verslaggeving.
6 Kuhn onderscheidt in de ontwikkeling van een wetenschap 5 perioden:
- de preparadigmatische periode, waarin verschillende scholen elkaar bestrijden;
- een periode van normale wetenschap, waarin één paradigma domineert;
- een periode van crisis, waarin nieuwe paradigma's gezocht worden, die de anomalieën in het oorspronkelijke paradigma van de normale wetenschap kunnen verklaren; hier treden weer verschillende scholen naar voren;
- een nieuwe periode van normale wetenschap, waarin één paradigma de overhand heeft gekregen;
- een nieuwe periode van crisis, enzovoort.

7 SATTA geeft een ruime omschrijving van het begrip paradigma: 'conceptual and instrumental frameworks that provide models from which spring particular coherent traditions of scientific research' (pp. 41, 42) en 'a kind of world view and focus for research', zich hierbij baserend op Kuhn (1962) in plaats van op een later geschreven postscript (1970).
8 Interessant is in dit verband het boek van Scapens (1985), waarin de ontwikkelingen door het loslaten van deze veronderstellingen worden geschetst.
9 De ondertitel van dit tijdschrift luidt 'An International Journal devoted to the Behavioural, Organizational & Social Aspects of Accounting'.

	Belangrijkste uitgangspunten van 'mainstream accounting'	*Belangrijkste uitgangspunten van het 'interpretative perspective'*	*Belangrijkste uitgangspunten van het 'critical perspective'*
A Opvattingen over kennis			
–Epistemologisch	–Theorie staat los van waarnemingen die worden gebruikt voor verificatie of falsificatie van de theorie. Het hypothetisch-deductieve verklaringsmodel wordt gehanteerd.	–Er wordt gezocht naar wetenschappelijke verklaringen van menselijke intenties. Beoordeling hiervan geschiedt aan de hand van logische consistentheid, subjectieve interpretatie en overeenstemming met de common sense interpretatie van de actor.	–Criteria voor het beoordelen van theorieën zijn tijdelijk en afhankelijk van de context
–Methodologisch	–Gebruik van kwantitatieve methoden voor analyse en verzameling van gegevens die generalisatie toelaten.	–Etnografisch onderzoek, case studies en waarnemingen van de participant worden aangemoedigd. Actoren worden bestudeerd in hun dagelijkse omgeving.	–Veelvuldig gebruik van historische, etnografische onderzoeksmethoden en case studies.
B Opvattingen over de fysische en sociale werkelijkheid			
–Ontologisch	–De empirische werkelijkheid is objectief en staat los van het subject. Menselijke individuen worden gekarakteriseerd als passieve objecten; ze worden niet gezien als makers van de sociale werkelijkheid.	–Sociale werkelijkheid komt naar boven en wordt gecreëerd door subjecten en geobjectiveerd via menselijke interactie.	–Menselijke individuen hebben eigen mogelijkheden die niet naar boven kunnen komen als gevolg van restrictieve mechanismen. Er treedt vervreemding op. Het object van onderzoek kan alleen begrepen worden door bestudering van de historische ontwikkeling en verandering binnen het totaal van onderlinge relaties. Empirische werkelijkheid wordt gekenmerkt door objectieve, reële verhoudingen die getransformeerd en gereproduceerd worden d.m.v. subjectieve interpretatie.
–Menselijke intenties en rationaliteit	–Er wordt verondersteld dat individuen en ondernemingen één doel of nutsmaximalisatie nastreven. Er wordt doel-middel rationaliteit verondersteld.	–Alle acties hebben betekenis en een doel, in het verleden daaraan toegekend en gegrond in sociale en historische praktijken.	–Menselijke bedoelingen en rationaliteit worden aangenomen, maar kritisch geanalyseerd, gegeven een geloof in vals bewustzijn en ideologie.
–Sociale orde / conflict	–Maatschappijen en ondernemingen zijn in essentie stabiel; 'dysfunctionele' conflicten kunnen worden beheerst door het ontwikkelen van toegesneden administratieve beheersingssystemen.	–Het maatschappelijk systeem wordt geaccepteerd (orde). Conflicten worden opgelost via algemene patronen van sociale betekenis.	–Fundamentele conflicten zijn inherent aan de maatschappij. Conflicten ontstaan door onrechtvaardigheid en ideologische argumenten op het sociale, economische en politieke vlak, waardoor de creatieve dimensie van mensen wordt verdoezeld.
C Opvattingen over de relatie tussen theorie en praktijk	–Accounting specificeert de middelen, de doelstellingen zijn gegeven. Bestaande institutionele structuren worden geaccepteerd.	–Theorie beoogt slechts handelen te verklaren en beoogt te begrijpen hoe de maatschappij zichzelf reproduceert.	–Theorie heeft een kritisch doel: het onderkennen en elimineren van onderdrukking (domination) en ideologische praktijken.

Bijlage / Vrij vertaald uit: W.F. Chua (1986, pp. 605, 611, 615, 622).