

KISS

Tom Groot

De zomermaanden bieden een uitgelezen mogelijkheid tot reflectie: het academisch seizoen is afgesloten en nu resteert alleen nog het opruimen van de restanten. Dan komt het luxegevoel: je kunt je nu veroorloven eens extra lang stil te staan bij artikelen die interessant zijn en iets nieuws beloven. Tevens is er tijd om stil te staan bij ontwikkelingen in tijdschriften en in publicaties in het algemeen. Daarbij valt op dat wetenschappelijke publicaties in management accounting steeds empirischer worden (meer gebaseerd op data uit de praktijk) en ook steeds technischer. Er wordt steeds meer gebruikgemaakt van gecompliceerde statistische analyses. Beide ontwikkelingen moeten worden toegejuicht: het overgrote deel van de vernieuwingen in management accounting en management control komt rechtstreeks van de praktijk. Het gebruik van goede statistische technieken is nu net het voordeel dat academici op tafel kunnen leggen. Vandaar ook dat in de nieuwe onderzoekersopleidingen in accounting, zoals de opleiding van het Limperg Instituut, een grote nadruk op onderzoeksmethoden en -technieken wordt gelegd. Toch heeft deze ontwikkeling ook een gevaarlijke kant. Het lijkt soms wel of goed academisch onderzoek synoniem staat voor een complex onderzoeksontwerp en voor het gebruik van geavanceerde technieken. Dit hoeft echter niet zo te zijn. Sterker nog: de meest vernieuwende en interessante wetenschappelijke ontdekkingen in de management accountingliteratuur zijn vaak gebaseerd op ver-



Prof. Dr. T.L.C.M. Groot is hoogleraar Management Accounting aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

rassend eenvoudige vraagstellingen en onderzoeksmethoden. Ik wil daarvan graag drie aansprekende voorbeelden geven.

Het begin van de budgetteringsliteratuur wordt gemarkeerd door de publicatie in 1952 van een klein boekje van amper dertig pagina's waarin Chris Argyris en zijn toenmalige assistent Frank Miller van Cornell Universiteit de gedragseffecten van budgettering in bedrijven proberen te achterhalen. Dit onderzoek voerden zij uit in opdracht van het Amerikaanse *Controllers Institute*, een beroepsorganisatie van controllers en financiële managers in de Verenigde Staten. De aanleiding was simpel: managers in de praktijk werden zich ervan bewust dat budgettering niet alleen voordelen met zich meebracht, maar dat er ook nadelen aan kleefden. Die nadelen presenteerden zich in de vorm van allerlei onvoorziene gedragingen van bij de budgettering betrokken medewerkers. De onderzoekers brachten deze effecten in kaart door in vier middelgrote bedrijven op twee niveaus betrokkenen te interviewen: medewerkers in financieel-administratieve diensten op het hoofdkantoor en managers van de fabrieken. De resultaten van de gesprekken die Argyris heeft gevoerd hadden verstrekkende gevolgen: hij kwam tot de conclusie dat eigenlijk alleen de financiële medewerkers op het hoofdkantoor tevreden waren met de budgettering; hoe dichter men bij het uitvoeringsniveau kwam, des te negatiever de reacties op de budgettering werden. Deze bevindingen hebben geleid tot nieuw onderzoek naar mogelijkheden om deze negatieve reacties te verminderen, zoals meer participatie bij de budgetvaststelling en meer flexibiliteit bij de prestatiebeoordeling. Een nieuwe loot aan deze stam is de *Beyond Budgeting* beweging. Aanhangers van deze benadering verwachten dat soms zelfs de nadelen zover de voordelen overtreffen dat afschaffing van budgettering het enige alternatief is. Er zijn momenteel voorbeelden van bedrijven te

vinden die inderdaad zonder budgettering tot goede resultaten kunnen komen.

Een ander voorbeeld van een eenvoudige en baanbrekende studie is het onderzoek van Harvard Business School hoogleraar Robert Simons naar de veranderingen in beheersingssystemen bij grote ondernemingen. Hij heeft daartoe tien recent aangestelde CEO's in grote Amerikaanse en Canadese ondernemingen gevraagd hen gedurende anderhalf jaar eens per kwartaal te mogen interviewen. Zijn vragenlijst was buitengewoon simpel en bevatte twee vragen: 1) welke strategie kiest de nieuwe CEO, en 2) op welke wijze probeert de nieuwe CEO de gekozen strategie in het bedrijf te implementeren. Zijn gesprekken hebben geleid tot een nieuwe management control-theorie (algemeen bekend als *Levers of Control*) en vooral tot nieuwe inzichten in de wijze waarop beheersingssystemen kunnen worden aangepast aan nieuwe omstandigheden en strategische keuzen.

Een laatste voorbeeld betreft de introductie van de *Balanced Scorecard* als vernieuwing op het terrein van de prestatiemeting en -beoordeling. Deze innovatie werd in 1990 in zes tweemaandelijks bijeenkomsten van vertegenwoordigers van twaalf grote ondernemingen ontwikkeld. In die vergaderingen stond één vraag centraal: op welke financiële en niet-financiële indicatoren moet een bedrijf letten bij de aansturing van haar business units? David Norton, CEO van het Nolan Norton Instituut, de onderzoekspoot van KPMG die deze activiteit financieel ondersteunde, was voorzitter van deze ronde tafel en Robert Kaplan fungeerde als academisch adviseur. Die rol bleek niet onbelangrijk: Kaplan bracht een voorbeeld van een prestatiemetingssysteem van het high-tech bedrijf Analog Devices in. Dit systeem had de naam Corporate Scorecard en werd gebruikt om de voortgang in kwaliteitsverbetering van productieprocessen te meten. De *Corporate Scorecard* kon met enkele ingrepen gemakkelijk worden verbouwd tot de nu zo bekende *Balanced Scorecard* (BSC).

De BSC heeft sindsdien de wereld veroverd. Ondernemingen experimenteren met de toepassing ervan, terwijl een grote stroom van academische, empirische publicaties op gang is gekomen. Deze publicaties geven inzicht in wanneer de BSC wordt toegepast, hoe de verschillende elementen van de BSC zich tot elkaar verhouden, hoe beslissers de grote diversiteit aan informatie tot beslissingen ver-

werken, op welke gronden bedrijven hun BSC aanpassen en wat het effect van de BSC is op de prestaties van de onderneming.

Goed onderzoek hoeft niet altijd ingewikkeld te zijn: enkele van de meest aansprekende doorbraken zijn producten van eenvoudige analyses en ontwerpen op basis van relevante vraagstellingen. Het geheim achter elk van de hier gegeven voorbeelden is de relevantie van de vraagstelling. Hierin hebben academici de medewerking van praktijkbeoefenaren nodig: zij immers weten als geen ander wat de belangrijke thema's zijn en aan welke innovatie de meeste behoefte bestaat. De onderzoeker kan deze vraagstelling onderzoekbaar maken. Methodische complexiteit mag dan wellicht indruk op collega's maken, maar staat niet altijd garant voor een belangwekkende doorbraak. Ook hier geldt: Keep It Stupid Simple! ■