

Management accounting onderzoek en controllership

Prof. Dr. E.G.J. Vosselman

MANAGEMENT ACCOUNTING

1 Inleiding

Er is onmiskenbaar sprake van een proces van emancipatie van wetenschappelijk onderzoek in 'accounting'. Van diverse zijden klinkt een luide roep tot verbetering van zowel kwaliteit als kwantiteit van wetenschappelijke kennisproductie. Nadat Boot en Cools in 1997 de kat de bel aanbonden, vindt nu op diverse plaatsen in woord en geschrift discussie plaats. Die discussie gaat meer en meer over de vraag *hoe* een dergelijke verbetering kan worden gerealiseerd. Nog onlangs schreef Jansen hierover een lezenswaardig artikel (Jansen, 1998).

In dit artikel wil ik aansluiten bij de discussie over het bedrijfseconomisch onderzoek. Niet dat het mijn bedoeling is om de diagnose nog eens dunnetjes over te doen of om de nadruk te leggen op bestuurlijke en organisatorische maatregelen; dat is op andere plaatsen al gedaan (Boot en Cools, 1997; Theeuwes, 1997; Jansen, 1998; Groot en Maijor, 1998). Wel wil ik nader ingaan op wat wij eigenlijk met al dat onderzoek beogen.

De sterke nadruk op de meting van individuele onderzoeksoutput in naar kwaliteit gerangschikte tijdschriften kan er makkelijk toe leiden dat onderzoeksinspanningen te zeer een functie worden van persoonlijke, door carrièreperspectieven gedreven ambities van individuele onderzoekers. Welbegrepen eigenbelang richt de inspanningen en verdringt drijfveren als betrokkenheid bij een vakgebied of gewoon authentieke nieuwsgierigheid. De neiging om onderwerpen en methoden te kiezen die tot snelle scores leiden is dan moeilijk te onderdrukken. De kans dat men zich onvoldoende rekenschap geeft van de betekenis voor de ontwikkeling van het vakge-

bied, laat staan voor de samenleving, is groot.

Ter stimulering van zowel wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie van onderzoek als intrinsieke betrokkenheid van onderzoekers moeten onderzoeksstrategieën en daaraan verbonden onderzoeksprogramma's worden geformuleerd. Alleen zo worden doelstellingen van onderzoeksprogramma's richtinggevend voor onderzoeksinspanningen en kan 'teamwork' worden georganiseerd. Strategievorming en formulering van onderzoeksprogramma's vindt natuurlijk ook al plaats in virtuele onderzoeksscholen, maar ik heb de indruk dat wij op het vakgebied 'accounting' wat dit betreft nog slechts aan het begin staan.

De noodzaak tot strategievorming maakt een bezinning op de identiteit van belanghebbenden noodzakelijk. Evenals het in het vakgebied medicijnen voor de hand ligt de medische professie als belangrijke groep van belanghebbenden aan te merken, zo ligt het in het vakgebied 'accounting' voor de hand om de professies van accountant, auditor en controller als zodanig te bestempelen. Wetenschappelijk onderzoekers zouden zich dan ook goede rekenschap moeten geven van hun positie ten opzichte van deze professionals. Meer nadruk op wetenschappelijk onderzoek mag zeker niet betekenen dat de praktijk of de professie (nog meer) uit het zicht

Prof. Dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar Management Accounting en Control aan de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur van EURAC, postdoctorale opleidingen voor Accountancy, Auditing en Controlling.

verdwijnt. Onderonsjes tussen wetenschappers zijn op zichzelf prima, ja zelfs noodzakelijk, want zij kunnen de kwaliteit van het onderzoekswerk verhogen. Maar die onderonsjes moeten dan wel plaatsvinden tegen de achtergrond van de relatie met de professie. Ivoren torens waren, zijn en blijven uit den boze.

Anderzijds moeten professionals een scherp oog hebben voor de bijzondere rollen van de wetenschappers. Het ontbreken van voldoende afstand tussen het wetenschappelijk bedrijf en de professie is de dood in de pot. Wetenschap als direct verlengstuk van de praktijk stelt het algemeen maatschappelijk draagvlak van het vakgebied op de proef; want waarom zou de ontwikkeling van de discipline dan niet volledig onder auspiciën van die professie kunnen blijven? De maatschappelijke toegevoegde waarde van het wetenschappelijk bedrijf ligt juist in de afstand die dat bedrijf bewaart ten opzichte van de professie. Die afstand kan kort of lang zijn; de essentie is dat zij er behoort te zijn.

In dit artikel wil ik *internationaal* management accounting onderzoek plaatsen in de context van de relatie tussen wetenschap en professie, daarmee in feite voortbouwend op een thema dat ik in mijn oratie (Vosselman, 1997) aan de orde heb gesteld. Eerst wil ik in vogelvlucht de positie van de professionele controller in belangrijke onderzoeksprogramma's de revue laten passeren. Vervolgens breek ik een lans voor een onderzoeksprogramma waarin de professie een groot belang heeft.

Daarmee is deze bijdrage eigenlijk een variant op het aloude thema van de relatie tussen theorie en praktijk. In het spraakgebruik lijkt de relatie tussen theorie en praktijk vaak heel eenduidig. Enerzijds is er 'theorie' die zegt hoe de situatie er idealiter uit zou moeten zien of hoe men zou moeten handelen en anderzijds is er 'praktijk' die nooit aan dat ideaal kan beantwoorden. Uiteraard is deze zienswijze een volstrekte karikatuur van de werkelijkheid. Zij doet het voorkomen alsof er twee gescheiden werelden bestaan, die niet of nauwelijks bij elkaar kunnen komen. In dit artikel hoop ik erin te slagen enkele bruggen te slaan tussen het werk van de wetenschapper en dat van de professional.

Voordat ik een voorstel doe voor een meer op de professie gericht onderzoeksprogramma

verwoord ik eerst in algemene zin doelstellingen van belangrijk *lopend* management accounting onderzoek. Daarna houd ik de positie van de professie in een aantal stromingen in het management accounting onderzoek tegen het licht. Hierin moet ik noodzakelijkerwijs een keuze maken; het is eenvoudig onmogelijk om binnen het bestek van dit artikel alle onderzoeksprogramma's te analyseren¹.

De analyse heeft in het bijzonder betrekking op de volgende, naar mijn oordeel belangrijke, theoretische stromingen:

- management accounting onderzoek en economische theorie;
- kritisch accounting onderzoek; onderzoek in het verband van de 'relevance lost'-beweging.

2 Algemene doelstellingen van management accounting onderzoek

Lukka (1998) stelt vast, dat de belangrijkste doelstelling van het wetenschappelijk onderzoek tot nu toe *niet* lag in het zichtbaar maken van de praktische *mogelijkheden van accounting* om te interveniëren in bedrijfsactiviteiten. Onderzoek blijkt vooral gericht op het zichtbaar maken van de rollen van accounting en accountants in organisaties, op de *sociale inbedding* van het gebruik van accounting informatie en op het *verborgen* potentieel van accounting om bepaalde structuren in stand te houden dan wel juist te veranderen (cursivering door de auteur aangebracht). Op dat verborgen potentieel kom ik later terug.

De professionele zorgen van een controller richten zich vanuit de kerntaak om de economische rationaliteit van de bedrijfsvoering te bewaken op diagnose en beslissingsondersteuning in en om de organisatie. Daarom zal hij primair behoefte hebben aan algemene richtlijnen en instrumenten voor diagnose en beslissingsondersteuning, op diverse regelniveau's in de organisatie.

Omdat het wetenschappelijk onderzoek zich nauwelijks richt op instrumentele mogelijkheden van accounting, lijkt de constatering gerechtvaardigd dat de professionele controller niet als een vooraanstaand belanghebbende in het onderzoek wordt gezien. Wetenschappelijk onderzoekers hebben de professionele zorgen van controllers

kennelijk niet expliciet op het netvlies. Natuurlijk kunnen de onderzoeksresultaten interessant zijn voor de professie, maar dat is niet mijn hoofdpunt. Waar het om gaat is dat de eisen die het beroep van controller stelt en de problemen waar professionals mee worden geconfronteerd *niet of nauwelijks* richtinggevend zijn voor beslissingen over aard en inrichting van het onderzoek.

Wetenschappelijk onderzoekers in management accounting richten zich blijkbaar vooral op elkaar. In hun werk laten zij zich eerder inspireren door ontwikkelingen in aanverwante wetenschappelijke disciplines dan door professionele zorgen in het veld. Zo pogen veel onderzoekers aansluiting te vinden bij de 'state of the art' in de economische wetenschappen, maar ook in overige sociale wetenschappen. Jönsson hield bijvoorbeeld recentelijk een pleidooi om klinisch management accounting onderzoek te relateren aan het dagelijkse werk van managers 'in order to align it with current developments in managerial and social research (cursivering door auteur) focusing on the communicative aspects of managerial work' (Jönsson, 1998, pagina 412). Meer aandacht van de management accounting onderzoeker voor de communicatieve aspecten van management vergroot ongetwijfeld ook de praktische relevantie van het onderzoek. De aansluiting met de hedendaagse praktijk verbetert immers. Maar leidt het ook tot resultaten die professionele controllers in hun beroepsuitoefening kunnen benutten? Met andere woorden: leidt dit onderzoek tot *bruikbare* resultaten voor de *professionele controller*?

En hoe zit dat met ander 'mainstream'-onderzoek? In de volgende paragraaf geef ik een nadere analyse.

3 Professie en management accounting onderzoek: een analyse

3.1 Management accounting, economische theorie en professie

De relatie tussen de ontwikkeling van management accounting en economische theorie is in Nederland onder andere door Bouma (1992) en Bouma en Van Helden (1994; 1995) uitvoerig beschreven. Ik beperk mij hier tot de economisch-theoretische stromingen die naar mijn oordeel de belangrijkste invloed hebben gehad op de ontwikkeling van management accounting theorie.

3.1.1 De relevante-kostenbenadering

Al in de eerste helft van deze eeuw werd op basis van neoklassieke, micro-economische theorievorming de *relevante-kostenbenadering* ontwikkeld. Deze benadering gaat uit van besluitvorming onder condities van relatieve zekerheid. Tot op de dag van vandaag staan de leerboeken vol met onderwerpen en opgaven waarin deze benadering in min of meer geavanceerde vorm te herkennen is: opgaven over de 'make or buy'-beslissing, diverse beslissingen over de inrichting van het productiesysteem en de samenstelling van het productieprogramma, investeringsselectie op basis van nettocontantewaardemethoden en transfer pricing: het zijn slechts enkele voorbeelden. Centraal in de 'relevant costs approach' staat het 'opportunity costs'-begrip: kosten moeten worden opgevat als gemiste baten wegens het niet kiezen van het beste onder de niet gekozen alternatieven.

De relevante kostenbenadering kan worden beschouwd als 'theorie' in de ideaaltypische zin waar ik in de inleiding over sprak. Het was de bedoeling, dat deze theorie het handelen van beslissers zou voorschrijven: normatief dus! De calculatievoorschriften zijn gebaseerd op een ideaalsituatie rond de 'homo economicus', die over onbegrensd rationele vermogens beschikt. Die éne beslisser is op de hoogte van alle alternatieven en consequenties zonder dat het hem ook maar iets kost!

Weliswaar stond de positie van de professionele besluitvormer centraal, maar de wetenschappers gaven zich wel erg weinig rekenschap van de context waarin die professionals hun werk moesten doen en in verband daarmee van hun mogelijkheden en beperkingen in het besluitvormingsproces. Gestructureerde beslissingssituaties met deterministische oplossingen komen in de praktijk immers nauwelijks voor. Geen wonder dat de praktijk sterker bleek en blijkt dan de leer!

3.1.2 De 'positive theory of accounting'

Als tegenbeweging ontstond dan ook al gauw een stroming die zich laat duiden als 'positive theory of accounting' en die de 'hardleersheid' van de praktijk poogt te *verklaren*. Een bekend representant van deze positieve stroming is Zimmerman. Hij hield zich al in 1979 onder gebruikmaking van inzichten uit de economische organisatietheorie bezig met een vraag, die ook nu nog uiterst actueel is: waarom worden in de

praktijk integrale kostencalculatiemethoden met soms verregaande doorbelastingen gebruikt? Dit ondanks het feit, dat in de relevante kostenbenadering *integrale* kosten niet relevant zijn voor besluitvorming. Het constante deel van deze kosten vormt immers 'sunk costs', die geen beslissingsrelevantie hebben.

Zoals gezegd, ook nu nog is deze vraag uiterst relevant, gelet op het feit dat de integrale kostenbenadering ('absorption costing') nog steeds een hoge verspreidingsgraad onder bedrijven heeft. Blijkens recente onderzoeken is in de meeste westerse landen de integrale kostencalculatiemethode de dominante calculatietechniek (Drury en Tayles, 1994; Björnenak, 1997). Wat kan daarvoor de reden zijn?

Zimmerman baseert zijn redenering op de economische organisatietheorie, in het bijzonder de theorie van de principaal en de agent. Toepassing van die theorie op besluitvormingsvraagstukken in organisaties leidt ertoe, dat expliciet rekening wordt gehouden met grenzen aan informatieverwerkende capaciteit van besluitvormers, met decentralisatie van besluitvorming en met daarmee samenhangende gedragsrisico's. Een formele redenering binnen de kaders van die theorie bracht Zimmerman tot de conclusie, dat integrale kostencalculaties en doorbelasting inderdaad in relatie staan met grenzen aan verstandelijke vermogens van beslissers (begrensde rationaliteit) en met risico's rond het gedrag van managers (Zimmerman, 1979). Beslissers kunnen alle alternatieven en de consequenties daarvan niet overzien. Beslissingsonafhankelijke, constante kosten zullen daarom toch vaak in de besluitvorming worden betrokken omdat zij de best haalbare benadering van 'opportunity costs' leveren. De beslisser gaat ervan uit, dat hij deze kosten in elke andere aanwendingsrichting van capaciteit terug kan verdienen. Doorbelasting van kosten blijkt bovendien te leiden tot minder 'consumptie tijdens het werk' door decentrale managers, waardoor het gedragsrisico kleiner wordt.

Overigens wordt tot op de dag van vandaag management accounting onderzoek gedaan door de conceptuele lens van de economische organisatietheorie. Naast formeel-mathematisch onderzoek worden bijvoorbeeld laboratoriumexperimenten gedaan. Een goed overzichtsartikel van de resultaten tot dat moment is dat van Baiman (1990). In Nederland geeft Vosselman (1996) een inventarisatie.

Omdat men vooral poogt *verklaringen* te vinden voor het gebruik van 'accounting informatie' en voor bijvoorbeeld de inrichting van budgetteringssystemen (al dan niet gekoppeld aan individuele beloningen) is het directe bruikbaarheidsgehalte voor de professie gering. Want wat moet je een professionele controller op grond van bijvoorbeeld de analyse van Zimmerman aanraden? Moet hij maar afstand doen van de relevante kostenbenadering en beslissingen baseren op integrale kostencalculaties? Zo neen, wat is dan wel de consequentie die een professional uit die analyse moet trekken?

3.1.3 De oud-institutionele benadering

In 1986 constateert ook Scapens een gapende kloof tussen theorie en praktijk. Hij zocht de belangrijkste oorzaak voor de kloof in de afwezigheid van een passend theoretisch raamwerk voor management accounting en ging op zoek naar een beter. Hoewel naar zijn opvatting de economische organisatietheorie als 'nieuwe' economische theorie beter is uitgerust om een passend raamwerk te bieden dan de neoklassieke economie, blijft een aantal essentiële vereenvoudigde veronderstellingen gehandhaafd: economische rationaliteit (hoewel soms begrensd) en marktevenwicht. Eigenlijk is de economische organisatietheorie dus een extensie van de neoklassieke theorie.

Scapens acht de 'oude' institutioneel-economische benadering geschikter voor de studie van 'management accounting' in de praktijk (Scapens, 1994). In deze benadering is niet een rationeel, optimaliserend gedrag van beslissers het onderwerp van analyse, maar de institutie: een relatief permanente handelwijze (of denkwijze), ingebed in de gewoonten van een groep. De institutie is het voertuig voor beweging, voor verandering. Kortom: in de oude institutionele benadering staat niet de besluitvorming van een oud naar een nieuw evenwicht centraal, maar de *verandering*. Een nauwkeuriger duiding van de benadering geeft Langlois (1986). Hij noemt een drietal 'emerging themes' van de institutionele economie: zorg over de veronderstelling van rationeel, optimaliserend gedrag; de erkenning dat economische verschijnselen voor een groot gedeelte het resultaat zijn van leerprocessen in de tijd, waardoor economische theorievorming een dynamisch proces wordt, niet van het ene evenwicht naar het andere, maar in een evolutionaire

betekenis; en tot slot een grotere nadruk op de betekenis van sociale instituties bij het coördineren van economische activiteit.

Een dergelijk institutioneel raamwerk richt de aandacht op het routinematige en geïnstitutionaliseerde karakter van accounting-technieken en -procedures en maakt het mogelijk om accounting 'just as a practice' (Scapens, 1994, p. 303) te onderzoeken zonder die praktijk met een theoretisch *ideaal* te vergelijken. Management accounting wordt niet meer gezien als een informatie-huishouding in het verband van besluitvorming, maar krijgt een meer sociale dimensie omdat het onderdeel wordt van routinematig en gestandaardiseerd gedrag van groepen actoren. Zo helpen bijvoorbeeld budgetteringssystemen bij het realiseren en instandhouden van een sociale structuur, die dienstig is aan het interpreteren van de pure economische feiten.

Wat Scapens dus in feite doet, is een nieuwe bril construeren waarmee management accounting *in de praktijk* kan worden onderzocht. Het gaat hem daarbij vooral om microstudies, om casestudy's. Zo wil hij komen tot een accounting-theorie, die *meer* is dan een toepassing, een illustratie, van economische theorie. Het institutionele raamwerk kan bijvoorbeeld worden toegepast op onderzoek naar veranderingen in systemen voor kostenallocatie. In het bijzonder kan worden onderzocht, waarom veranderingen in management accounting systemen zo langzaam gaan. Gevalstudies zijn bij uitstek geschikt voor de studie naar de evolutie van accounting-systemen in hun organisatorisch verband.

Toch leidt ook toepassing van het oud-institutionele raamwerk er niet toe, dat professionele zorgen richtinggevend worden voor de aard en inrichting van het onderzoek. De accounting-theorie die Scapens nastreeft blijft beschrijvend en verklarend van aard, de bruikbaarheid van onderzoeksresultaten voor de professional staat zeker niet op de voorgrond. Dit neemt natuurlijk niet weg, dat de 'spiegelinformatie' die de professie uit het onderzoek kan krijgen aanleiding kan zijn tot bewustwording en verandering.

De professie maakt overigens wel deel uit van de beschrijvingen. Vanuit een institutioneel perspectief geeft een professionele controller *legitimiteit* aan management accounting systemen en procedures. In dit verband zou ook onderzoek naar de invloed van wettelijke en professionele instituties en instituten op de inrichting van

management accounting systemen kunnen worden gedaan.

3.2 *Kritisch accounting-onderzoek en de professie*

Sommige management accounting-onderzoekers bedienen zich van theoretische raamwerken die een kritische opstelling tegenover management accounting systemen en -praktijken mogelijk maken. Dergelijke theoretische raamwerken stammen dan meestal niet uit de economische wetenschap, maar uit andere sociale wetenschappen, bijvoorbeeld uit de sociologie (Giddens, 1984) of uit de sociale geschiedenis (Foucault, 1979)². Kritisch accounting-onderzoek is gericht op wat Lukka noemt het zicht krijgen op 'verborgen' functies van accounting om structuren in stand te houden of juist te veranderen.

In de Anglo-Amerikaanse literatuur worden onderzoekers wel ingedeeld in 'katten' en 'ratten' ('cats' and 'rats'). De ratten zijn 'rational accounting theorists'. Zij laten zich leiden door de gedachte dat zij de werkelijkheid redelijk objectief in theorieën kunnen weergeven en dat zij vanuit nauwkeurig omschreven theoretische kaders dus werkelijkheidsgetrouwe uitspraken kunnen doen over functie en betekenis van management accounting systemen in de praktijk. De katten daarentegen zijn 'critical accounting theorists', die minder geloven in dergelijk positivistisch onderzoek. Zij kiezen brillen uit de sociale wetenschap en uit de filosofie, die een kritische kijk op accounting-procedures en -systemen bevorderen.

In het empirisch onderzoek van de 'cats' staat het zogenaamde 'zichtbaarheidsprobleem' van accounting meestal centraal (bijvoorbeeld Mouritsen, 1992). Volgens Morgan en Willmott (1993, pagina 13) omvat deze metafoor de notie, dat accounting-activiteiten sommige aspecten in een organisatiecontext zichtbaar maken, terwijl andere aspecten onzichtbaar blijven. De rekenregels en waarderingsregels trachten het morele in het feitelijke te vertalen, maar al doende kunnen vele aspecten van het organisatieleven over het hoofd worden gezien. Bovendien omvat deze metafoor de notie, dat accounting niet alleen een reflectie is van de werkelijkheid, maar ook in staat is werkelijkheid te *construeren*. Met andere woorden: accounting is niet alleen techniek en reflectie, maar ook politiek en constructie. Cijfers

kunnen controllers of managers de munitie geven om hun standpunten of belangen te verdedigen of om al genomen beslissingen te rationaliseren. Volgens Morgan en Willmott trachten de 'cats' het feitelijke weer te vertalen in het morele en subjectieve, politieke domein (Morgan en Willmott, 1993). De accounting-informatie wordt als het ware weer 'op haar plaats gezet'.

De professional neemt in de ogen van menig 'cat' een belangrijke positie in, maar dan niet als belanghebbende, maar als lijdend voorwerp van kritiek. Professionele accountants, controllers en ook managers geven immers betekenis aan accounting-informatie; accounting is geen objectieve, neutrale activiteit. In feite stelt de 'cat' zich op als de 'criticaster' van de professional. Hij houdt zijn kritische analyses aan hem voor in de hoop zo een proces van bewustwording bij de professional in gang te zetten.

In politieke termen staan de 'cats' links van het midden. Om in deze beeldspraak te blijven: er bestaan zowel gematigd linkse als extreem linkse 'cats'; rood is er in diverse tinten. Extreem linkse 'cats' onderzoeken de wijze, waarop degenen met macht (meestal een kleine elite) de rest onder controle houdt met management accounting systemen. Zij kiezen partij voor degenen die worden onderdrukt en trachten mogelijkheden te ontwikkelen om die onderdrukking effectief te bestrijden. In hun onderzoek zetten zij bijvoorbeeld een door Foucault geconstrueerde bril op bij het onderzoek naar de werking van bepaalde systemen van responsibility accounting. Een voorbeeld daarvan is een door Hopper en Macintosh verricht onderzoek naar de effecten van de 'Geneen Machine': het systeem dat Harold Geneen in de jaren zeventig als topman van ITT toepaste als management control instrument (Hopper en Macintosh, 1993). Hoewel dat systeem toentertijd erg succesvol leek (Geneen kreeg zelfs een prijs als 'Michelangelo of Management') komen Hopper en Macintosh op basis van een kritische analyse tot de conclusie, dat het systeem leek op een gevangenis. Het riep gevoelens van dreiging op bij managers, met alle disfunctionele effecten en persoonlijke drama's van dien.

In Nederland hebben wij overigens (nog) geen traditie van kritisch accounting-onderzoek opgebouwd. Desalniettemin is in internationaal verband sprake van een belangrijke stroming.

3.3 De 'relevance lost'-beweging en de professie

De kloof die Scapens constateerde tussen theorie en praktijk wordt ook door Kaplan (1983) geconstateerd, zij het langs een andere route. Hij heeft een scherp oog voor het feit, dat systemen voor 'cost accounting' en 'management control' die oorspronkelijk voor ondernemingen zijn ontwikkeld met massafabricage niet meer geschikt zijn voor de moderne industrie, die zich vooral kenmerkt door klantspecifieke productie, korte product-levenscycli, CAD/CAM-technologie en veel 'overhead'. Teneinde de theorie meer in overeenstemming te brengen met de praktijk, raadt hij 'field research' aan. Door systemen van goed functionerende ondernemingen op te tekenen, kunnen zij vervolgens weer worden verspreid over andere ondernemingen die daarmee hun voordeel kunnen doen. De 'relevance lost'-beweging die Kaplan in gang heeft gezet, wordt door Bonnet et al. (1999) in essentie beschreven.

Hoewel de oorspronkelijke, probleemstellende artikelen van Kaplan veel waardering hebben gekregen in de eredivisie van wetenschappers, geldt dat in veel mindere mate voor de al dan niet in samenwerking met anderen beschreven oplossingen (zie ook Vosselman, 1997). Over 'activity-based costing' is de algemene opvatting, dat er nauwelijks iets nieuws onder de zon is. De 'balanced scorecard' wordt door velen als triviaal en als 'leeg' bestempeld. Bovendien zijn er vragen over de werking van het beheersingssysteem rond de 'balanced scorecard'.

Om mij heen kijkend kan ik mij niet aan de indruk onttrekken, dat deze opvattingen in schril contrast staan met de belangstelling die 'professionals' aan de dag leggen voor deze nieuwe instrumenten. Er wordt veel over gepubliceerd in de vaktijdschriften (Gosselin, 1997), seminars over bijvoorbeeld de 'balanced scorecard' trekken veel belangstelling en adviesbureaus zijn succesvol in de 'verkoop' van deze nieuwigheden. Kennelijk leidt de 'relevance lost'-beweging tot bruikbare producten. Wat bovendien opvalt, is dat de innovaties snel in de leerboeken terechtkomen. Zo stelt bijvoorbeeld Björnenak, dat de meeste Engelstalige leerboeken het activity-based costing concept al in een vroeg stadium van ontwikkeling opnamen: omstreeks 1990 (Björnenak, 1997). Ook langs deze weg bereiken de

nieuwigheden de professie dus tamelijk snel.

De scepsis van de wetenschappers heeft alles te maken met een (noodzakelijk?) gebrek aan theoretische grondslag onder de nieuwe ontwerpen. In dit verband is er een duidelijk verschil met het ontwerp van de 'relevant cost approach'. De laatste werd expliciet en verifieerbaar afgeleid uit gevestigde micro-economische theoretische kaders. 'Activity-based costing' daarentegen werd door auteurs als Kaplan en Cooper ontworpen op basis van enkele praktijkoriëntaties, gezond verstand en wellicht wat intuïtie³. Het ontwerpen van dergelijke constructies geschiedt zeker niet alleen op basis van wetenschappelijke 'state of the art'-kennis; in zekere zin is het ook een 'kunst'. Daarom is er altijd wetenschappelijke scepsis. Want afgezien van de vraag, of de principes van een dergelijk ontwerp wel zo nieuw zijn: wie zegt dat een dergelijk ontwerp inderdaad juist is? En of het wel volledig is? En of het wel werkt onder alle omstandigheden? En is het ontwerp wel generaliseerbaar en, zo ja, in welke mate? En wie zegt of een ander ontwerp niet beter (meer waar) is?

Naar mijn inzicht is de wetenschappelijke scepsis dus de prijs die Kaplan en anderen betalen voor het feit dat zij *praktisch bruikbare* ontwerpen pogen te maken. Hiertoe *moeten* zij noodzakelijkerwijs afstand nemen van bestaande economische theorieën, omdat die de werkelijkheid altijd op enigerlei wijze geweld (moeten) aandoen. Er is immers altijd sprake van modellering en daarmee vereenvoudiging van de werkelijkheid. Zo gauw een onderzoeker in management accounting niet meer zijn toevlucht kan nemen tot bestaande (economische) theorie, zal hij zich al gauw op drijfzand wanen en zal hij veel moeite hebben zijn collega-wetenschappers van het wetenschappelijk karakter van zijn ontwerp te overtuigen.

De onderzoeker die zich richt op praktisch bruikbare ontwerpen mag dan scepsis van collega-wetenschappers ontmoeten, hij zal al snel de sympathie van de professie en andere pratici verwerven. Zij vinden de praktische herkenbaarheid en bruikbaarheid van belang en zullen zich de vragen naar het 'nieuwe' van de constructie of de meer algemene geldigheid niet, of niet in die mate, stellen.

4 Een ontwerpgeoriënteerd onderzoeksprogramma

Naar mijn mening kunnen wetenschappers een belangrijke bijdrage leveren aan de ontwikkeling van praktisch bruikbare ontwerpen voor management accounting systemen, als zij het ontwerp als een *startpunt* zien van een proces van kennisproductie. De nadruk van de wetenschappelijke kennisproductie ligt nu ex post, nadat de constructie in werking is getreden. Bij gebrek aan voldoende betrouwbare ex ante theorie geldt nu in sterke mate: 'The proof of the pudding is in the eating'. Er zal wetenschappelijk aangetoond moeten worden, dat een constructie als activity-based costing in organisaties inderdaad effectief en efficiënt is, en zo ja, onder welke omstandigheden. Wetenschappers kunnen om te beginnen onderzoek doen naar de wijze waarop allerlei nieuwe constructies als activity-based costing en de balanced scorecard zich over verschillende bedrijven verspreiden, daarbij gebruikmakend van theorie over verspreiding van innovaties (zie bijvoorbeeld Vosselman, 1997). Vervolgens kunnen zij surveys en gevalstudies doen naar de adoptie, implementatie en werking van de nieuwe constructies. Het gaat hier nadrukkelijk om andersoortige gevalstudies dan die Scapens voorstelt. Ex post-gevalstudies in een ontwerpgeoriënteerd onderzoeksprogramma richten zich nadrukkelijk op *redenen* voor en *effecten* van adoptiebeslissingen rond nieuwe constructies en niet op institutionalisering van management accounting systemen.

Kortom: ex post zullen processen van reflectie moeten worden gestart om te bepalen of de constructies economisch gerechtvaardigd zijn, of organisaties er dus beter door gaan presteren. Dergelijke processen vinden ook inderdaad plaats en er wordt verslag over gedaan in het kwaliteitssegment van de wetenschappelijke pers. Een voorbeeld van een gerenommeerd onderzoek in dit verband is dat van Gosselin (1997) over de implementatie van activity-based costing.

Met Kasanen et al. ben ik van mening dat het ontwerpen, dus het maken van constructies, op zichzelf al een wetenschappelijke activiteit kan zijn (Kasanen et al., 1993). Eerder hield ik een pleidooi voor ontwerpgerichte gevalstudies in management accounting (Vosselman, 1996b;

1997). Ontwerpgerichte gevalstudies liggen aan de basis van organisatieoverstijgende *bruikbare kennis*. De wetenschapper sluit dan aan bij probleemoplossende cycli in een organisatie. Aan het ontwerp in de organisatie gaan diagnoses en analyses vooraf, terwijl het ontwerp anderzijds wordt gevolgd door implementatie en, na verloop van tijd, evaluatie van de werking van de constructie.

Vanuit de hen bekende 'body of knowledge' kunnen de onderzoekers actief meedenken met de professionals bij het formuleren van beheersingsdoelen. Vervolgens kunnen zij participeren in het ontwerp van management accounting systemen. Uiteraard kan het voor de wetenschappelijk onderzoekers niet blijven bij één ontwerp. Dan zouden zij de rol van adviseur op zich nemen en die rol wijkt af van die van de wetenschapper. Voor de wetenschappelijk onderzoeker is het participeren in ontwerpactiviteiten in een specifieke organisatie dus inderdaad op te vatten als een gevalstudie. Hij zal diverse van dergelijke ontwerpgerichte gevalstudies in een bepaalde categorie van organisaties kunnen doen en daarop kunnen reflecteren, zo een proces van (beperkte) generalisatie in gang zettend. Een dergelijke

reflectie kan plaatsvinden op diverse momenten in de tijd. Wanneer een serie van ontwerpgerichte gevalstudies plaatsvindt, kan een latere studie in die serie profiteren van reflectie op eerdere studies. Over een langere tijdsspanne gezien, kan reflectie ook aansluiten bij evaluaties van de werking van constructies in diverse organisaties. In dit hele proces ontstaan als het ware algemene constructies vanuit specifieke gevallen, constructies die aansluiten bij *probleemoplossing in organisaties met vergelijkbare conditiesets*.

Als wetenschappers die participeren in een proces van ex post-theorievorming ook een belangrijke rol hebben gespeeld bij de totstandkoming van het ontwerp en/of bij de implementatie, ligt een gevaar op de loer. Het geestelijk vader- of moederschap kan blind maken voor mogelijk nadelige effecten van de constructie. Participatie van 'blanco' wetenschappers bij de reflectie is dan aanbevelingswaardig.

5 Management accounting onderzoek en professie: een samenvatting

In tabel 1 wordt de positie van de professie in

Tabel 1: Management accounting onderzoek en de positie van de professional

<i>Onderzoeksstroming</i>	<i>Kernvragen</i>	<i>Dominante methode van kennisproductie</i>	<i>Positie van de controller</i>
Neoklassieke micro-economie	Welke calculatievoorschriften voor besluitvorming kunnen worden afgeleid?	Formele redenering	Gebruiker van calculatievoorschriften in het verband van besluitvorming
Positieve accounting-theorie	Welke verklaringen voor het gebruik van management accounting-informatie kunnen worden gegeven?	Formele redenering (binnen de kaders van de economische organisatietheorie)	Geen expliciete positie
Oud-institutionele benadering	Waarom en hoe vinden veranderingen in management accounting systemen plaats?	Gevalstudies	Professie geeft legitimiteit aan management accounting systemen en staat onder invloed van instituten
Kritisch accounting-onderzoek	Welke aspecten blijven onzichtbaar bij het gebruik van management accounting systemen?	Redenering vanuit sociologische, filosofische of aanverwante kaders	Lijdend voorwerp van kritiek ter vergroting van bewust wording over onzichtbare effecten van accounting
'Relevance lost'-beweging	Welke instrumenten voor accounting en control kunnen worden ontworpen, in lijn met de problematiek in en om hedendaagse organisaties?	Ontwerpgeoriënteerde en ontwerpgerichte gevalstudies ('ex post'-theorievorming)	'Adopter', inrichter en gebruiker van nieuwe accounting-instrumenten

diverse stromingen in het management accounting onderzoek samengevat.

6 Professie als klant?

Het voorgestelde ontwerpgeoriënteerde onderzoeksprogramma sluit nauw aan bij het werk en de kennisbehoefte van professionele controllers. Voorzover de professie de onderzoeksresultaten gebruikt in haar beroepsuitoefening, zijn de eerste contouren van een klantrol van die professie zichtbaar. Die klantrol zou kunnen worden versterkt, als zij ook de functies van opdrachtgever en betaler zou omvatten. Het initiatief voor een bepaald onderzoek zou dan niet uitgaan van de wetenschappers, maar van de professie. Bovendien zouden de middelen dan niet uit een eerste geldstroom (van de overheid) afkomstig zijn, maar van professionals, of verenigingen van professionals. Eerste geldstroomonderzoek gaat dan over in derdegeldstroomonderzoek. Uiteraard zouden beide typen van onderzoek elkaar kunnen versterken.

In Nederland is een dergelijk type van derdegeldstroomonderzoek niet echt gebruikelijk. Omdat er veel kansen liggen tot een verdergaande professionalisering van de controller, zijn er legio mogelijkheden voor dit type onderzoek. Beroepsverenigingen of een instituut als het Controllersinstituut kunnen de klantrol op zich nemen. Zo kan nuttig onderzoek worden gedaan, al dan niet in combinatie met eerstegeldstroomonderzoek. Voorbeelden laten zich snel en gemakkelijk bedenken. Ik noem er slechts enkele:

- de inhoud van de controllersfunctie in diverse sectoren van het economisch leven en veranderingen daarin;
- veranderende patronen in samenwerkingsrelaties tussen managers en controllers;
- besluitvorming rond adoptie van allerlei administratieve innovaties zoals 'activity-based costing', de 'balanced scorecard' en 'eva';
- evaluatieonderzoek naar de werking van allerlei administratieve innovaties;
- de rol en het instrumentarium van de controller bij de inrichting en instandhouding van samenwerkingsrelaties tussen bedrijven;
- de rol en het instrumentarium van de controller bij de inkoopfunctie.

Stuk voor stuk onderzoeksopties die tot resultaten kunnen leiden waarmee de professie

haar voordelen kan doen, lijkt mij. Zo kan een controller die bijvoorbeeld moet beslissen over het al dan niet adopteren van een 'balanced scorecard' en die kennis kan nemen van afwegingen en ervaringen van 'early adopters' de economische rationaliteit van de eigen besluitvorming vergroten. Hoewel ik mij bewust ben van de concurrentiegevoeligheid van veel informatie, kan ik mij niet voorstellen dat disclosure in dit verband de professie en het bedrijfsleven zou schaden. Integendeel: het lijkt mij in het voordeel van de economische prestatie van alle bedrijven! Men leert van elkaar!

Zoals eerder gezegd, de door mij bepleite samenwerking op armlengte afstand tussen wetenschap en professie is in Nederland niet gebruikelijk. In plaats van de *onderzoekswerkzaamheden* uit te besteden aan universiteiten of aanpalende onderzoeksinstituten, lijken veel grote accountantskantoren en grote adviesbureaus een deeltijdbenoeming bij universiteiten van enkele van hun medewerkers te prefereren. Soms lijkt het daarbij erop, dat grote kantoren hun eigen 'mini-universiteiten' stichten en onder leiding van deeltijdhoogleraren hun eigen onderzoek op hun eigen kantoor inrichten. Hoewel begrijpelijk, lijkt een dergelijke ontwikkeling mij uiteindelijk niet efficiënt en niet in het belang van de beroepsgroepen. Er is een aantal nadelen verbonden aan deze versplintering. Zo is de kans groot dat bijvoorbeeld onvoldoende aansluiting wordt gezocht met de wetenschappelijke 'state of the art', of dat op verschillende plaatsen telkens opnieuw het wiel wordt uitgevonden. Het is nu eenmaal moeilijk om naast de professionele vaardigheden en kennis ook nog eens de ontwikkeling van de 'body of knowledge' in de wetenschap goed bij te houden. Wetenschappelijke kennisproductie is teamwork en een vak apart!

Wil een samenwerking op armlengte afstand tussen professie en wetenschap goede kans van slagen krijgen, dan zullen de universiteiten ervoor moeten zorgen dat zij op het gebied van het accounting-onderzoek de zaak op orde krijgen. Zo zal de kwaliteit van de onderzoekersopleidingen moeten verbeteren, zal het universitaire bedrijf aantrekkelijker moeten worden gemaakt voor jonge, talentvolle medewerkers en zal de onderzoeksgerichtheid van zittende universitaire medewerkers moeten verbeteren.

Onderzoekers 'nieuwe stijl' moeten enerzijds duidelijk kunnen maken, dat de universiteit geen ivoren 'accounting'-toren is, maar anderzijds ook geen afstandsloos en kritiekloos verlengstuk van de praktijk.

Wat mij betreft is de richting heel duidelijk. Voordat een goed evenwicht zal zijn bereikt zullen ongetwijfeld nog jaren verstrijken. Geleidelijkheid en daarbijbehorend geduld zijn noodzakelijk. evenals gedrevenheid, visie op en betrokkenheid bij het onderzoeksbedrijf.

LITERATUUR

- Baiman, S., (1990), Agency Research in Managerial Accounting: a Second Look, *Accounting, Organizations and Society*, nr. 4, pp. 341-371.
- Björnenak, T., (1997), Conventional Wisdom and Costing practices, *Management Accounting Research*, 8, pp. 367-382.
- Bonnet, M.P.B., R.F. Speklé en E.G.J. Vosselman, (1999), Van de Leer van de Kostprijs tot Management Accounting - de internationalisering van een wetenschappelijke discipline in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 5-15.
- Boot, A.W.A. en K. Cools, (1997), Bedrijfseconomisch onderzoek in Nederland: een illusie?, *Economisch Statistische Berichten*, pp. 284-288.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, (1994), *Management accounting en economische organisatie-theorie*, Academic Service, Schoonhoven.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, (1995), Management accounting en economische organisatie-theorie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jrg. 69, pp. 116-127.
- Bouma, J.L., (1992), Management accounting in het kader van economische organisatie-theorieën, *Maandblad voor Bedrijfsadministratie en Bedrijfsorganisatie*, (vier delen) nr. 1142, 1143, 1144-1145 en 1146, pp. 106-109, 138-142, 166-169 en 196-205.
- Drury, C. en M. Tayles, (1994), Product costing in UK Manufacturing Organizations, *The European Accounting Review*, nr. 3, pp. 443-470.
- Foucault, M., (1979), *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*, Vintage Books, New York.
- Giddens, A., (1984), *The Constitution of Society*, Polity Press, Cambridge.
- Gosselin, M., (1997), The Effects of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing, *Accounting, Organizations and Society*, jrg. 22, nr. 2, pp. 105-122.
- Gosselin, M., (1997), *Bandwagon Theories: Some Explanations for the Activity-based-costing Paradox*, paper EIASM Third Seminar on Manufacturing Accounting Research, juni, Edinburgh.
- Groot, T.L.C.M. en S. Maijor, (1998), *Accounting onderzoek in Nederland: een sterkte-zwakke analyse*, paper ESB/LNBE Eerste Landelijke Bedrijfseconomedag, mei, Amsterdam.
- Hartmann, F.G.H., (1997), *Accounting for Performance Evaluation-Effects of Uncertainty on the Appropriateness of Accounting Performance Measures*, dissertatie, Maastricht.
- Hopper, T.M. en M.B. Macintosh, (1993), Management Accounting as Disciplinary Practice, *Management Accounting Research*, pp. 181-216.
- Jansen, P.G.W., (1998), Tobbend onderzoek en toponderwijs in de bedrijfseconomie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 48-53.
- Jönsson, S., (1998), Relate Management Accounting Research to Managerial Work!, *Accounting, Organizations and Society*, nr. 23, pp. 411-434.
- Kaplan, R.S., (1983), Measuring Manufacturing Performance: A new Challenge for Managerial Accounting Research, *The Accounting Review*, pp. 686-705.
- Kasanen, E., K. Lukka, en A. Siitonen, (1993), The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, nr. 5, pp. 243-264.
- Langlois, R.N., (1986), The New Institutional Economics: An Introductory Essay, in: R.N. Langlois (red), *Economics as a Process: Essays in the New Institutional Economics*, Cambridge University Press, pp. 1-25.
- Lukka, K., (1998), Total Accounting in Action: Reflections on Sten Jönsson's Accounting for Improvement, *Accounting, Organizations and Society*, nr. 3, pp. 333-342.
- Morgan, G., en H. Willmott, (1993), The 'New' Accounting Research: On Making Accounting More Visible, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, nr. 6, pp. 3-36.
- Mouritsen, J., (1992), *Visibility and Accountability: Accounting in Time-space*, Working Paper, Copenhagen Business School.
- Scapens, R.W. en J. Arnold, (1984), Economics and Management Accounting Research, in: M. Bromwich en A.G. Hopwood (red.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, London, pp. 78-102.
- Scapens, R.W., (1994), Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice, *Management Accounting Research*, 5, pp. 301-321.
- Theeuwes, J.A.M., (1997), De realiteit van bedrijfseconomisch onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, nr. 6, pp. 403-404.
- Vosselman, E.G.J., (1996a), *Ontwerp van 'management control'-systemen - een economisch perspectief*, Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer.

Vosselman, E.G.J., (1996b), De ontwerpgerichte benadering in management accounting en management control onderzoek, in: Boneco, M; Bos, A. de; Knoops, C.D. (red.), *FMA-Kroniek 1996*, Alphen aan den Rijn, pp. 397-417.

Vosselman, E.G.J., (1997), *Innovaties en imitaties in Management Accounting en Control*, oratie Erasmus Universiteit Rotterdam.

Zimmerman, J.L., (1979), The Costs and Benefits of Cost Allocation, *The Accounting Review*, nr. 3, pp. 504-521.

NOTEN

1 Zo laat ik bijvoorbeeld een onderzoeksprogramma rond RAPM (Reliance on Accounting Performance Measurement) buiten beschouwing. Niet, omdat dit programma niet van belang zou zijn, integendeel! In feite verdient dit programma een afzonderlijke bespreking. Er is hier vooral sprake van contingentie-onderzoek met behulp van veelal statistische

methoden, waarin 'accounting performance measurement' wordt verbonden met diverse factoren in de organisatiecontext. In Nederland heeft Hartmann (1997) zich intensief op dit terrein begeven.

2 De sociale wetenschappen hebben overigens ook theoretische kaders geleverd om minder kritisch onderzoek te doen. Zo heeft de psychologie bijvoorbeeld de 'expectancy theory' geleverd om budgetteringssystemen te onderzoeken vanuit het perspectief van motivatie van managers. Ik laat het hele terrein van 'behavioral accounting' hier noodzakelijkerwijs buiten beschouwing.

3 Hier en daar worden vraagtekens geplaatst bij de lezing, dat er sprake is van een echte ontwerpactiviteit. Zo hoorde ik Hopwood tijdens een congres in Reading (juli 1998) de veronderstelling uiten, dat het 'garbage can'-model hier wellicht van toepassing is: personen, problemen en oplossing ('activity based costing') zouden elkaar wel eens 'toevallig' ontmoet kunnen hebben. Hopwood suggereert daarom enig historisch onderzoek naar het ontstaan van de nieuwe instrumenten.