

Performance management: een moderne doos van Pandora?

Paula van Veen-Dirks

SAMENVATTING Performance management en management accounting en control zijn vaak sterk gericht op mogelijkheden om de extrinsieke motivatie te vergroten, terwijl er juist veel argumenten zijn tegen een te sterke gerichtheid op alleen extrinsieke motivatie. In dit artikel wordt ingegaan op argumenten vanuit de bekende motivatietheorieën tegen een dergelijke gerichtheid op extrinsieke motivatie en wordt de lezer aangemoedigd om ook naar andere typen van motivatie te kijken. Ook wordt aandacht besteed aan maatschappelijke kritiek op systemen van performance management die in de praktijk gebruikt worden. Doordat performance management vanuit een ‘carrots and sticks’-gedachte veel moeilijkheden met zich meebrengt, ligt belangstelling voor andere typen van motivatie voor de hand. In het artikel wordt een lans gebroken voor meer aandacht voor intrinsieke of autonome motivatie binnen het vakgebied management accounting en control.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK In dit artikel wordt aangegeven op welke wijze performance management tot ongewenste uitkomsten kan leiden. Voorzichtigheid is geboden gegeven de mogelijke negatieve uitwassen van performance management, want verschraling ligt op de loer. Hierdoor is het juist in deze tijd van belang om te zoeken naar mogelijkheden om met intrinsieke en autonome motivatie ‘corporate citizenship’ van managers en medewerkers in een organisatie te vergroten.

1 Inleiding

In dit artikel¹ wordt ingegaan op het gebruik van managementaccounting-informatie ten behoeve van performance management. Management accounting houdt zich bezig met het meten en managen van de prestaties van organisaties en binnen organisaties. Door het meten van het behaalde prestatieniveau met behulp van accountingmaatstaven wordt inzicht verkregen in de activiteiten die in de organisatie worden uitgevoerd. Vaak worden beloningen gekoppeld aan deze maatstaven. Performance management kan daarmee worden gezien als de centrale focus van management accounting. Otley (2001) geeft aan dat veel van de managementaccountingtechnieken die de laatste jaren zijn ontwikkeld, zoals activity based costing, ba-

lanced scorecard en economic value added hun waarde ontleen aan hun inbedding in het bredere gebied van performance management. Bij al deze technieken gaat het er steeds om een beeld te geven van de activiteiten die ondernomen zijn binnen de organisatie en in hoeverre deze activiteiten een toegevoegde waarde hebben. Performance management reikt dan ook verder dan prestatiemeting, en richt zich ook op de processen en systemen in organisaties die zijn ingericht om te komen tot acties waarmee de strategische doelstellingen van de organisatie bereikt kunnen worden. Als gevolg van de financiële crisis zien we dat er meer aandacht is voor de potentiële nadelen van performance management. In dit artikel wordt ingaan op de voordelen die performance management kan bieden, maar zeker ook wordt stilgestaan bij deze potentiële nadelen en hoe we daar mee om kunnen gaan.

Een interessante studie naar de rol van management accounting voor performance management is bijvoorbeeld gedaan door Ezzamel, Willmott en Worthington (2004) en beschreven in het artikel “Accounting and management-labour relations: the politics of production in the ‘factory with a problem’”. In deze studie wordt beschreven welke rol accounting speelt in de relatie tussen management enerzijds en werknemers anderzijds. Eén van de werknemers geeft bijvoorbeeld het volgende aan: “*You people can measure this and that and whatever you like but it doesn’t mean anything, it doesn’t show what you’ve got to deal with when you have a problem, it doesn’t show how long it takes to get a setter, a new tool sorted, or a fault or whatever. So what we’re here to listen to is crap that has nothing to do with reality*” (Ezzamel, Willmott & Worthington, 2004).

Het onderzoek naar het functioneren van een productielocatie in het noordwesten van Engeland begint met een analyse van de periode die later door de werknemers als een gouden tijd wordt gezien. Er werd gewerkt met een soort van meetsysteem waarin de dagelijkse output werd geregistreerd. De verwachte output was gebaseerd op tijdstudies die aangaven hoeveel output verwacht kon worden. In de praktijk was het zo dat de werknemers deze output altijd leverden, maar dat ze behoorlijk veel autonomie hadden met betrekking tot de wijze

waarop ze het werk inrichtten. In die zin was de registratie van de output meer ceremonieel van aard en had maar weinig te maken met de gewone praktijk van alledag: “Workers would ‘deliver the numbers’ to meet constantly pressing output requirements in return for having discretion over how work was organized.” Als de overeengekomen hoeveelheid output was behaald dan werden er allerlei andere dingen gedaan variërend van kaarten tot tafeltennis en incidenteel zelfs een bezoek aan de lokale pub. Tegelijkertijd waren de werknemers ook bereid om in ‘hun eigen tijd’ eventuele kwaliteitsproblemen op te lossen en om bij te springen als er in korte tijd veel geleverd moest worden.

De auteurs noemen deze situatie “unplanned responsible autonomy”. Accountingcalculaties en -rapportages waren niet opvallend of overvloedig aanwezig, maar ze hadden wel een functie in de zin dat ze de sociale kant van de productieorganisatie zowel onderbouwden als maskeerden. De accounting-calculaties boden een basis voor het vaststellen van een dagelijkse output die door beide partijen als acceptabel werd gezien. Later werd op deze locatie een serie van initiatieven ontplooid door het management om veranderingen door te voeren in de gebruikte productiewijze en in de accounting-methoden, waarbij de werknemers in de fabriek deze veranderingen maar liefst 13 jaar wisten tegen te houden. Een belangrijke reden voor hun verzet was dat ze voelden dat ze hun autonomie ten aanzien van het organiseren van hun werk zouden kwijtraken, waarbij die autonomie van wezenlijk belang was voor hun identiteit en hun gevoel van eigenwaarde.

Al met al is dit een prachtige studie die een mooie introductie vormt op de vraag die de basis vormt voor dit artikel, namelijk in hoeverre performance management voordelen biedt, maar ook in hoeverre het nadelen met zich meebrengt. Van belang is dan of performance management vooral veel voordelen biedt, omdat het leidt tot het zo gewenste resultaatgerichte gedrag of dat performance management er alleen maar goed uitziet aan de buitenkant, waarbij het in werkelijkheid juist veel leed en ellende veroorzaakt. In paragraaf 2 wordt ingegaan op performance management en op verschillende motivatietheorieën en op maatschappelijke kritiek op het gebruik van sturingsinstrumenten. In paragraaf 3 wordt ingegaan op een aantal moeilijkheden die een rol spelen bij performance management. In paragraaf 4 eindigt het artikel met enige afsluitende opmerkingen.

2 Performance management: een moderne doos van Pandora?

Kan performance management gezien worden als een hedendaagse doos van Pandora? De vraag is nu natuurlijk welke kenmerken performance management bezit die een vergelijking met deze doos van Pandora recht-

vaardigen. Performance management kan toch worden gezien als een uitstekende manier om mensen in een organisatie op de juiste manier te laten functioneren? Het leidt toch tot prestatiegericht gedrag? En het helpt toch om inzicht te krijgen in het functioneren van de organisatie? Het adagium “you get what you measure” is niet voor niets bekend vanuit de managementliteratuur. Waarom moeten we daar een probleem van maken?

2.1 Motivatie

In de cognitive evaluation theory en in de self-determination theory wordt ingegaan op motivatie en verschillende typen van motivatie. De cognitive evaluation theory gaat in op het bekende onderscheid tussen intrinsieke en extrinsieke motivatie (zie bijvoorbeeld Porter & Lawler, 1968). Bij intrinsieke motivatie vinden mensen de activiteit zelf interessant om te doen en geeft het doen van deze activiteit hen spontaan een gevoel van tevredenheid. Bij extrinsieke motivatie daarentegen is een instrumentele benadering noodzakelijk waarbij de activiteit zelf een middel is voor het behalen van een beloning. De activiteit zelf leidt dus niet tot tevredenheid maar de extrinsieke gevolgen van die activiteit wel. Performance management maakt nogal eens gebruik van mogelijkheden om de extrinsieke motivatie op te schroeven. Er wordt een beloning in het vooruitzicht gesteld voor het moment dat het target behaald wordt. Het idee is dan dat de manager zo graag de beloning wil dat hij of zij om die reden meer inzet toont dan zonder deze beloning het geval zou zijn.

Binnen de managementaccounting- en controlliteratuur zien we deze benadering ook nogal eens terug. Als we bijvoorbeeld kijken naar leerboeken, dan wordt daar duidelijk aangegeven dat organisaties prestaties moeten meten en dat op basis van goede prestaties ook een beloning moet worden gegeven. Bijvoorbeeld in het boek van Zimmerman (2009, p. 151) staat: “... organizations must reward favorable performance”. Nu wordt het boek van Zimmerman sterk vanuit de invalshoek van de agency theory ingestoken, waarbij een basisveronderstelling is dat mensen vanuit hun eigenbelang handelen. Ook wordt er daarbij vanuit gegaan dat een beloning nodig is om medewerkers in het belang van de organisatie te laten handelen. Niettemin staat ook bijvoorbeeld in het boek van Emmanuel, Otley en Merchant (1995, p. 265) expliciet aangegeven dat de laatste schakel in de managementcontrolcyclus is dat het bereiken van de gewenste resultaten gekoppeld wordt aan beloningen voor managers, zodat zij gemotiveerd worden om de gestelde doelen te bereiken. Zeker gezien alle recente ontwikkelingen met betrekking tot de beloningspraktijken in verschillende organisaties, ontstaat de vraag of die ‘carrots and sticks’-gedachte van performance management wel zo’n mooie gedachte is. De beloningspraktijken in de finan-

ciële sector, maar ook in andere sectoren, denk bijvoorbeeld aan woningbouwcorporaties, roepen veel maatschappelijke verontwaardiging op. Opvallend is daarbij ook dat de ideeën over hoe de motivatie van medewerkers kan worden vergroot in de accounting- en controlliteratuur sterk verschillen van de ideeën die hierover binnen de cognitive evaluation theory en de daaruit ontwikkelde self-determination theory bestaan. Een belangrijke vraag binnen de cognitive evaluation theory is of extrinsieke en intrinsieke motivatie additief zijn, of ze aan elkaar zijn toe te voegen zodanig dat de totale motivatie gelijk is aan de optelsom van extrinsieke en intrinsieke motivatie. Een belangrijk eerste resultaat binnen deze stroming, dat daarna in vele replicaties bevestigd is, liet zien dat bij een interessante taak het geven van een materiële beloning leidt tot een minder goede uitvoering van de taak (Deci, 1971). Verder blijkt ook het type beloning van belang, want een materiële beloning heeft eerder een negatief effect op de intrinsieke motivatie, terwijl een verbale beloning, zeg maar een compliment, eerder een positief effect heeft. Onderzoekers binnen deze stroming kwamen onder andere tot de vaststelling dat externe factoren zoals materiële beloning, deadlines en evaluaties het gevoel van autonomie verminderen en daarmee de intrinsieke motivatie ondermijnen (Amabile, DeJong, & Lepper, 1976; Gagné & Deci, 2005). Zij komen dus tot de conclusie dat extrinsieke en intrinsieke motivatie niet additief zijn. De genoemde externe factoren zijn typisch instrumenten die binnen performance management veelvuldig worden ingezet.

2.2 Maatschappelijke kritiek op sturingsinstrumenten

Naast deze kritische geluiden over dit soort instrumenten die grotendeels gebaseerd zijn op experimenteel onderzoek, zijn er ook maatschappelijk gezien twijfels over de uitwerking van een aantal sturingsinstrumenten. Ook maatschappelijk gezien zijn er zorgen over de gevolgen van performance management. Bijvoorbeeld door de Raad voor Maatschappelijke Ontwikkeling wordt in één van haar rapporten ingegaan op de vraag *hoe op het oog gerechtvaardigde en productieve sturingsinstrumenten binnen maatschappelijke sectoren (onbedoeld) een negatieve uitwerking kunnen hebben* (RMO, 2011).

De Raad kijkt naar de werkwijzen in de financiële sector en geeft aan dat vergelijkbare situaties zich kunnen voordoen in maatschappelijke sectoren. Onderwijsinstellingen kunnen onder financiële druk op resultaatsturing de kwaliteit verminderen. Ook de indicatiestelling in de zorg heeft het risico in zich dat zorg wordt gezien als een te leveren eenheid. De indicatiestelling dreigt niet alleen richtinggevend te worden, maar ook maatgevend. De cliënt is op een gegeven moment zijn indicatiestelling en de realisatie van de afgebakende zorgfuncties vormt de leidraad voor de uitvoering van

de zorg. Oorspronkelijke doelen raken uit beeld en een modelmatige weergave van de werkelijkheid begint te overheersen. Volgens de Raad is het de miskennen van de meervoudigheid van belangen die een langzaam en vaak onzichtbaar proces creëert, waarin een productief sturingsmechanisme geleidelijk omslaat in iets negatiefs. “Dit proces is niet lineair en al helemaal niet voorspelbaar, maar vertoont achteraf gezien wel een patroon waarbij drie stappen zijn te onderscheiden:

1. meervoudige belangen worden geabstraheerd in een sturingsmodel,
2. één belang gaat domineren, en
3. alle actoren gaan vervolgens strategisch gedrag vertonen dat van tevoren niet was ingecalculeerd”.

“Mensen buigen in hun gedrag naar de krachten die op hen worden uitgeoefend en gaan strategisch handelen. De druk kan immens zijn, omdat strategisch handelen zeer lonend kan zijn en wat beloond wordt, kan toch niet verkeerd zijn? De meeste druk is groepsdruk van collega's en concurrenten die ook strategisch handelen: het is meedoen of eruit stappen.” (RMO, 2011)

Al met al zijn er dus genoeg redenen om te twijfelen aan de verdiensten van performance management op basis van abstracte modelvorming en extrinsieke motivatoren, ondanks dat er wel goede bedoelingen aan ten grondslag liggen. Deze twijfels zou je kunnen samenvatten met “you get what you pay for”. Het probleem is dan vooral dat performance management in zekere zin te goed werkt. In het rapport van de Raad voor Maatschappelijke Ontwikkeling worden verschillende manieren aangegeven waarop tegenkracht georganiseerd kan worden die nodig is om weer in balans te komen. Belangrijke suggesties die gedaan worden zijn de volgende:

- Zorg ervoor dat nooit één instrument dominant kan worden in de regulering van een sector en dat er dus een variëteit aan instrumenten en methoden bestaat. Dit geldt zowel voor degenen die zich binnen een sector bezighouden met de keuze van instrumenten als voor beleidsmakers die de kaders voor een sector mede beïnvloeden.
- Geef besturen van organisaties handelingsruimte om instrumenten al dan niet toe te passen of met een alternatieve methode te werken.
- Wees terughoudend in de koppeling tussen één instrument en de financiering van een organisatie (RMO, 2011).

Tegen de bovenstaande suggesties kan uiteraard ingebracht worden dat meerdere instrumenten kunnen leiden tot onduidelijkheid. Tegelijkertijd laten de recente praktijkvoorbeelden zien hoe noodzakelijk balans en tegenkracht kunnen zijn bij het gebruik van performance management. Ook zaken als het mensen zelf vorm laten geven aan zelfsturing en het organiseren

van structurele kritiek en feedback vanuit toezichtsortanen worden in het rapport genoemd als manieren om tegenkracht vorm te geven. Aandacht voor ‘checks and balances’ is van belang, maar de inrichting hiervan hoeft volgens het rapport niet altijd van bovenaf te worden opgelegd.

Bij het zoeken naar de juiste balans tussen de positieve en de negatieve werking van performance management hoort ook een zoektocht naar een manier om zowel extrinsieke als intrinsieke motivatoren in te zetten binnen organisaties. Een belangrijk nadeel van de eerder genoemde cognitive evaluation theory is dat geïmplementeerd wordt dat men zich volledig zou moeten richten ofwel op intrinsieke motivatie door het vergroten van participatie en empowerment ofwel op extrinsieke motivatie door bijvoorbeeld het geven van materiële beloningen (Gagné & Deci, 2005). In de meeste organisaties zal het echter helaas niet altijd gemakkelijk zijn om iedereen voor elke taak te motiveren alleen door het inzetten van manieren om de intrinsieke motivatie te vergroten. Bij intrinsieke motivatie geldt natuurlijk per definitie dat die niet opgelegd kan worden, want dan is de motivatie niet meer intrinsiek. Volledig intrinsieke motivatie zal daarmee niet altijd haalbaar zijn. Er zijn ook talloze voorbeelden waarin een volledig extrinsieke motivatie leidt tot slechte prestaties en soms zelfs tot allerlei excessen die mede gevoed worden door het gebruikte systeem van performance management. Ook een volledig extrinsieke motivatie is daarmee niet erg bruikbaar.

2.3 Competentie, autonomie en verbondenheid

De self-determination theory laat het idee los van een harde grens tussen extrinsieke en intrinsieke motivatie. Van belang bij deze theorie is het onderscheid tussen autonome en beheerste motivatie (“autonomous and controlled motivation”) (Gagné en Deci, 2005). Bij autonome motivatie is het gevoel een keuze te hebben van groot belang. Het gaat er om dat mensen iets doen, omdat ze het leuk vinden om te doen en er zelf voor gekozen hebben. Intrinsiek gemotiveerd gedrag is het prototype van autonoom gemotiveerd gedrag. Maar ook op het moment dat er sprake is van vergaande internalisatie is er ondanks dat het gaat om extrinsieke motivatie wel sprake van autonome motivatie. Internalisatie betekent dan dat er een proces op gang komt waarbij men zich volledig eigen maakt wat eerst van buitenaf is opgelegd. Bij de meest vergaande vorm van internalisatie wordt de oorspronkelijk externe opvatting opgenomen en geïntegreerd in de eigen overtuiging. Dit geeft mensen het gevoel dat hun gedrag volledig door henzelf wordt bepaald. Bij beheerste motivatie daarentegen wordt er meer druk ervaren en is er meer sprake van ‘moeten’. Er is dan geen volledige internalisatie. Beheerste motivatie kan bijvoorbeeld ontstaan als gevolg van een systeem

van materiële beloningen. Het bijzondere bij de self-determination theory is de veronderstelling dat extrinsieke motivatie kan variëren in de mate waarin deze autonoom versus beheerst is.

De behoefte aan competentie en autonomie wordt binnen deze theorie gezien als bepalende factor voor intrinsieke motivatie. Als mensen zich competent en autonoom voelen, behouden ze hun intrinsieke motivatie. Beide behoeften worden ook gezien als belangrijk voor internalisatie, maar daarnaast is er sprake van een derde behoefte, namelijk een gevoel van verbondenheid (“relatedness”) (Baumeister & Leary, 1995). Hierbij gaat het om het gevoel een band te hebben met anderen. Deze factor is een voorwaarde om tot internalisatie te komen.

Voor een gevoel van autonomie kan een autonomieondersteunend werkklimaat van groot belang zijn in organisaties. Belangrijk hierbij is dat als iemand gevraagd wordt een activiteit uit te voeren dat de persoon in kwestie enige keuzevrijheid behoudt, dat er ruimte is voor eigen initiatief en dat er vertrouwen wordt uitgesproken in de capaciteit van deze persoon om deze activiteiten uit te voeren (Williams, Gagné, Ryan, & Deci, 2002). Als we specifiek kijken naar de factor competentie, kan het type feedback dat uit een managementaccountingsysteem komt invloed hebben op het gevoel van competentie dat de ontvanger van de feedback krijgt. Bij positieve feedback wordt het gevoel versterkt dat er sprake is van competentie. Bij negatieve feedback wordt dat gevoel juist verminderd (Vallerand & Reid, 1984; Vansteenkiste & Deci, 2003). Jansen (2011) geeft aan dat als feedback het gevoel van externe controle bevestigt de intrinsieke motivatie wordt aangetast. Deze bevindingen maken het mogelijk om kritisch te kijken naar de regelkringachtige benaderingen van doelen stellen, performance meten, en feedback geven die binnen management accounting en control gebruikelijk zijn. Bij negatieve afwijkingen zou het dus vanuit het oogpunt van intrinsieke motivatie wel eens onverstandig kunnen zijn hier direct feedback over te geven. Daarnaast geven eerdere studies vrij direct aan dat materiële beloning niet altijd positief uitwerkt op de motivatie. Nadat er enige tijd een beloningssysteem is gebruikt, is de motivatie zelfs lager dan voorafgaand aan het gebruik van het beloningssysteem (zie onder andere Deci, 1971). Verbondenheid is de derde behoefte die hierboven genoemd is en voorwaarde om tot internalisatie te komen. Het werken in teams kan het gevoel van verbondenheid bijvoorbeeld versterken. Ook de stijl van leidinggeven van een manager, de wijze van communicatie en participatie en betrokkenheid bij besluitvorming in een organisatie kunnen dit gevoel van verbondenheid beïnvloeden.

De vaststelling dat extrinsieke motivatie de interne motivatie kan verdringen, is tegenwoordig ook in de eco-

nomische literatuur doorgedrongen onder de naam 'crowding out'-effect (Osterloh & Frey, 2000). Deze auteurs geven als herkenbaar voorbeeld dat als je kinderen gaat belonen voor een taak, zoals opruimen of huiswerk maken, dat dan aanvankelijk een positief effect bereikt wordt. Het probleem dat echter optreedt, is dat de interesse in de taak zelf verdwijnt en dat op een bepaald moment er niets meer wordt gedaan zonder dat er een beloning tegenover staat. Nu is er reden om aan te nemen dat dit niet alleen voor kinderen geldt, maar ook voor volwassenen in bepaalde situaties.

Vermeldenswaardig is ook dat in deze literatuur wordt vastgesteld dat taken die enige creativiteit behoeven, intrinsieke motivatie nodig hebben. Extrinsiek gemotiveerde mensen laten meer herhaald gedrag zien. Als iets in het verleden heeft gewerkt, wordt hetzelfde trucje weer toegepast (Amabile, 1998). Ook wordt geconstateerd dat het gebruik van variabele beloning bij complexe taken geen positief effect heeft op performance (Erez, Gopher & Arzi, 1990). Deze constatering werpt een ander licht op de enorme variabele beloningen die aan veel topbestuurders worden toegekend (of zouden de taken van topbestuurders toch niet zo complex zijn als we denken?). Al met al biedt het bovenstaande reden om de vanzelfsprekendheid waarmee variabele beloning als het sluitstuk van het performancemanagementsysteem wordt gezien, ter discussie te stellen en om na te denken over hoe we bij het ontwerpen en gebruiken van een performancemanagementsysteem ons voordeel kunnen doen met deze inzichten uit de self-determination theory en de crowding out theory. Hierbij gaat het dan om het zoeken naar de juiste balans tussen extrinsieke en intrinsieke motivatoren, om het ontwikkelen van een gevoel van verbondenheid, en om het zoeken naar manieren om te komen tot een autonomieondersteunend werkklimaat. Hierdoor kunnen eventueel benodigde extrinsieke motivatoren zo worden ingezet dat ze leiden tot meer motivatie voor een goede uitvoering van de uit te voeren taken. Positief daarbij is dat de gebruikte managementaccounting- en controlinstrumenten soms onvermijdbaar zullen leiden tot meer extrinsieke motivatie, maar dat onder de juiste voorwaarden er dan wel sprake kan zijn van een relatief autonome motivatie die dicht aan zit tegen intrinsieke motivatie. Vermeldenswaardig hierbij is ook het fenomeen crowding in waarbij een motivatie die in eerste instantie extrinsiek is, wijzigt in een meer intrinsieke motivatie. Doordat deze overgang mogelijk is tijdens het proces van uitvoeren van de taken, kan iets wat eerst nu eenmaal moest in een later stadium overgaan in iets wat iemand graag doet. Overigens is de kans op deze overgang van extrinsiek naar intrinsiek gemotiveerd veel kleiner naarmate het gedrag minder aan een externe reden (bijvoorbeeld dwang of een beloning) kan wor-

den toegeschreven. De kans op crowding in neemt dan ook toe bij een kleinere externe beloning.

3 Hoe moeilijk is performance management eigenlijk?

Intrinsieke motivatie is volgens Osterloh & Frey (2002) vooral nodig als extrinsieke beloning in de vorm van prestatiebeloning tot ongewenste uitkomsten leidt. De vraag die je zou kunnen stellen is of het inrichten van een goed systeem van prestatiebeloning nu zo moeilijk is.

3.1 Moeilijkheden

Er zijn echter enkele belangrijke moeilijkheden. Een eerste moeilijkheid is dat voor een motiverende werking misschien nog meer gekeken moet worden naar zaken uit de self-determination theory zoals het type feedback dat gegeven wordt en de invloed van tight control op het gevoel van autonomie. Een tweede belangrijke moeilijkheid is dat bij veel organisaties sprake is van grote onzekerheid en dynamiek, dus de target moet dan continu worden bijgesteld op grond van de actuele situatie. Deze dynamiek maakt het geven van duidelijkheid over doelstellingen een complexe aangelegenheid. De dynamiek en de doelduidelijkheid staan dan op gespannen voet met elkaar. Een interessante studie hiernaar is gedaan door Marginson en Ogden (2005) die wijzen op de positieve rol die kan uitgaan van het budget voor wat betreft de doelduidelijkheid. Ten derde is het vaak moeilijk om precies datgene te meten wat aansluit bij wat van belang is voor de organisatie. Een maatstaf die congruent is, geeft inzicht in de bijdrage die managers en medewerkers leveren aan de organisatie-doelstellingen. En het is juist daar waar nogal eens frictie ontstaat, want datgene wat van belang is voor de organisatie is meestal moeilijk meetbaar en datgene wat gemakkelijk meetbaar is, is niet van belang. Vaak wordt alleen gemeten wat gemakkelijk meetbaar is: "we measure everything that walks and moves, but nothing that matters" (Otley, 2002).

Een vierde moeilijkheid is dat informatie uit een prestatiemetingssysteem in veel organisaties tegelijkertijd verschillende functies dient. En dit compliceert de keuze van prestatie maatstaven. Het onderzoek van Van Veen-Dirks (2010, 2011) stelt bijvoorbeeld vast dat er een onderscheid is tussen het gebruik van prestatie maatstaven voor een beslissingsondersteunende functie en voor een beslissingsbeïnvloedende of motiverende functie. De eerste verwijst naar de capaciteit van maatstaven om informatie op te leveren die managers ondersteunt om goede beslissingen te nemen. De laatste verwijst naar de capaciteit van maatstaven om managers te motiveren tot een goede prestatie, bijvoorbeeld door de maatstaven te gebruiken bij de bepaling

van de variabele beloning. Het belang dat wordt gehecht aan zowel financiële als niet-financiële prestatie-maatstaven is groter als de maatstaven worden gebruikt in een beslissingsondersteunende functie bij periodieke resultaatbesprekingen, dan als ze worden gebruikt voor de bepaling van de beloning en dus meer in een beslissingsbeïnvloedende functie. Het verschil wordt groter wanneer er veel onzekerheid bestaat omtrent de relatie tussen de input en de output van een afdeling of organisatorische eenheid of wanneer deze relatie moeilijk te begrijpen is. Deze onzekerheid vergroot de behoefte aan zowel financiële als niet-financiële beslissingsondersteunende informatie. Het verschil wordt ook groter wanneer externe factoren veel effect hebben op de gemeten prestatie. Hierdoor wordt de prestatiemeting meer onderhevig aan toevallige positieve of negatieve omstandigheden die maken dat het gemeten resultaat de prestatie van de manager niet goed weergeeft. Hierdoor ontstaat dan beloningsrisico voor de manager waarvan de prestatie wordt gemeten. Veel informatie wordt daarmee minder bruikbaar voor beslissingsbeïnvloeding.

Een laatste moeilijkheid is om een set van maatstaven te kiezen die de volle breedte van de werkzaamheden weerspiegelt. In de literatuur wordt regelmatig beschreven hoe moderne managementaccountingsystemen ook niet-financiële informatie opnemen die bedoeld is om het resultaat van activiteiten weer te geven die niet direct worden teruggezien in het financiële resultaat van de huidige periode (bijvoorbeeld Hemmer, 1996). Deze ontwikkeling wordt mede ingegeven door de behoefte om de congruentie van de gebruikte maatstaven te vergroten. Ondanks deze ontwikkeling bestaan er verschillende visies ten aanzien van de waarde van het gebruik van een brede verzameling van prestatie-maatstaven. Voorstanders geven aan dat het gebruik van een brede verzameling van maatstaven kan helpen om de beperkingen van meting door één enkele (meestal financiële) maatstaf op te lossen, aangezien verwacht mag worden dat geen enkele maatstaf in staat is om het resultaat van alle activiteiten weer te geven die nodig zijn om de strategische doelstellingen van een organisatie te bereiken (Hemmer, 1996; Feltham en Xie, 1994). Een grote diversiteit aan maatstaven wordt ook verondersteld informatie op te leveren die managers en werknemers kan helpen om de operationele activiteiten van de organisatie ten uitvoer te brengen (Lillis, 2002; Malina en Selto, 2001). Een veelheid aan maatstaven kan echter ook nadelig zijn, omdat het bijvoorbeeld kan leiden tot te veel inzet op taken waarvan het resultaat beter meetbaar is. Ook kan het een negatieve invloed hebben op de motivatie door de grotere complexiteit van de beloningssystemen die op een veelheid aan maatstaven gebaseerd zijn. Verder kan het leiden tot meer subjectiviteit in de beoordeling.

De conclusie van het bovenstaande kan zijn dat performance management veel complexer is dan soms wordt aangenomen. Juist door deze problemen met prestatiemeting lijkt verder onderzoek naar de combinatie van intrinsieke of autonome motivatie met inzichten uit accounting en control van belang. Zo is een belangrijk voordeel van intrinsieke motivatie volgens Osterloh en Frey (2002) ook dat het helpt om het multitasking probleem op te lossen (Milgrom & Roberts, 1991; Prendergast, 1999). Dit probleem treedt met name op als er sprake is van verschillende taken, waarbij het meten van de prestatie voor sommige taken goed mogelijk is en voor andere taken veel minder. Prestatiemeting voor de moeilijk meetbare taken is alleen mogelijk met een grote kans op meetfouten. Voor de gemakkelijk meetbare taken zou je dan aan een beloningsprikkel kunnen denken, maar voor de taken waarvan het resultaat moeilijk meetbaar is, zou je dit volgens de economische theorie niet willen om een beloningsrisico voor de persoon in kwestie te vermijden. Als je deze taken bij elkaar groepeer, zal deze persoon zich vaak richten op de taak die de meeste beloning met zich meebrengt (de gemakkelijk meetbare taak dus). Hier is het "on the folly of rewarding A, while hoping for B" (Kerr, 1975) dus ook van toepassing, maar dan in een specifieke multitasking context. Het advies vanuit de multitasking literatuur zou in deze situatie zijn om deze twee verschillende taken niet bij dezelfde persoon neer te leggen. In de praktijk is dit echter niet altijd haalbaar en zal het dus moeilijk zijn om via prestatiemeting en -beloning te komen tot voldoende motivatie voor zowel de gemakkelijk meetbare taak als de moeilijk meetbare taak. Intrinsieke of autonome motivatie kan daar dan mogelijk uitkomst bieden.

3.2 Combinaties van theorieën

Zoals Osterloh en Frey (2002) ook aangeven, is intrinsieke motivatie nodig op het moment dat er sprake is van ambigue doelstellingen en incomplete contracten waarbij niet alle afspraken volledig gespecificeerd kunnen worden voor alle omstandigheden. Bij afspraken en contracten binnen een organisatie is er vaak sprake van incompleetheid, terwijl dit op markten minder vaak het geval is. Binnen het vakgebied accounting hebben we natuurlijk zeker in het financialaccounting-deelgebied vaak te maken met markten, bijvoorbeeld met aandelenmarkten. Mede daardoor wordt er mogelijk nog maar weinig expliciet gebruik gemaakt van theorie uit de gedragswetenschappen bij het doen van (management)accountingonderzoek. Toch worden er wel pogingen gedaan om economische en gedragstheorieën te combineren binnen het managementaccountingonderzoek. Onderzoekers die beide theorieën willen combineren, lopen als het goed is wel aan tegen de vraag hoe je kunt omgaan met een verschil in de fundamentele uitgangspunten van deze theorieën.

In dat verband is de analyse van Covalleski, Evans, Luft & Shields (2003) over selectieve integratie van verschillende theorieën bij managementaccountingonderzoek zeer lezenswaardig. Zij geven aan dat zowel psychologische als sociologische en economische theorieën een bijdrage kunnen leveren aan het verklaren van de oorzaken en gevolgen van bepaalde budgetteringspraktijken. Ze maken daarbij een onderscheid tussen verklaringen die met elkaar concurreren en verklaringen die verenigbaar zijn. Bij de concurrerende verklaringen (verklaringen die elkaar uitsluiten) kan onderzoek helpen om vast te stellen welke verklaring valide is. Bij de verklaringen die verenigbaar zijn kan door middel van verder onderzoek vastgesteld worden of deze verklaringen gecombineerd kunnen worden in meer volledige verklaringen van bepaalde werkwijzen binnen het vakgebied management accounting. Een zinvolle en selectieve integratie van deze verschillende theorieën is een belangrijke uitdaging voor de managementaccountingonderzoeker van deze tijd. Het is de moeite waard om te kijken naar mogelijkheden voor integratie van economische en psychologische literatuur op het gebied van motivatie. Zoals Osterloh en Frey (2002) aangeven, is het op zich prima als er een duidelijke scheidslijn is tussen het domein van de economie (gericht op extrinsieke motivatie) en het domein van de psychologie (gericht op intrinsieke motivatie), zolang als er geen interactie is tussen deze twee typen van motivatie. Deze interactie blijkt er echter wel degelijk te zijn en de conclusie zou dan ook moeten zijn dat we daar dus niet zomaar aan voorbij kunnen gaan door de harde scheidslijn tussen economie en psychologie te handhaven.

3.3 Veel managementaccountinginformatie beschikbaar

Tegenwoordig is in organisaties heel veel informatie beschikbaar, mede als gevolg van de mogelijkheden die zijn ontstaan door de ontwikkeling van informatiesystemen. Er is tegelijkertijd ook veel behoefte aan informatie voor verschillende doeleinden. Zeker in de huidige dynamische omgeving is er sprake van een grote onzekerheid en is er behoefte aan managementaccountinginformatie die houvast kan bieden. Ook als het gaat om rekenschap afleggen (accountability) van het management en van bedrijven, zien we dat er bij veel belanghebbenden een grote behoefte is aan informatie. Een gedachte die wel opgang doet, is dat transparantie helpt bij het "accountable" zijn binnen deze verantwoordingsrelaties. Op het moment dat transparant gemaakt wordt wat een organisatie en iedereen binnen die organisatie doet, dan zou daarmee dit probleem van het afleggen van verantwoording opgelost zijn.

Hieraan zijn echter een aantal belangrijke problemen verbonden. Het eerste probleem ontstaat door de veelheid aan verantwoordingsrelaties waar veel organisaties mee te maken hebben en de administratieve lasten-

druk die gepaard gaat met het creëren van een zogenaamd glazen huis (volledige transparantie). Het tweede probleem hierbij is dat veel informatie contextspecifiek is. Accountinginformatie bestaat voor een deel uit getallen waarmee de werkelijkheid wordt beschreven. Deze getallen geven per definitie echter maar een beperkt deel van de totale werkelijkheid weer. Vaak is deze managementaccountinginformatie alleen goed te plaatsen als er voldoende informatie over de context beschikbaar is. Zonder begrip van deze context gaan de getallen een eigen leven leiden en krijgen zij bijna symbolische waarde met alle bijbehorende risico's. Het derde probleem dat ontstaat wanneer gezocht wordt naar transparantie is dat veel informatie bijna nooit leidt tot echte transparantie. Binnen de managementaccountingliteratuur wordt zelfs als één van de vormen van zogenoemd dysfunctioneel gedrag gewezen op de mogelijkheid tot het filteren van informatie (Birnberg, Turopolec & Young, 1983), waarbij het presenteren van veel meer informatie dan nodig is een bekende strategie is bij het verdoezelen van negatieve informatie. In een rapport van 267 pagina's zal veel mensen een belangrijke opmerking op pagina 183 misschien toch ontgaan. Veel informatie leidt dus lang niet altijd tot transparantie.

4 Afsluitende opmerkingen

Een conclusie van het bovenstaande kan dan ook zijn dat meer performance-informatie niet altijd hoeft te leiden tot meer transparantie. Daarnaast hoeft veel performance-informatie ook niet te leiden tot een hoge motivatie. Door gedetailleerde rapportages kan de autonomie onder druk komen te staan. En voldoende autonomie kan van groot belang zijn voor de motivatie van medewerkers. Ook van belang voor de motivatie kan bijvoorbeeld zijn de wijze waarop feedback wordt vormgegeven. Het zou mooi zijn als we in de toekomst meer onderzoek kunnen doen naar het gebruik van managementaccountinginformatie zodanig dat juist de intrinsieke of de autonome motivatie wordt aangesproken. Dat kan dan bijvoorbeeld betekenen dat de kennis binnen het vakgebied management accounting moet worden uitgebreid met manieren waarop autonomie en een gevoel van competentie kunnen worden versterkt. Hierbij kan het dan gaan om de inrichting van positieve versus negatieve feedback. Ook een gevoel van verbondenheid kan door de juiste inzet van het managementaccounting- en controlsysteem mogelijk versterkt worden. Nader onderzoek naar de rol van management accounting en control bij het creëren van een autonomieondersteunend werkklimaat kan interessante inzichten opleveren. Het eerder genoemde onderzoek van Ezzamel, Willmott en Worthington (2004) biedt hier met de analyse van de "unplanned responsible autonomy" en ook van de daaropvolgende fase van "programmed responsible au-

tonomy” mogelijkheden voor vervolgonderzoek, maar ook andere typen van onderzoek kunnen hier een bijdrage leveren aan de kennisontwikkeling.

Interessante inzichten kunnen ook voortkomen uit onderzoek naar positieve rollen van management accounting. Het onderzoek van Marginson en Ogden (2005) naar het gebruik van budgetten in een dynamische omgeving is hier een goed voorbeeld van. Theoretisch gezien kunnen we dan wat losraken van theorieën die toch voor de zekerheid maar uitgaan van het scenario dat de mens alleen vanuit het eigenbelang, opportunistisch en rationeel zal handelen. Vooral de agency theory, maar ook de transactiekostentheorie gaan uit van deze veronderstellingen. Als de organisatie en het managementaccounting- en controlsysteem alleen op basis van deze principes worden ingericht, kan dit leiden tot het wegdrukken van intrinsieke motivatie. Daarmee hoeft niet ontkend te worden dat belangentegenstellingen bestaan, maar zou er ook aandacht kunnen zijn voor de meer positief gerichte mogelijkheden die management accounting te bieden heeft.

Van een systeem dat zich richt op deze belangentegenstelling kan een performatieve kracht uitgaan. Als het uitgangspunt bij de inrichting van de organisatie en het managementaccounting- en controlsysteem is dat mensen opportunistisch handelen, zou het kunnen zijn dat daarmee de belangentegenstelling juist wordt uitvergroot en versterkt. Zoals McKenzie, Muniesa en Siu (2007) aangeven heeft economische theorie ook performatieve kracht; de theorie kan de eigen aannames en voorspellingen op allerlei subtiële manieren tot leven brengen en in stand houden (Van der Meer-Kooistra & Vosselman, 2012).

De theorieën die het belang van extrinsieke motivatie bij prestatie management benadrukken, hebben in het algemeen een economische oorsprong. Een andere visie op motivatie komt naar voren in de stewardshiptheorie (Davis, Schoorman & Donaldson, 1997). Intrinsieke motivatie speelt een belangrijke rol in deze theorie en mede om deze reden is dit ook een interessante theorie voor verder onderzoek.

Verder is in dit artikel aangegeven op welke wijze performance management tot ongewenste uitkomsten kan leiden. Te rigide systemen van performance management kunnen leiden tot negatieve effecten. De inrichting van deze rigide systemen komt op begrijpelijke wijze voort uit een behoefte aan (kosten)beheersing en externe verantwoording. Niettemin is het belangrijk dat men zich realiseert dat hier risico's kunnen ontstaan als deze systemen onvoldoende in hun eigen werking worden afgeremd. Hiervoor dienen voldoende tegenkrachten gemobiliseerd te worden. En juist ook het zoeken naar mogelijkheden om met intrinsieke en autonome motivatie 'corporate citizenship' te vergroten is van belang in deze tijd waarin de voorbeelden van de negatieve effecten van systemen die alleen aanspraak maken op extrinsieke motivatie legio zijn. ■

Prof. dr. ir. P.M.G van Veen-Dirks RC is als hoogleraar management accounting verbonden aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.

Noten

■ Dit artikel is mede gebaseerd op de oratietekst van de auteur: Management accounting informatie: een kwestie van balans?

Literatuur

- Amabile, T.M., W. DeJong & M.R. Lepper (1976), Effects of externally imposed deadlines on subsequent intrinsic motivation, *Journal of Personality and Social Psychology*, 34, 92-98.
- Amabile, T.M. (1998), How to kill creativity, *Harvard Business Review*, 76(5), 76-87.
- Baumeister, R., & M.R. Leary (1995), The need to belong: desire for interpersonal attachments as a fundamental human motivation, *Psychological Bulletin*, 117, 97-529.
- Birnberg, J.G., L. Turopolec & S.M. Young (1983), The organizational context of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 111-129.
- Covaleski, M.A., J.H. Evans, J.L. Luft & M.D. Shields (2003), Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration, *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 3-49.
- Davis, J.H., F.D. Schoorman & L. Donaldson (1997), Towards a Stewardship Theory of management, *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- Deci, E.L. (1971), Effects of externally mediated rewards on intrinsic motivation, *Journal of Personality and Social Psychology*, 18, 105-115.
- Emmanuel, C., D. Otley & M. Merchant (1995), *Accounting for management control*, Chapman & Hall.

- Erez, M., D. Gopher & N. Arzi (1990), Effects of goal difficulty, self-set goals, and monetary rewards on dual task performance, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 47(2), 247-269.
- Ezzamel, M., H. Willmott & F. Worthington (2004), Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem', *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 269-302.
- Feltham, G.A. & J. Xie (1994), Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations, *The Accounting Review*, 69(3), 429-453.
- Gagné, M. & E.L. Deci (2005), Self-determination theory and work motivation, *Journal of Organizational Behavior*, 26, 331-362.
- Hemmer, T. (1996), On the design and choice of 'modern' management accounting measures, *Journal of Management Accounting Research*, 8, 87-116.
- Jansen, P.G.W. (2011), Personeelsbeoordeling. Effect van extern gegeven feedback op prestatie en emotionele beleving van de individuele werknemer, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 85(3), 124-131.
- Kerr, S. (1975), On the folly of rewarding A, while hoping for B, *The Academy of Management Journal*, 18(4), 769-783.
- Lillis, A. M. (2002), Managing multiple dimensions of manufacturing performance: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, 27(6), 497-529.
- Malina, M.A. & F.H. Selto (2001), Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47-90.
- Marginson, D. & S. Ogden (2005), Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours, *Accounting, Organizations and Society*, 30, 435-456.
- McKenzie, D., F. Muniesa & L. Siu (2007), *Do economists make markets? On the performativity of economics*, Princeton: Princeton University Press.
- Meer-Kooistra, J. van der & E.G.J. Vosselman (2012), Research paradigms, theoretical pluralism and the practical relevance of management accounting knowledge, *Qualitative Research in Accounting and Management*, 9(3), 245-264.
- Milgrom, P. & J. Roberts (1992), *Economics, organization & management*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Osterloh, M. & B.S. Frey (2000), Motivation, knowledge transfer, and organizational forms, *Organizational Science*, 11(5), 538-550.
- Osterloh, M. & B.S. Frey (2002), Does pay for performance really motivate employees?, In: Neely, A., *Business performance measurement, theory and practice*, Cambridge University Press.
- Otley, D. (2001), Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management, *British Accounting Review*, 33, 243-261.
- Otley, D. (2002), *Measuring performance: the accounting perspective*, In: Neely, A., *Business performance measurement, theory and practice*. Cambridge University Press.
- Porter, L.W. & E.E. Lawler (1968), *Managerial attitudes and performance*, Homewood, IL: Irwin-Dorsey.
- Prendergast, C. (1999), The provision of incentives in firms. *Journal of Economic Literature*, 37(1), 7-63.
- Raad voor Maatschappelijke Ontwikkeling (RMO) (2011), *Tegenkracht organiseren: Lessen uit de kredietcrisis*, Den Haag.
- Vallerand, R.J. & G. Reid (1984), On the causal effects of perceived competence on intrinsic motivation: A test of cognitive evaluation theory, *Journal of Sport Psychology*, 6(1), 94-102.
- Vansteenkiste, M. & E.L. Deci (2003), Competitively contingent rewards and intrinsic motivation: Can losers remain motivated?, *Motivation and Emotion*, 27(4), 273-299.
- Veen-Dirks, P.M.G. van (2010), Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers, *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 141-164.
- Veen-Dirks, P.M.G. van (2011), Prestatiemaatstaven: de beslissingsondersteunende en beslissingsbeïnvloedende functie maken het verschil, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 85(3), 146-155.
- Veen-Dirks, P.M.G. van (2012), Management accounting informatie: een kwestie van balans?, Oratie, RUG.
- Williams, G.C., M. Gagné, R.M. Ryan & E.L. Deci (2002), Facilitating autonomous motivation for smoking cessation, *Health Psychology*, 21, 40-50.
- Zimmerman, J.L. (2009), *Accounting for decision making and control*, McGraw-Hill.