

Een onderzoeksagenda voor BIV/AO

Prof. Dr. E.H.J. Vaassen

1 Inleiding

In Nederland kent het vakgebied bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie, kortweg BIV/AO of gemakshalve AO, een rijke historie. Die historie gaat zo'n 100 jaar terug toen een discussie ontstond over de beginselen van de inrichtingsleer. Met name auteurs als Volmer (1897), Limperg (1908), Polak (1917), Sternheim (1928) en van Essen (1929) mengden zich zeer expliciet in deze discussie¹. Het vakgebied is van meet af aan sterk praktijkgeoriënteerd geweest. Zowel onderwijs als onderzoek volgden de ontwikkelingen in de praktijk van de accountantscontrole. Het vak heeft dankzij die praktische inslag altijd een grote stempel gedrukt op accountantsopleidingen en de laatste decennia op de controllers- en operational audit-opleidingen, maar een eigen onderzoeksagenda moest worden ontbeerd. In dit artikel wordt een aanzet gegeven voor een dergelijke onderzoeksagenda, uiteraard vanuit de premisse dat deze bestaanbaar is.

Wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de AO is lastig en gemakkelijk tegelijk. Er is slechts een handjevol mensen dat zich hiermee bezighoudt. Er bestaat slechts één internationaal wetenschappelijk tijdschrift dat is gespecialiseerd in typische AO-vraagstukken, of wat daarvoor kan doorgaan, in internationaal verband (*the international Journal of Accounting Information Systems*)². Op internationale symposia wordt weliswaar gesproken over onderzoek op het terrein van interne controle, accountantscontrole en informatiesystemen, maar dit onderzoek is ten opzichte van de AO sterk gefragmenteerd. Sinds 1998 wordt jaarlijks de European Conference on Accounting

Information Systems georganiseerd door de Universiteit van Amsterdam in samenwerking met Michigan State University, en vanaf december 2000 wordt jaarlijks het International Symposium on Accounting Information Systems Research georganiseerd in Australië. Uit de discussies die voorafgaand aan en tijdens deze conferenties onder vakgenoten worden gevoerd blijkt dat het lastig is dat er blijkbaar nog geen raamwerk is waarbinnen AO-onderzoek kan plaatsvinden. Het is echter gemakkelijk dat alles wat op dit onderzoeksterrein gebeurt, nieuw is en dus de nodige speelruimte biedt om creatief te zijn.

Vooropgesteld moet worden dat AO een economisch vakgebied is³. Binnen de economie bestaat een groot aantal vakgebieden. Die vakgebieden verschillen van elkaar op grond van de verschijnselen die in het bijzonder worden onderzocht⁴. De AO is allereerst een deelgebied van de bedrijfs-economie. Daarmee is de AO in het bijzonder gericht op verschijnselen die zich voordoen in bedrijfshuishoudingen. De vraag is nu: welke verschijnselen worden door de AO bestudeerd? AO heeft onder invloed van grote maatschappelijke veranderingen een evolutie doorgemaakt. Was AO in het begin van deze eeuw een vakgebied dat zich uitsluitend bezighield met de inrichting van de boekhouding, tegenwoordig wordt AO steeds meer ook als een middel tot beheersing van de bedrijfshuishouding gezien (zie onder andere Blommaert en Vaassen, 1996, p. 241). AO gaat dus over informatieverzorging in relatie tot de besturing en beheersing van bedrijfshuishoudingen.

2 Van AO naar een internationaal equivalent

AO als zelfstandig vakgebied bestaat internationaal niet in de vorm zoals we die in Nederland kennen. Dit betekent uiteraard niet dat er in het buitenland geen sprake is van een vakgebied dat zich bezighoudt met informatieverzorging voor de

Prof. Dr. E.H.J. Vaassen RA is hoogleraar BIV/AO aan de Universiteit van Amsterdam en vaktechnisch adviseur bij Deloitte & Touche.

besturing en beheersing van bedrijfshuishoudingen. Aangezien de Engelstalige landen een sterke stempel drukken op de internationale praktijk en op de inrichting van het onderwijs in vakgebieden die zich op de een of andere manier met informatieverzorging bezighouden, kunnen de vakgebieden en de bijbehorende concepten zoals ze in die landen zijn ontwikkeld als referentiepunt worden genomen. Een eerste constatering is dat delen van AO zijn terug te vinden in vakgebieden als: auditing, management information systems, accounting information systems (AIS), management accounting en management control. Met name AIS vertoont een sterke verwantschap met AO. Traditioneel is AO een vakgebied dat zich beweegt op transactieniveau, immers over transacties worden gegevens verzameld om te kunnen komen tot een goede informatieverzorging. Een AIS kan als volgt worden omschreven (Romney en Steinbart, 2000, p.2):

Een AIS (1) verzamelt gegevens over activiteiten en transacties en legt deze vast opdat de organisatie kan controleren welke activiteiten en transacties zijn uitgevoerd, (2) verwerkt gegevens om gebruikers die informatie te geven die ze nodig hebben om hun bedrijfsactiviteiten te plannen, uit te voeren en te beheersen, en (3) verzorgt adequate beheersingsmaatregelen opdat activa (inclusief gegevens) de organisatie niet ten onrechte verlaten.

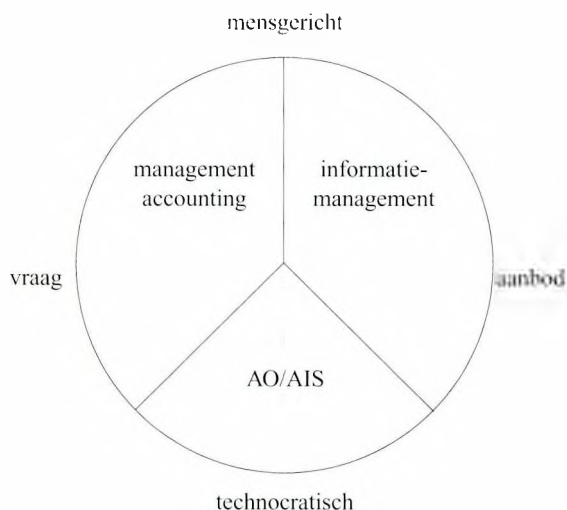
Het meest in het oog springende verschil tussen AIS en AO zit in de naam: waar AO wordt omschreven als een vakgebied, wordt AIS veelal omschreven als een systeem. Als we nu AIS als een vakgebied beschouwen, en zo is het ook bedoeld getuige de leerboeken op dit terrein, dan kunnen we over dit verschil heen stappen. We zien dan dat AIS, evenals AO, zich voornamelijk beweegt op transactieniveau. Een verschil zit met name in de nadruk die bij AIS wordt gelegd op de informatien en communicatietechnologie (ICT). Bij AIS wordt uitgebreid aandacht besteed aan gegevensmodellering waar dit bij AO slechts marginaal aan de orde komt. Een belangrijke overeenkomst is echter het belang dat aan het 'internal control'-concept wordt gehecht. Hier zien we echter ook een verschilpunt met AO: bij AIS wordt de moderne definitie van 'internal control' gehanteerd zoals naar voren gebracht in met name het COSO-rapport⁵. Dit betekent dat ook de kwaliteit van de bedrijfsvoering object van studie is. De juiste interpretatie van de COSO-definitie is dat een stelsel van 'internal control' niet leidt tot objectief juiste beslissingen, maar wél daaraan kan bijdragen door gedegen besluitvormingsprocessen te ondersteunen. Een wezenlijk onderdeel van AO is de interne controle. 'Internal

control' is iets anders dan de Nederlandse interne controle; het verschil zit in de betekenis van 'controle'. Het Engelse 'control' betekent beheersing en omvat aldus een retrospectief element (terugkijken, ex post, verantwoording afleggen), een prospectief element (vooruitkijken, ex ante, beslissingen nemen), en een constituerend element (het treffen van zodanige organisatorische maatregelen dat afwijkingen van gestelde doelen – zeg maar: fouten in brede zin – zo veel mogelijk worden voorkomen). Het Nederlandse 'controle' staat voor de toetsing aan een norm, wat slechts een retrospectief en een constituerend element omvat. Aldus draagt controle slechts *indirect* bij aan de beheersing van organisaties. AO en AIS als vakgebieden hebben dus een zekere verwantschap die loopt via het internecontrolebegrip. Opmerkelijk hierbij is dat de *leerboeken* op het terrein van AIS en AO die sterke verwantschap duidelijk tonen, maar de gepubliceerde AIS-onderzoeken vaak niet herkenbaar zijn voor AO-vakgenoten ondanks de vaak pragmatische insteek daarvan. In een 'special issue' van *Accounting Forum* over 'accounting information systems' (december 1996/maart 1997) zijn artikelen opgenomen met de volgende thema's: volgorde- en recentelijkheidseffecten in complexe besluitvormingsprocessen; de gevolgen voor het ontwerp van controlegerichte intelligente beslissingsondersteunende systemen, de voorspelling van het falen van ondernemingen, de modellering van beslissingsprocessen van accountants bij het evalueren van de kwaliteit van beheersingssystemen, een object-georiënteerde benadering van het ontwerp van real-time AIS, de voorspelling van onroerendgoedprijzen met behulp van een neurale netwerk, het gebruik van beslissingsondersteunende hulpmiddelen bij het plannen van controles, verschillende benaderingen bij de afstemming tussen organisatie en ICT bij investeringen in strategische informatiesystemen, en computerintegratie in het accountancy-onderwijs. In een editorial in *Journal of Information Systems* geven Murthy en Wiggins (1999) aan welke onderzoeksmogelijkheden er zijn op het terrein van AIS. Ze presenteren een lijst van mogelijke thema's waaronder: e-commerce, interorganisatiele systemen, modellering van accounting systemen, on-line analytical processing, continuous auditing, kennismanagement, supply chain management, software engineering en softwaremetrieke. Dit zijn stuk voor stuk thema's die door AO-vakgenoten eerder zouden worden geclassificeerd onder de bestuurlijke informatiekunde of informatiemanagement dan onder de AO. Dit paradoxale verschijnsel is opvallend maar biedt perspectieven om een eigen AO-onderzoeksaenda te ontwikkelen die wél herkenbaar is voor AO-vakgenoten.

3 Aangrenzende vakgebieden

De moderne organisatie kenmerkt zich onder andere door een open verbinding met de maatschappij waarin veel aandacht is voor 'corporate governance'. De moderne maatschappij (de 'nieuwe economie') kan slechts functioneren als informatie en kennis op effectieve en efficiënte wijze worden verspreid. Aangezien AO en AIS primair zijn gericht op het waarborgen van de kwaliteit van de bestuurlijke informatieverzorging zijn deze vakgebieden daarmee als spinnen in het web van de economische bedrijvigheid. Maar er zijn meer vakgebieden die zich met de kwaliteit van informatie bezighouden.

Om op enigszins systematische wijze inzicht te geven in de relaties tussen AO en AIS enerzijds en de aangrenzende vakgebieden anderzijds kan het raamwerk zoals weergegeven in figuur 1 behulpzaam zijn. In dit raamwerk worden twee dimensies onderscheiden: de *markt* met als uiteinden aanbod versus vraag, en de *focus* met als uiteinden mensgericht versus technocratisch.



Figuur 1: Positionering AO/AIS ten opzichte van management accounting en informatiemanagement.

Binnen de dimensie 'markt' wordt een onderscheid gemaakt tussen het aanbod van en de vraag naar informatie. Aan de aanbodzijde zijn er vakgebieden die zich bezighouden met het produceren van informatie, het op elkaar afstemmen van de informatievoorziening en de organisatie, en het creëren en integreren van kennis in organisaties. Dit gebeurt contextonafhankelijk: informatie is informatie, ongeacht of het nou over het milieu gaat of over het verwerven van een belang in een onderneming. Aan de vraagzijde zijn er vakgebieden

die zich bezighouden met het gebruik van informatie. Dit gebeurt contextafhankelijk: er worden methoden behandeld die bijdragen aan een betere besluitvorming op bepaalde kennisdoelen en er wordt gekeken naar de wijze waarop de relevantie van informatie kan worden vergroot. Binnen de dimensie 'focus' wordt een onderscheid gemaakt tussen een focus op de factor mens in de organisatie en een focus op rigide, technocratische beheersingsmaatregelen. Op grond van de criteria 'markt' en 'focus' kan een drietal vakgebieden worden onderscheiden die zich bezighouden met bestuurlijke informatieverzorging: management accounting, informatiemanagement en AO/AIS.

4 Modellen uit informatiemanagement en management accounting

Gezien de sterke verwantschap tussen AO/AIS enerzijds en informatiemanagement en management accounting anderzijds, en gezien de reeds bestaande onderzoekstradities op de laatstgenoemde vakgebieden, is het zinvol een poging te wagen toekomstig AO/AIS-onderzoek te positioneren in onderzoeksclassificaties die bij informatiemanagement en management accounting kunnen worden gemaakt. Als blijkt dat een dergelijke positionering kans van slagen heeft, en er dus overlapping tussen deze vakgebieden met AO/AIS bestaat, dan is het een uitdaging om het eigene van AO/AIS af te bakenen in relatie tot deze vakgebieden.

Informatiemanagement is het vakgebied waarin de rol van informatie, van de informatieverzorging en van ICT binnen en tussen organisaties wordt behandeld. Een model dat expliciet de relatie legt tussen strategie, inrichting, ICT en de primaire, secundaire en besturingsprocessen in organisaties is het zogenaamde 'Strategic Alignment Model' zoals ontwikkeld door Henderson en Venkatraman (1993). Dit model onderkent de noodzaak van enerzijds een afstemming tussen intern en extern gerichte activiteiten in organisaties en anderzijds een integratie van het bedrijfsdomein en het ICT-domein.

Intern gerichte activiteiten omvatten de keuzen die worden gemaakt voor bepaalde organisatiestructuren, de argumenten voor ontwerp en herontwerp van bedrijfsprocessen en de in te zetten menskracht. Aldus hebben deze activiteiten betrekking op de inrichtings- en de uitvoeringsaspecten binnen de organisatie. De extern gerichte activiteiten omvatten de keuzen die worden gemaakt voor bepaalde product-marktcombinaties, de strategie om concurrentievoordelen te behalen en het uitbesteden van bepaalde activiteiten.

ten. Aldus hebben de extern gerichte activiteiten betrekking op de strategie van de organisatie.

Als wordt gesproken over de primaire, secundaire en besturingsprocessen, dan heeft dit betrekking op de kernactiviteiten van een organisatie, op de activiteiten waaraan een organisatie haar bestaansrecht ontleent. Tezamen vormen zij het bedrijfsdomein. Dergelijke activiteiten zijn bijvoorbeeld: het verkopen van producten (primaire proces), het inhuren van personeel om die producten te maken (secundaire ofwel ondersteunende proces), of het nemen van de beslissing om op een bepaald moment een bepaalde hoeveelheid grondstoffen in te kopen (besturingsproces). Als wordt gesproken over de gegevensverwerkende processen dan heeft dit betrekking op de activiteiten in organisaties die ertoe leiden dat informatie wordt verstrekt over wat zich afspeelt in de primaire, secundaire en besturingsprocessen. Dit is het ICT-domein dat de gegevensverwerkende processen omvat waarbij gebruik wordt gemaakt van ICT. ICT moet hier worden opgevat als alle micro-elektronische hulpmiddelen die ervoor zorgen dat informatie-uitwisseling kan plaatsvinden. Zowel computerhardware als computersoftware worden tot de ICT gerekend.

Door de afstemming tussen de intern gerichte en de extern gerichte activiteiten te combineren met de integratie tussen het bedrijfsdomein en het ICT-domein ontstaat een viervlak waarbinnen informatiemanagementvraagstukken kunnen worden gepositioneerd. Dit is het ‘Strategic Alignment Model’. Omdat de integratie tussen het ICT-domein en het bedrijfsdomein altijd via de factor informatie loopt kan een informatiedomein worden toegevoegd aan het model. Omdat het interne domein uit twee elementen bestaat kan een gedetailleerder model worden gemaakt dat een onderscheid maakt tussen inrichting en functioneren⁶.

Het generiek informatiemanagementmodel dat aldus ontstaat is weergegeven in figuur 2. Dit model kan fungeren als een van de pijlers van een raamwerk waarbinnen AO-onderzoek kan worden gepositioneerd.

De opvatting van AO zoals gehuldigd in dit artikel omvat naast de organisatie van de bestuurlijke informatieverzorging tevens de bestuurlijke informatieverzorging zelf. Starrevelds definitie van bestuurlijke informatieverzorging⁷ geeft kernachtig weer in welke cellen van het informatiemanagementmodel AO-vraagstukken kunnen worden ondergebracht: het informatie en communicatiedomein op structurerings- en uitvoeringsniveau. AO is tevens onlosmakelijk verbonden met interne controle. Zoals al is aangegeven omvat een moderne opvatting van interne controle niet slechts de toetsing van informatie aan daartoe opgestelde normen. Tot het moderne internecontrolebegrip behoort ook de toetsing van de uitvoering van bedrijfsactiviteiten aan daartoe opgestelde normen, het gaat hier dan om de efficiency en de effectiviteit van de bedrijfsvoering. De ondernemingsstrategie en de ICT-ontwikkelingen behoren niet tot de kern van het vakgebied AO. Voor een betere aansluiting van AO op de bedrijfsvoering is het echter wenselijk de strategie en ICT-ontwikkelingen niet slechts als randvoorwaarden te beschouwen, maar ze voor een deel als beïnvloedbaar vanuit de AO te beschouwen. Dit kan betekenen dat de vraag wordt gesteld hoe AO het proces van strategie-implementatie kan ondersteunen of hoe een gewenste AO tot investeringen in ICT kan leiden. In het informatiemanagementmodel zullen AO-aspecten derhalve met name in de gearceerde gebieden aanwezig zijn met een expliciete wederzijdse beïnvloeding tussen de gearceerde gebieden en de gebieden die betrekking hebben op de strategie en de ICT.

		<i>Bedrijfsdomein</i>	<i>Informatie en communicatie</i>	<i>ICT-domein</i>
Extern	Strategie	Formuleren ondernemingsbeleid	Formuleren informatie-beleid	Formuleren automatiseringsbeleid
Intern	Inrichting	Inrichting primaire, secundaire en besturingsprocessen	Inrichting gegevensverwerkende processen	Systeemontwikkeling
	Functioneren	Functioneren primaire, secundaire en besturingsprocessen	Functioneren gegevensverwerkende processen	Systeemgebruik

Figuur 2: Generiek informatiemanagementmodel

Management accounting is het vakgebied dat het systeem bestudeert waarbinnen informatie wordt verzameld, geclassificeerd, samengevat, geanalyseerd en gerapporteerd, gericht op het ondersteunen van managers bij het nemen van beslissingen en het beheersen van de organisatie. Evenals informatiemanagementvraagstukken kunnen managementaccountingvraagstukken worden geclassificeerd in een algemeen geldend model.

Onderzoek op het terrein van management accounting heeft traditioneel een vrij beperkte oriëntatie. Thema's die in de literatuur worden aangetroffen zijn met name gericht op methoden en technieken. Tot op de dag van vandaag wordt onderzoek gedaan naar methoden van kostenallocatie en prestatiemeting. Daarmee is management accounting van oorsprong een kwantitatief vakgebied. Binnen die kwantitatieve benadering bestaat echter al sinds jaar en dag een stroming die enerzijds de noodzaak van methoden en technieken erkent, maar die anderzijds modellen ontwikkelt om daarmee verklaringen te kunnen geven voor waargenomen verslaggevingspraktijken en gedragingen van organisaties en mensen in organisaties. De perceptie en kennis van mensen zijn in deze visie wezenlijke elementen in de verklaring van economisch gedrag. Rationeel handelen alleen is niet zaligmakend: intuïtie bij het vergaren van kennis en persoonlijke waarden bij het nemen van beslissingen worden geaccepteerd als middelen om organisaties te besturen en te beheersen. Dit leidt ertoe dat in de moderne bedrijfsvoering de mens veel meer centraal wordt gesteld en dat de axioma's van volledige informatie en rationeel handelen worden losgelaten. Ook de beslissingsmodellen van de gebruikers van informatie worden niet langer als bekend verondersteld. De zogenaamde 'events'-benadering van verslaggevingsproblemen wordt daarmee actueler dan ooit⁸. Hiermee is één dimensie van een generiek managementaccountingmodel vastgesteld: methodegericht versus mensgericht. In de methodege-

richte benadering worden de beslissingsmodellen van de gebruiker van informatie bekend verondersteld en is het denken en handelen van de mens gegeven én ten allen tijde rationeel. De methodegerichte benadering is dus technocratisch. In de mensgerichte benadering worden de beslissingsmodellen van de gebruiker als onbekend verondersteld en zijn de methoden en technieken een gegeven bij het onderzoeken van de effecten op de subjectieve, niet altijd rationele oordeelsvorming van gebruikers. Een eenvoudig voorbeeld kan dit onderscheid verduidelijken: de post 'Vorraden' staat voor een bepaald bedrag in de balans. Hieraan ligt een bepaalde waarderingsmethode ten grondslag. Vanuit de technocratische benadering zal hier de vraag kunnen worden gesteld of dit de enig juiste waarderingsmethode is. Vanuit de mensgerichte benadering zal de vraag kunnen worden gesteld hoe de gebruiker van de desbetreffende balans omgaat met deze informatie en op welke wijze hij omgevingsfactoren in zijn oordeelsvorming betreft. De andere dimensie van een generiek managementaccountingmodel is geënt op het onderscheid dat in de literatuur wordt aangetroffen tussen een conceptuele, theoretische benadering van managementaccountingproblemen (de 'waarom'-vraag) en een meer toepassingsgerichte benadering daarvan (de 'hoe'-vraag). In de conceptuele benadering staan enerzijds mathematische modellen (zoals bijvoorbeeld uit de 'agency theory') centraal en anderzijds de gedachten achter moderne 'control'-filosofieën (zoals bijvoorbeeld de 'Levers of Control' van Simons, 1994). In de toepassingsgerichte benadering gaat het om de implementatieproblematiek. Daarbij staat de implementatie van methoden en technieken centraal (zoals bijvoorbeeld 'Activity Based Costing'), en de implementatie van moderne 'control'-filosofieën (zoals bijvoorbeeld de 'Balanced Scorecard').

In figuur 3 is het hiervoor ontwikkelde generieke managementaccountingmodel schematisch weer-

	<i>Conceptueel (filosofisch, beschouwend)</i>	<i>Toepassingsgericht (implementatie)</i>
Technocratisch (gegeven de beslissingsmodellen)	Theorievorming inzake methoden en technieken van informatieverzorging	Toepassing methoden en technieken van informatie-verzorging
Mensgericht (gegeven de beschikbare methoden)	Theorievorming inzake menselijke oordeelsvorming op basis van informatie	Op de gebruiker afgestemde beheersingssystemen en informatievoorziening

Figuur 3: Generiek managementaccountingmodel

gegeven. Evenals het eerder gepresenteerde informatiemanagementmodel, is het een generiek model omdat er zowel praktijk-, onderzoeks-, als onderwijsvragen in kunnen worden ondergebracht. Ook dit model kan worden gebruikt als een van de pijlers van een raamwerk waarbinnen AO-onderzoek kan worden gepositioneerd.

Het vakgebied AO is ontstaan vanuit de toepassingen (Hierneiss, 1909; Polak, 1922). De eerste AO-geschriften beschreven de administratieve organisatie van verschillende typen huishoudingen zonder dat daartussen enige samenhang werd aangebracht. Pas later werd gepoogd een theorie te ontwikkelen, maar bij gebrek aan empirisch onderzoek is een echte AO-theorie nooit van de grond gekomen: het bleef bij wat wel wordt aangeduid als 'armchair theorizing'. Zoals ook al is aangegeven is AO sterk gericht op technocratische beheersingsprocedures. Er wordt uitgegaan van een bepaald type mens. Ongeacht of er een positief of negatief mensbeeld wordt aangehouden, AO beschouwt de mens als een rationeel handelend wezen waarvan de beslissingsmodellen bekend zijn. Dit laatste blijkt onder andere uit de simpele vraag in (ook recente) AO-examens naar de informatiebehoeften van het management. Deze vraag is slechts te beantwoorden als de beslissingsmodellen van het management bekend zijn. In het managementaccountingmodel zullen AO-aspecten derhalve met name in het gearceerde gebied aanwezig zijn.

In elke economische activiteit zijn AO-aspecten te onderkennen. Dit betekent dat elk uitgevoerd onderzoek op het terrein van informatiemanagement of management accounting een AO-even-

knie heeft. Een inperking op grond van de typische AO-thematiek in beide modellen is om meerdere redenen wenselijk. Ten eerste, territoriumdrift leidt meestal slechts tot oorlogen, al dan niet met een winnaar. Ongeacht de vraag of er een winnaar is, moet dergelijk gedrag vanuit maatschappelijk oogpunt als disfunctioneel worden bestempeld. Ten tweede, de aandacht wordt afgeleid van de essentie en bijzaken (de vorm) worden tot hoofdzaken verheven (de inhoud). Ten derde, een vergaande verbreding van AO in de richting van informatiemanagement en management accounting gaat ten koste van de diepgang. Ten vierde, AO is geen substituum maar een complement van informatiemanagement en management accounting. Om deze redenen zal in de volgende paragraaf worden geprobeerd een aanzet te geven voor een AO-onderzoeksagenda waarbij het eigen van het vakgebied wordt gehandhaafd.

5 Een AO-onderzoeksagenda

Een systematische AO-onderzoeksagenda moet zijn gebaseerd op een generiek model waarin alle AO-vraagstukken kunnen worden ondergebracht. Zoals reeds is betoogd omvat een generiek AO-model de AO-aspecten die aanwezig zijn in het informatiemanagement- en het managementaccountingmodel. Om echter een dergelijk AO-model te ontwikkelen moeten de begrippenapparaten uit informatiemanagement en management accounting worden vertaald naar het AO-begrippenapparaat. Als bij informatiemanagement bijvoorbeeld wordt gesproken over 'Business Process Reengineering', dan wordt bij AO gesproken over de gevolgen van BPR voor de administratieve organisatie. Als bij management account-

<i>Categorie</i>	<i>Onderzoeksrichting</i>
bedrijf/inrichting	Hoe kan de administratief-organisatorische inrichting van primaire, secundaire en besturingsprocessen ertoe bijdragen dat het bedrijf in een zodanig evenwicht terechtkomt dat strategische voordelen ontstaan en dat ICT optimaal wordt aangewend?
bedrijf/functioneren	Hoe kan het functioneren van primaire, secundaire en besturingsprocessen zodanig worden ondersteund vanuit de AO dat aan de noodzakelijke randvoorwaarden om strategische voordelen te behalen en ICT optimaal aan te wenden is voldaan?
informatie/inrichting	Hoe kan de inrichting van gegevensverwerkende processen ertoe bijdragen dat een evenwicht ontstaat tussen de informatiebehoeften en de informatieverzorging waardoor strategische voordelen ontstaan en ICT optimaal wordt aangewend?
informatie/functioneren	Hoe kan het functioneren van gegevensverwerkende processen zodanig worden ondersteund vanuit de AO dat aan de noodzakelijke randvoorwaarden om strategische voordelen te behalen en ICT optimaal aan te wenden is voldaan?

Figuur 4: AO-onderzoeksrichtingen

ting bijvoorbeeld wordt gesproken over 'Activity Based Costing', dan wordt bij AO gesproken over de rol van de administratieve organisatie bij het beheersen (inclusief het waarborgen van de betrouwbaarheid) van de informatiestromen voortkomend uit de toepassing van ABC. De raakvlakken met deze aangrenzende vakgebieden hebben met name betrekking op de internecontrole-aspecten in die vakgebieden. Een generiek AO-model heeft dus elementen uit de genoemde informatiemanagement- en managementaccounting-modellen als pijlers. Het eigene van AO is dat het vakgebied gericht is op de kwaliteitsborging, door middel van voornamelijk technocratische beheersingsmaatregelen, van de bestuurlijke informatie en de context daarvan. Daarbij heeft het vakgebied zowel raakvlakken met informatiemanagement en management accounting. Onder de context van de bestuurlijke informatie kan hier worden verstaan:

- de ICT;
- de bedrijfsvoering;
- de strategie-implementatie.

In figuur 4 (zie p. 429) is voor elk van de vier categorieën die resulteren uit de combinatie van het IM-model en het MA-model de onderzoeksrichting aangegeven die past in het vakgebied AO. Aangezien vanuit het MA-model slechts de categorie 'technocratisch/toepassingsgericht' van toepassing is op AO, verschillen de onderzoeksrichtingen slechts op de onderkende dimensies uit het IM-model.

6 Evenwicht en afstemming

De term 'evenwicht' duidt op een toestand waarin twee grootheden in continuïteit naast elkaar bestaan. Om tot een evenwicht te komen is een voortdurende afstemming tussen de modelcomponenten noodzakelijk. De term 'afstemming' duidt op een proces waarin door iteratie tot een toestand van evenwicht wordt gekomen. Een toestand van evenwicht kan dynamisch zijn dan wel statisch. In de huidige maatschappij, waarin verandering eerder regel is dan uitzondering, bestaan echter voornamelijk dynamische evenwichten die slechts gehandhaafd kunnen worden door voortdurend bij te sturen. Gegeven de steeds heftiger wordende concurrentie bestaat het bijsturen vooral uit het ondernemen van acties die direct of indirect zijn gericht op het verkrijgen en vasthouden van concurrentievoordelen. De afstemmingsproblematiek tussen de strategie, de ICT en de bedrijfsvoering enerzijds en de AO anderzijds is in onze huidige dynamische tijd een grote uitdaging voor AO-onderzoekers.

7 Ten slotte

Dit artikel belicht primair het aspect van wetenschappelijk onderzoek op het terrein van AO uit de complexe verhouding tussen praktijk, onderwijs en onderzoek. De positionering van AO in een raamwerk van vakgebieden die zich met informatieverzorging bezighouden en de koppelingen die daarbinnen kunnen worden gelegd, leiden tot de afbakening van een paradigma dat het best kan worden getypeerd als 'evenwicht en afstemming'. AO-onderzoek is dan gericht op de besturing die via afstemming en evenwicht leidt tot beheersing.

Toekomstig AO-onderzoek binnen het paradigma van 'evenwicht en afstemming' kent een paar speerpunten die alle worden ingegeven door de maatschappelijke ontwikkelingen van de laatste decennia. In het kader van de steeds verder voortschrijdende globalisering is het van belang dat ondernemingen een afstemming op de verschillende nationale culturen bewerkstelligen (zie o.a. Chow et al., 1994). Het beheersen van organisaties kan op geheel verschillende manieren gebeuren in twee landen die handel met elkaar drijven. Als alleen al naar de cultuurverschillen tussen Nederland en een land als Japan wordt gekeken dan wordt dit in één oogopslag duidelijk. Ook de afstemming van de organisatie op veranderende strategieën om de markt te benaderen is een speerpunt. Het toegenomen bewustzijn dat de klant centraal moet worden gesteld, de rol van ICT daarbij en de wens om flexibeler te kunnen reageren op veranderende behoeften van klanten zijn maar enkele voorbeelden van ontwikkelingen die een groot effect kunnen hebben op de wijze van beheersing van organisaties. Uit AO-onderzoek moet blijken wat deze effecten zijn en hoe daarmee moet worden omgegaan door het management van bedrijfshuishoudingen. Gegeven de rijke historie van de accountancy in Nederland is een nastrevenswaardig uitgangspunt daarbij dat het doen van AO-onderzoek binnen het paradigma van 'evenwicht en afstemming' ertoe leidt dat het eigene van de AO behouden kan blijven voor de volgende generaties accountants, controllers, informatiemanagers en andere informatiespecialisten. Dat eigene zit dan niet in het bestuderen van verschijnselen die in geen enkel ander vakgebied thuishoren, maar veeleer in het creëren van een basis waarop andere vakgebieden kunnen bouwen. Dit leidt er ongetwijfeld toe dat een breed scala aan onderwerpen object van onderzoek kan worden. Hier ligt de grote controverse tussen AO/AIS-onderzoekers en onderzoekers uit gerelateerde vakgebieden. Slechts als beide groepen openstaan voor ideeën van de ander kan wer-

kelijk vooruitgang worden geboekt op het terrein van AO-onderzoek en dus ook (gegeven het uitgangspunt dat AO een economische discipline is) op het terrein van het bedrijfseconomisch onderzoek. Uit deze interactie kan dan mogelijk blijken dat AO daadwerkelijk een 'tool of management' is. Hieruit kan echter ook blijken dat AO gebruik kan maken van bestaande bedrijfseconomische theorieën waardoor we de complexe werkelijkheid van bedrijfshuishoudingen beter gaan begrijpen.

LITERATUUR

- Abcouwer, A.W., R. Maes en J. Truijens, (1997), Contouren van een generiek model voor Informatiemanagement. Een landkaart van de relatie tussen een organisatie en haar informatievoorziening, *Working Paper Universiteit van Amsterdam*, mei.
- Blommaert, A.M.M. en E.H.J. Vaassen (1996), Administratieve Organisatie: van controle naar beheersing, *TBA*, nr. 1191, juni.
- Chow, C.W., Y. Kato en M.D. Shields, (1994), National Culture and the Preference for Management Controls: An Exploratory Study of the Firm-Labor Market Interface, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19. No. 4/5.
- Essen, L. van, (1929), Enige beschouwingen over administratieve organisatie, *Openbare les gehouden bij de aanvaarding van het lectoraat in de toegepaste bedrijfshuishoudkunde en administratieve statistiek en de contrôleleer aan de Universiteit van Amsterdam*, December.
- Henderson, J.C. en N. Venkatraman, (1993), Strategic Alignment: Leveraging Information Technology for Transforming Organizations, *IBM Systems Journal*, Vol. 32, No. 1.
- Hierneiss, C.T.H. (1909), Inrichtingsleer, *De Accountant*, Mei.
- Leenaars, J.J.A. (1995), *De betekenis van informatie-technologie voor de Bestuurlijke informatieverzorging; Een pleidooi voor passende alternatieve patronen*, oratie Universiteit van Amsterdam.
- Limperc, Th.Jr., (1908), Verslag ener lezing gehouden voor de Vereenigingen van Assistenten te Rotterdam en te Amsterdam der Nederlandse Accountants Vereeniging. *Accountancy*, Juni.
- Murthy, U.S. en C.E. Wiggins (1999), A Perspective on Accounting Information Systems Research, *Journal of Information Systems*, Vol. 13. No. 1. Spring.
- Polak, N.J., (1917), Verslag ener lezing gehouden voor de Vereenigingen van Assistenten te Rotterdam en te Amsterdam der Nederlandse Accountants Vereeniging, *Accountancy*, Mei.
- Polak, N.J., (1922), *Is een algemene Inrichtingsleer bestaanbaar?*, Inleiding voor de veertiende

Accountantsdag van het Nederlandsch Instituut van Accountants, 30 September.

- Romney, M.B. en P.J. Steinbart, (2000), *Accounting Information Systems*, Addison-Wesley. 8th ed.
- Simons, R., (1994), *Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Sorter, G.H., (1969), An Events Approach to Basic Accounting Theory, *The Accounting Review*, January.
- Starreveld, R.W., (1955), Enkele beschouwingen over de ontwikkeling van de administratieve organisatie, *Openbare les gehouden bij de aanvaarding van het ambt van lector in de administratieve organisatie aan de Universiteit van Amsterdam*, October.
- Sternheim, A., (1928), *Administratieve inrichtingsleer en kostprijsberekening*, 's Gravenhage.
- Volmer, J.G.Ch., (1897), Verslag ener lezing gehouden voor de Amsterdamsche Vereeniging Labor Improbus Omnia Vincet, *Mercurius*, Nrs. 8, 9, 10, 11, 12 en 14.

NOTEN

- 1 Starreveld (1955) gaf in zijn inaugurele rede aan de Universiteit van Amsterdam een historisch overzicht van het ontstaan van de administratieve organisatie.
- 2 Op de nomenclatuur wordt in paragraaf 2 van dit artikel teruggekomen.
- 3 Het kenobject van de AO staat met deze constatering meteen vast: de Economie (en dus ook de AO) bestudeert de mens in zijn streven naar welvaart. Deze begripsafbakening is ietwat vaag en een nadere concretisering leert dat een viertal elementen daarbij een rol speelt: de mens heeft wensen (het 'willen'), de mens heeft slechts beperkte mogelijkheden om zijn wensen te vervullen (het 'kunnen'), de mens zal daartoe economisch gedrag vertonen (het 'doen'), en de mens zal zich daarbij aan bepaalde spelregels moeten houden (het 'mogen'). De AO-mens, als die al bestaat, zal door middel van het inrichten van een formele organisatie ervoor zorgen dat niet wenselijk geachte gebeurtenissen achterwege blijven dan wel tijdig worden gecorrigeerd, en dat wenselijk geachte gebeurtenissen juist wél plaatsvinden (het 'willen' en het 'doen'). Daarbij zal hij een voortdurende afweging maken tussen kosten en baten van AO-maatregelen (het 'kunnen' en het 'mogen').
- 4 De verschijnselen die in het bijzonder binnen de AO worden onderzocht, worden wel aangeduid als het ervaringsobject van de AO.
- 5 Zie het rapport van 'The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway commission', kortweg het COSO-rapport (1992).

6 Zie Abcouwer et al. (1997).

7 Alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-engere-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.

8 Sorter (1969) ontwikkelde een visie op verslaggeving waarin hij een onderscheid maakte tussen de 'value'-benadering en de 'events'-benadering. In de eerstgenoemde is het uitgangspunt dat de beslissingsmodellen van mensen bekend zijn en dat dus informatie in een vooraf vastgestelde vorm kan worden verstrekt. In de laatstgenoemde is het uitgangspunt dat de beslissingsmodellen van mensen niet bekend zijn en dat informatie op een laag aggregatieniveau moet worden verstrekt zodat de gebruiker daar naar believen gebruik van kan maken.