

# Economie voorbij

## De evolutie van management accounting tot zelfstandige discipline

Ed Vosselman

**SAMENVATTING** Van oorsprong heeft de economische wetenschap een belangrijke bijdrage geleverd aan de kennisproductie in de wetenschappelijke 'management accounting'-discipline. Die bijdrage concentreert zich op de betekenis van 'accounting' bij besluitvorming van individuele managers en bij beïnvloeding van het gedrag van managers (control). Omdat het economisch perspectief haar grenzen kent, hebben ook andere (sociale) disciplines een bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van kennis, waardoor het vakgebied 'management accounting' zich interdisciplinair heeft ontwikkeld. Dit artikel bevat een pleidooi voor een voortzetting van de interdisciplinaire route naar een verdere zelfstandiging. Daarmee distantieert het zich van een 'economisch reveil' waartoe Zimmerman (2001) oproept en opent het een weg naar een betere interactie tussen wetenschappers en practici bij het bedrijfsleven en de overheid. Vooral in het laatste schuilt het belang van dit artikel voor de praktijk.

### 1 Inleiding

De ontwikkeling van elk vak wordt sterk bepaald door de positie die het inneemt op de landschapskaart van het wetenschappelijk universum. Management accounting is op die kaart oorspronkelijk een *deelgebied* van de economische wetenschap geweest. En dat heeft de inkleuring van het vak natuurlijk sterk beïnvloed.

Die sterke economische oriëntatie is er niet voor niets. Accounting is immers sinds jaar en dag dienstbaar aan de 'economische mens': de mens die poogt

Prof. Dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar management accounting en control aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, Faculteit der Economische wetenschappen.

zijn of haar welvaart te maximaliseren door verstandige keuzes te maken, meer of minder bewust. Voor 'financial accounting', dat zich richt op accounting-informatie in het kader van verantwoording aan en/of besluitvorming van actoren die een economisch belang hebben bij de organisatie ('stakeholders', in het bijzonder vermogensverschaffers), geldt dat wel in het bijzonder. Verbazingwekkend is dat niet, want waar zou het gedrag van individuen sterker onder invloed staan van economische motieven dan op financiële markten? En is het dan gek dat de economische theorie zo'n invloed heeft op het vakgebied 'financial accounting'? En dat de (register)accountant in feite symbool staat voor de inzichten uit de economische theorie, inzichten die op hun beurt weer zo nauw verbonden zijn met wezenlijke waarden van rationaliteit en efficiency in onze moderne westerse samenleving?

Ook het vakgebied 'management accounting' wordt sterk gevoed door inzichten uit de economische theorie. Verbonden als dit vakgebied is met het werkerrein van de (register)controller hoeft ook dit geen verbazing te wekken. Want de controller is bij uitstek degene, die de economische rationaliteit van de bedrijfsvoering moet bewaken. Hij of zij is het economisch geweten van de organisatie. Evenals 'accountancy' is dus ook 'controllership' nauw verbonden met processen van theorievorming in de economische discipline. Maar er is een verschil tussen de accountant en de controller. De eerste functioneert primair vanuit 'publieke' (eigendoms)belangen, terwijl de laatste er primair (maar natuurlijk niet uitsluitend) is ter ondersteuning van het management. In vergelijking tot accountancy penetreert controllership dus dieper in de organisatie met haar specifieke processen en individuen. Het komt daarmee onvermijdelijk in aanraking met menselijk gedrag dat op andere dan economische motieven is gebaseerd. Menig controller ervaart, dat individuen vaak niet eens op een zoek-

tocht naar efficiency voor henzelf of de organisatie zijn, laat staan dat zij zich zouden laten leiden door calculerend optimalisatiegedrag.

Ook veel wetenschappers op het terrein van 'management accounting' realiseren zich, dat de economische discipline beperkt is in haar vermogen om goed inzicht te verschaffen in de werking van 'management accounting' in en tussen organisaties. Daarom is de positie op de wetenschappelijke landschapskaart in de loop der tijd verschoven. De dominantie van de economische wetenschap op de ontwikkeling van 'management accounting' als discipline is onmiskenbaar tanende.

Onlangs klonk er vanuit de 'accounting'-discipline een duidelijke roep om herstel van de dominante positie van de economie. Belangrijk pleitbezorger voor een dergelijk 'economisch reveil' is een vooraanstaand onderzoeker in 'accounting', Jerold Zimmerman (Zimmerman, 2001). Zimmerman ziet weliswaar veel wetenschappelijke bedrijvigheid in de 'management-accounting'-discipline, maar constateert dat er als gevolg van het wegdrijven van de economische bron nauwelijks sprake is van enige kennisaccumulatie. Veel onderzoek beperkt zich volgens hem tot een *beschrijving* van praktijksituaties en mag het predikaat 'theorievorming' niet of nauwelijks verdienen. Echte processen van theorievorming in het 'accounting'-vak moeten volgens Zimmerman beginnen bij de afleiding van hypothesen vanuit bestaande economische theorie. Die hypothesen hebben betrekking op rationeel economisch gedrag. Zij moeten vervolgens worden getoetst in de praktijk, in het empirisch domein. Het resultaat bestaat dan uit min of meer algemeen geldende getoetste uitspraken over (accounting)verschijnselen in de werkelijkheid; bijvoorbeeld over het gebruik van de integrale kostprijs voor besluitvorming. De resultaten van het wetenschappelijk productieproces worden voorts bij voorkeur gepubliceerd in de 'mainstream'-tijdschriften en dat zijn dan vooral Noord-Amerikaanse tijdschriften als het *Journal of Accounting and Economics* (waarvan Zimmerman één van de belangrijke redacteurs is) en *The Accounting Review*.

Op zichzelf heeft Zimmerman (die zijn opvattingen overigens voor een gedeelte baseert op een artikel van Ittner en Larcker, 2001) gelijk met zijn constatering, dat veel onderzoek in de management accounting in de laatste decennia niet meer is gebaseerd op theorieën uit de economische wetenschap. Veel onderzoekers laten zich ook informeren door andere sociale disciplines, zoals de psychologie, de antropologie, de sociologie en de sociale psychologie. Het 'accounting'-

vak heeft zich daarmee ontwikkeld van *intradisciplinair* naar *interdisciplinair*. Anders gezegd: het neemt geen plaats meer in als onderdeel van het economische veld, maar heeft een positie *tussen* een aantal sociale disciplines. Elk van die disciplines oefent een zekere invloed uit op de ontwikkeling van 'accounting'-kennis.

Het is de vraag of een terugkeer naar de oorspronkelijke positie op de landkaart gewenst is. Op zijn minst een aantal auteurs (onder andere Hopwood, 2002; Luft en Shields, 2002; Lukka en Mouritsen, 2002; Scapens, 1999) is van mening dat dat niet het geval is. Het belang van de economie is naar hun oordeel relatief. *Doel* van dit artikel is om dat relatieve belang van de economische discipline te verwoorden en om een ontwikkelingsroute van het vakgebied 'management accounting' te beschrijven. *Kern* van de boodschap is, dat we in mijn ogen *niet* terug moeten van interdisciplinariteit naar intradisciplinariteit, maar dat we de interdisciplinaire route moeten voortzetten om zo verdergaand te verzelfstandigen.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 schetst de essentie van de bijdrage die de hoofdstroom in de economische wetenschap heeft geleverd en nog steeds levert aan de ontwikkeling van kennis op het gebied van management accounting. Vervolgens legt paragraaf 3 een aantal tekortkomingen van het economisch perspectief op 'management accounting' bloot, gevolgd door een duiding van andere disciplinaire bronnen waarmee deze tekortkomingen kunnen worden bestreden. Daarna suggereert het artikel een route voor het vervolg. Tot slot legt het een relatie tussen 'theorie' en 'praktijk'.

## 2 'Mainstream economics' en management accounting

De hoofdstroom van economische theorie ('mainstream economics') zet 'management accounting' in de eerste plaats in het licht van individuele, rationele besluitvorming ('decision making'). Voorts plaatst het economisch perspectief 'management accounting' in het kader van zodanige beïnvloeding ('control') van individuele managers, dat zij handelen in het economisch belang van het grotere geheel waarvan zij deel uitmaken (de organisatie).

### 2.1 De relevante kostenbenadering

Managers moeten in de praktijk een veelheid van beslissingen nemen. Zij moeten bijvoorbeeld beslis-

sen over de werving van productiecapaciteit, over de richting waarin beschikbare capaciteit wordt ingezet, over de vraag of bepaalde productiemiddelen al dan niet vervroegd moeten worden vervangen, over eventuele uitbesteding en over nog veel meer. Ten behoeve van die individuele besluitvorming is er vlak na het midden van de vorige eeuw vanuit de Angelsaksische landen een belangrijke ontwikkeling geweest. Hierin werd vanuit neoklassieke, micro-economische kaders (de ‘theory of the firm’) een beslissingsondersteunend algoritme ontwikkeld, dat bekend staat als de ‘relevant cost approach’ (Vosselman, 1998; 2001). Het begrip ‘kosten’ moet in de *relevante kostenbenadering* in economische en niet in administratieve zin worden opgevat. Dat betekent, dat uitsluitend *toekomstige* en *beslissingsafhankelijke kosten* in de beschouwing mogen worden genomen. Het begrip ‘opportunity cost’ (zie voor een uitwerking Vosselman, 2001) neemt een centrale plaats in.

## 2.2 Agency theory

De relevante kostenbenadering berust op een wel erg simpel besluitvormingsmodel en een erg simpele kijk op een organisatie (vergelijk Gietzmann, 1996). Organisaties worden in feite gezien als productiefuncties, ingeklemd tussen markten. Er wordt van uitgegaan, dat elke organisatie wordt bestuurd door één actor, die kostenloos over alle benodigde informatie kan beschikken. Besturingsproblemen als gevolg van onzekerheden in de omgeving en van complexiteit in de productiefunctie worden niet als zodanig herkend. Als gevolg van die onzekerheid en complexiteit ontstaat in de praktijk vaak een noodzaak tot decentralisatie van besluitvorming. Dit betekent, dat de besluitvormer aan de top ook te maken krijgt met *onzekerheid over het beslissingsgedrag van andere managers*. Het topmanagement zal dan instrumenten willen inzetten die een economisch rationele besluitvorming voor de organisatie als geheel bevorderen. Een dergelijke beïnvloeding van het beslissingsgedrag van managers wordt aangeduid met ‘management control’<sup>1</sup>. Bekend is het ‘management control’-raamwerk van Anthony (1965; 1988), dat vooral systemen van ‘responsibility accounting’ omvat.

De inrichting en werking van een dergelijk besturings- en informatiesysteem vergt een opoffering van schaarse middelen en is dus ook *zelf* onderwerp van economische analyse. De inrichting en het gebruik van budgettering en ‘responsibility accounting’ zijn en worden daarom onderzocht door de bril van de *theorie van de principaal en de agent* ofwel ‘agency theory’ (Jensen en Meckling, 1976). Lambert (2001,

p. 4) stelt zelfs dat ‘agency theory’ één van de belangrijkste theoretische paradigma’s in management accounting-onderzoek van de laatste twintig jaar is. In de analyse staan gedragsrisico’s centraal. Een ‘agency’-perspectief geeft vanuit een uitgangspunt van een *belangentegenstelling* zicht op de wijze waarop de principaal met behulp van ‘accounting’-informatie het gedrag van de agent kan afstemmen op het belang van het grote geheel, de organisatie (zie Vosselman, 2001, voor een nadere uitwerking). Baiman (1990) en Lambert (2001) geven goede overzichten van door de ‘agency theory’ geïnspireerd onderzoek op het gebied van management accounting.

## 2.3 De transactiekostentheorie

Een wezenlijke beslissing van het management van een organisatie is de ‘make or buy’-beslissing. Indien die beslissing wordt benaderd met een relevante kostenbenadering, zal een groot deel van de economische consequenties buiten beschouwing blijven. Want in de relevante kostenbenadering is er niet alleen een oversimplificatie van het besluitvormingsproces in de organisatie, ook de modellering van de *interactie* tussen een koper en een verkoper, tussen een uitbesteder en een opdrachtnemer, is uiterst beperkt. Noodzakelijke interactie tussen partijen die (soms op opportunistische wijze) hun eigen belang wensen te behartigen, leidt tot *transactiekosten*, een verschijnsel dat centraal staat in de transactiekostentheorie (zie bijvoorbeeld Williamson, 1996).

Moderne ‘outsourcing’-beslissingen of juist ‘insourcing’-beslissingen kunnen daarom adequaat worden benaderd door de bril van de transactiekostentheorie (Van den Bogaard en Speklé, 2003; Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000). Overigens leent de transactiekostentheorie zich ook goed voor een analyse van de inrichting van een management control-systeem binnen de context van een organisatie (Speklé, 2001; Vosselman, 2002).

## 2.4 Algemeen karakteristiek van een economisch perspectief

Geconcludeerd kan worden dat de economische discipline een belangrijke bijdrage levert aan de ontwikkeling van het management accountingvak. Belangrijk uitgangspunt van ‘mainstream economics’ is, dat verschijnselen het gevolg zijn van bewust en verstandig keuzegedrag van individuen die hun welvaart pogen te maximaliseren. De transactiekostentheorie en een deel van ‘agency theory’ hanteren weliswaar niet meer het rigide uitgangspunt dat indi-

viduen over onbegrensde vermogens tot rationaliteit beschikken, maar toch blijft rationeel beslissen over het inrichten van productie-, besturings- en informatiesystemen in ieder geval de *intentie*.

### 3 Management accounting als interdiscipline

Het economisch perspectief op management accounting kent ook haar grenzen. De economische discipline biedt een te beperkt theoretisch kader voor een volledig begrip van 'management accounting' en 'management control'. Die grenzen betreffen een beperkt zicht op de drijfveren bij individuen, het exogene karakter van de drijfveren, een relatief armoedig zicht op de sociale context waarin individuen opereren en onvoldoende oog voor veranderingsprocessen. Hieronder worden die grenzen verkend en wordt ingegaan op bijdragen van aanpalende sociale disciplines.

#### 3.1 Voeding vanuit de psychologische discipline

Vanuit de economische discipline is onvoldoende aandacht voor het feit, dat individuele actie niet altijd is gebaseerd op een keuze vanuit een economisch (efficiency-)perspectief. Behalve door relatief simpele voorkeuren voor welvaart en gemak (de individuele preferenties die van oudsher dominant zijn in de economische discipline), worden individuen ook gedreven door motieven als angst en bedreiging, maar bijvoorbeeld ook door oprechte betrokkenheid. De psychologie en de sociale psychologie vormen in dit verband veel rijkere bronnen van inzicht. Het is van belang om dit inzicht te benutten bij management accountingonderzoek, omdat al deze drijfveren invloed kunnen uitoefenen op het ontwerp, de adoptie en/of de werking van management control-systemen. Ook het omgekeerde is overigens mogelijk: het ontwerp, de adoptie en/of de werking van management control-systemen kunnen invloed hebben op de verschillende drijfveren van individuen. Dat laatste heeft tot gevolg dat preferenties van individuen niet simpel exogeen zijn zoals in meer conventionele economische theorie wordt verondersteld; zij kunnen als zodanig veranderen onder invloed van management accounting en control-systemen.

Evenals in 'mainstream'-economie neemt het *individu* in de psychologie een centrale positie in.

Zo is er onder gebruikmaking van theorie uit de psychologie veel kennis ontwikkeld rond gedragseffecten van en op budgettering. Die kennis is opgetekend in het deelgebied 'behavioral accounting'; zie Vosselman, 2001, hoofdstuk 4, voor een overzicht.

#### 3.2 Voeding vanuit de sociologische discipline

Een andere beperking ligt in de beschrijving van de sociale context. Conventionele economische theorie neemt een relatief armoedige sociale context<sup>2</sup> als uitgangspunt. Management accountingsystemen worden geconstrueerd in en zijn vervolgens onderdeel van sociale interactiepatronen (binnen en buiten de organisatie), waarin bepaalde waarden en normen gelden. Een dergelijk uit de *sociologie* stammend inzicht ontkoppelt 'accounting' van vraagstukken van individuele besluitvorming en van individuele beïnvloeding ('management control'), alsmede van specifieke (markt)transacties. Een sociologische bril belicht accounting niet als een instrument van individuele besluitvorming of individuele beïnvloeding, maar ziet accounting als een soort *sociaal bindmiddel*, dat wordt geconstrueerd en verspreid in een sociale context. Zo'n bindmiddel kan zich ontwikkelen tot een *institutie*: een bepaald denkpatroon, handelingspatroon of instrumentele oriëntatie met een vanzelfsprekende status.

Voorbeelden van dergelijke instituties zijn er op het gebied van de management accounting in voldoende mate voorhanden. Allerlei innovaties zoals 'activity based costing', 'target costing' en 'balanced scorecards' hebben zich in die richting ontwikkeld. Institutievorming gaat altijd gepaard met veel overredingskracht (retoriek) in het verband van een 'discourse': een 'vertoog' waarin op een organisatieoverstijgend niveau op een bepaalde wijze werkelijkheid wordt geconstrueerd. Zo past de ontwikkeling van een 'balanced scorecard' in een vertoog over systematisch prestatie management. Het begint ermee, dat dergelijk systematisch management bij een bepaalde groep als een soort ideaal wordt gezien, welk ideaal vervolgens in goede en pakkende boodschappen wordt verpakt (het 'discourse'). Om effectief te kunnen zijn, moet de boodschap in een 'discourse' vaak herhaald worden. De vele artikelen, workshops, symposia en dergelijke rond het thema systematische prestatie sturing met 'non-financials' mogen daarvan getuigen! De boodschap van het belang van systematisch prestatie management wordt ondersteund met concrete meet-systemen zoals de balanced scorecard, die op haar beurt weer heel goed wordt ingebed in een concreet managementsysteem. Zo wordt de balanced scorecard als het ware sociaal geconstrueerd op een organisatieoverstijgend niveau. Maar de 'card' wordt niet alleen geconstrueerd, hij wordt ook in een sociaal verband verspreid. En bij die verspreiding moeten we ons volgens sociologen niet voorstellen, dat die het resultaat is

van allemaal economische afwegingen en bewuste keuzes van individuen in organisaties. Integendeel, de verspreiding wordt volgens de nieuw-institutionele sociologie (onder andere Powell en DiMaggio, 1991) vooral bepaald door sociale factoren. In het bijzonder is er sprake van *isomorfisme*: de adoptie van 'balanced scorecards' wordt *gedetermineerd* door de sociale omgeving van organisaties. Die omgeving oefent druk uit, die zich op verschillende wijzen openbaart. Zo is er *normatieve* druk, bijvoorbeeld van de zijde van professionele beroepsverenigingen (controllers), om de 'scorecard' te adopteren. Ook is er druk van bijvoorbeeld grote afnemers of vermogensverschaffers om tot adoptie over te gaan. Zij zien het gebruik van de 'card' als een teken van rationele, economisch verantwoorde bedrijfsvoering. En natuurlijk gaat er druk uit van het feit, dat vele vergelijkbare organisaties reeds tot adoptie zijn overgegaan en het gebruik ervan verdedigen. Door dit alles moet een specifieke organisatie bijna wel tot adoptie overgaan, of zij wil of niet. Met een dergelijke adoptie kan zij zich *legitimeren* in haar omgeving en daarmee bepaalde 'stakeholders' tevreden stellen. Uiteraard kan een dergelijke adoptie dan economisch heel verstandig zijn.

Wat er vervolgens gebeurt na de adoptie, is de vraag. In de extreme situatie is er sprake van volledige *ontkoppeling*. Naar buiten toe presenteert men de adoptie van een 'balanced scorecard', terwijl men de 'card' naar binnen toe niet instrumenteel gebruikt. Een andere mogelijkheid is dat de 'card' heel snel wordt gebruikt als een periodiek meetsysteem, dat min of meer over de hoofden van de diverse managers heen functioneert. Maar het is ook mogelijk, dat er in de organisatie verder (sociaal) wordt geconstrueerd. Vanuit een oogpunt van sociale constructie op het niveau van de individuele organisatie is de 'balanced scorecard' eigenlijk te beschouwen als een *intellectuele technologie* (Edenius en Hasselblad, 2002), een instrument waarmee binnen een bedrijf aan systematische prestatiebesturing kan worden gewerkt. Die intellectuele technologie is voor de organisatie bij de adoptie nog niet echt 'af'. Op een *organisatieoverstijgend* niveau moet de 'balanced scorecard' immers *algemeen* genoeg zijn om op een veelheid van organisaties van toepassing te kunnen zijn. Aan die eis van relatieve algemeenheid wordt zeker voldaan: de perspectieven van waaruit kritische succesfactoren en prestatie-indicatoren worden vastgesteld (een financieel perspectief, een klantperspectief, een procesperspectief en een innovatieperspectief) zijn voor vrijwel alle organisaties herkenbaar. Maar het algemene model moet uiteraard verder worden toegesneden op

de specifieke organisatie. Dat proces van 'toesnijden', van fijn-ontwerp en detailconstructie van de balanced scorecard, gaat vooraf aan het concreet meten van de prestaties en heeft in organisaties op zichzelf al een grote betekenis. Want die activiteit leidt ertoe dat managers in de specifieke organisatie zich expliciet gaan afvragen, wat in hun organisatie nu precies de kritische succesfactoren zijn en welke prestatie-indicatoren voor die kritische succesfactoren kunnen worden gevonden. Kortom: in het proces van fijn-ontwerp wordt eigenlijk vastgelegd wat er precies moet worden 'gemanaged' en hoe de diverse kritische succesfactoren met elkaar in verbinding staan. Als resultaat van een *gezamenlijk discussieproces* in de organisatie ontstaat als het ware een door organisatieleden geconstrueerd en gedeeld '*selectief samenhangend verband*'. In feite is dit een proces van verdergaande institutionalisering op het niveau van de specifieke organisatie; zo krijgt de individuele organisatie haar eigen 'vanzelfsprekend' instrument. Door te kiezen voor een bepaald ontwerp van de scorecard en daarmee voor een bepaalde samenhang tussen kritische succesfactoren wordt in feite gezamenlijk een te besturen 'organisatiewerkelijkheid' geconstrueerd. Anders gezegd: iets wat eigenlijk subjectief is, wordt geobjectiveerd. Op basis van het geobjectiveerde verband vinden pas in tweede instantie de echte prestatiebesturingsactiviteiten plaats met daarin een centrale plaats voor 'metingen'.

### **3.3 Het economisch perspectief en het sociologisch perspectief: een essentieel verschil**

Het bovenstaande geeft een institutioneel sociologisch perspectief op management accounting. De *kern* van dit perspectief kan als volgt worden samengevat. Moderne instrumentele oriëntaties en pakketten als 'activity based costing', 'balanced scorecards' en dergelijke worden op een organisatieoverstijgend niveau sociaal geconstrueerd en verspreiden zich vervolgens over organisaties, waarbij op zijn minst de vraag kan worden gesteld of de adoptie in elke organisatie plaatsvindt op basis van rationeel keuzegedrag vanuit een efficiencyperspectief. De druk vanuit de context in termen van sociale omgeving en cultuur (isomorfisme) kan hier wel eens minstens zo bepalend zijn. Dit sociologisch perspectief verschilt op een wezenlijk punt van een economisch perspectief. In 'mainstream'-economie wordt kennis geproduceerd op basis van een methodologisch *individualisme*. In abstracto betekent dit, dat aan de elementen uit een systeem een zodanige status wordt gegeven, dat zij de bouwstenen

vormen voor de productie van kennis over het geheel. Concreet betekent dit bijvoorbeeld, dat de verklaring voor de werking van een organisatie (het geheel) berust op een analyse van het keuzegedrag van individuen. Of dat de verklaring voor de verspreidingsgraad van een 'balanced scorecard' over organisaties berust op het keuzegedrag van individuele organisaties.

De sociologie hanteert een heel ander uitgangspunt bij de productie van kennis, namelijk *contextualisme*<sup>3</sup> (vergelijk ook Quattrone, 2000). De verklaring voor een bepaald verschijnsel wordt hier gezocht in de specifieke sociale context waarin het verschijnsel optreedt; die context determineert het verschijnsel. Zo wordt de inrichting en het gebruik van management accountinginstrumenten vanuit dit perspectief bepaald door haar sociale context (en niet door het resultaat van keuzebeslissingen van individuen, zoals in een economisch perspectief).

### 3.4 Voeding vanuit de evolutionaire economie

Er is nóg een belangrijke beperking verbonden aan een perspectief uit 'mainstream-economie' op management accounting. Die beperking is, dat 'mainstream-economie' onvoldoende oog heeft voor *geleidelijke veranderingsprocessen*. Om precies te zijn: veranderingen in management accountingsystemen worden beschouwd als het resultaat van een beslissing met een *direct* gevolg. Dat gevolg is een nieuwe, doelmatige evenwichtssituatie, een nieuw doelmatig management accountingsysteem. Er is dus geen aandacht voor de veranderingsprocessen (processen van implementatie), die het systeem van haar huidige status naar haar nieuwe status brengen, laat staan voor de *tijd* die dat kost.

Sterker, op een nog fundamenteeler niveau is er geen aandacht voor de mogelijkheid dat veranderingen niet noodzakelijkerwijs het gevolg hoeven te zijn van een prikkel en een daarop gebaseerd expliciet besluit om van het ene evenwicht naar het andere te gaan. Er kunnen allerlei andere, meer spontane oorzaken zijn die een management accountingsysteem of een management control-systeem doen veranderen. Luft en Shields geven aan, dat er binnen een organisatie een variëteit aan dynamische processen werkzaam is; sommige van die processen spelen zich af rond evenwichten, sommige zijn cyclisch en weer andere zijn chaotisch van karakter (Luft en Shields, 2003).

Er is een tak van de economische discipline, die wel een bepaalde aandacht heeft voor veranderingsprocessen. Een tamelijk recente ontwikkeling is om ook deze niet tot de 'mainstream' behorende, meer 'oud'-*institutionele* economische theorie te benutten

om kennis op het gebied van management accounting te vergaren (Scapens, 1994; Burns en Scapens, 2000). In de oud-institutionele 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. Die institutie is het voertuig voor beweging, voor verandering. Zo helpt bijvoorbeeld een budgetteringssysteem (een voorbeeld van een institutie) bij het realiseren en instandhouden van een sociale structuur, die dienstig is aan het interpreteren van de pure economische feiten.

## 4 Interdisciplinariteit voorbij

Hoewel de interdisciplinaire ontwikkeling van de management accounting veel kennis en inzicht heeft toegevoegd aan een puur economische benadering, blijft er toch nog wat te wensen over.

Eén van mijn belangrijkste wensen is dat we in de toekomst verder werken aan een integratie van inzichten die in de interdisciplinaire benadering zijn opgedaan. En dat vereist wat mij betreft meer *afstand* van de verschillende disciplinaire voedingsbronnen dan tot nu toe gebruikelijk is. Daarmee neem ik in feite een positie in, die tegenover die van Zimmerman staat.

Het scheppen van meer afstand is nodig om te voorkomen dat het proces van kennisproductie stopt bij het produceren van deeltheorieën over management accounting. Het gevaar dat dreigt is een gevaar van fragmentatie, waarin het hoogst haalbare de productie is van separate *economische theorie van management accounting, sociologische theorie van management accounting*, enzovoort. Dan ontstaan verschillende deelgebiedjes met verschillende kleuren op de interdisciplinaire landkaart van de management accounting. Maar bevatten die wel echte management accountingkennis? Wat mij betreft is hier eerder van het omgekeerde sprake: vanuit het empirisch domein van de management accounting vindt een verbijzondering, extensie of toetsing plaats van de theorieën en kennis uit de diverse voedingsdisciplines. Wat primair ontstaat is economie, psychologie of sociologie; de management accountingkennis is secundair. En de ambitie moet verder reiken, lijkt mij!

Om de verzelfstandiging van de 'management accounting'-discipline verder voort te zetten, zullen onderzoekers het aan moeten durven om management accounting en control zoals zich dat voordoet in de *praktijk*, voorop te stellen. Het gaat, met andere woorden, om veldonderzoek. Zij zullen die praktijk

tegemoet moeten treden, zonder tevoren al te expliciet voor een bepaald theoretisch perspectief te kiezen. Dat betekent niet, dat we de beschikbare kennis op de deelgebieden moeten negeren, integendeel. Onderzoekers zullen die praktijk tegemoet treden tegen de *achtergrond* van de beschikbare kennis op de diverse deelgebieden. Die beschikbare kennis kan om te beginnen een belangrijke rol spelen bij de formulering van de onderzoeksvragen, waarmee men de praktijk tegemoet treedt. Want de positionering van 'management accounting' *tussen* diverse sociale disciplines opent op zijn minst het zicht op een aantal interessante onderzoeksvragen. Om er maar enkele te noemen: welke individuele drijfveren liggen aan de basis van het (detail)ontwerp en gebruik van management control-systemen? Is er sprake van een inrichting van management control vanuit een denken in termen van belangen? Wordt rekening gehouden met andere drijfveren? Beïnvloedt een bepaalde inrichting en werking van een management control-systeem de drijfveren van individuen? Hoe werkt dat uit op de prestatie? En voorts: hoe worden management accounting- en control-instrumenten precies sociaal geconstrueerd? En hoe verspreiden zij zich over organisaties? (Wat is bijvoorbeeld de rol van controllers?) Worden er binnen die organisaties bewuste keuzes gemaakt vanuit een efficiency-perspectief of is er sprake van druk vanuit de sociale omgeving? En als er sprake is van bewuste keuze: wat zijn de beperkingen die er aan rationele besluitvorming worden opgelegd? Hoe ontwikkelt het instrument zich in de loop der tijd, welke veranderingen doen zich voor en hoe? Wat is de interactie met andere besturings- en informatiesystemen, aan welke andere veranderingen levert het instrument een bijdrage?

Uiteraard is dit geen limitatieve opsomming; het gaat er slechts om de gedachten te bepalen.

Onderzoekers kunnen de beschikbare achtergrondkennis uit de diverse disciplines gebruiken om *voordat* zij hun onderzoeksvraag trachten te beantwoorden, een op die vraag toegesneden model te construeren, waarbij wordt geput uit kennis uit verschillende disciplines. Zo construeren Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2000) vóór hun veldonderzoek een model voor de inrichting van management control in transactionele relaties tussen bedrijven, onder gebruikmaking van de transactiekostentheorie en onder gebruikmaking van sociologische kennis over vertrouwen. Met dat model beschouwen zij vervolgens concrete praktijk (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000). Maar het is ook mogelijk om nog een stap verder te gaan en zich rond een thema als bijvoorbeeld

'balanced scorecards' op het pad van het veldonderzoek te begeven zonder concreet vooraf geconstrueerd model. De onderzoeker heeft dan alleen inhoudelijke achtergrondkennis en laat zich meer door de praktijk verrassen (bijvoorbeeld Vaivio, 1999).

Onderzoek moet zich in ieder geval niet richten op de vraag, welk theoretisch perspectief de meeste kracht heeft om management accountingsystemen te verklaren of te helpen ontwikkelen. Waar het om gaat, is dat in het veldonderzoek zichtbaar wordt waarom en hoe management accounting is of wordt ingericht, welke effecten de werking van management accounting heeft en welke ontwikkelingen zich in en rond management accounting afspelen. Dat zal dan onvermijdelijk leiden tot een integratie van de diverse theoretische 'bronperspectieven'. Zij zal gepaard gaan met een assimilatie van kennis uit de diverse 'kleurvelden' op het gebied van de management accounting. Management accounting is dan niet alleen de economie, maar ook de sociologie, de psychologie en allerlei andere relevante voedingsdisciplines daadwerkelijk voorbij!

Overigens is het nemen van meer afstand tot de oorspronkelijke disciplines nog niet zo gemakkelijk. Want onderzoekers hebben kennelijk behoefte aan een zeker houvast. Dat houvast vinden onderzoekers in de management accounting in theorie die in een andere discipline is (of soms nog wordt) opgebouwd. De economische theorie, sociologische theorie of psychologische theorie is voor de onderzoekers in de management accounting kennelijk een goede coach bij hun werk. Collega's in die andere disciplines hebben voor hen al vele kolen uit het vuur gehaald. Wat voor die collega's oorspronkelijk een probleem was (het produceren van de theorieën) is voor de onderzoeker in de management accounting een oplossing en een handvat. Kennelijk beschouwt de laatste de theorieën uit deze disciplines van een *hogere* orde en het gebruik ervan geeft kracht aan de theorievorming in de management accounting.

In een verdere ontwikkeling naar verzelfstandiging zullen onderzoekers die kracht meer moeten ontlenen aan hun *eigen* werk, hun *eigen* methoden. Dat betekent in ieder geval, dat zij regelmatig constructief-kritisch op elkaars werk moeten reflecteren en zich moeten bezinnen op de reikwijdte en betekenis van hun werk.

## 5 Slotopmerkingen

Het werk van de onderzoeker in de management accounting en management control is gerelateerd aan

het werk van practici. Het gaat hier in het bijzonder om controllers (die, zoals in de inleiding werd verwoord, verantwoordelijk zijn voor de economische rationaliteit van de bedrijfsvoering), maar ook om managers in zijn algemeenheid. Voor al deze practici is het van belang om kennis te nemen van de ontwikkelingen in de wetenschappelijke 'management accounting'-discipline. In dat verband is het van groot belang, dat de practicus de status van de resultaten van het werk van de onderzoeker goed inschat. Daarom is het goed om te wijzen op het *betrekkelijke* en *tijdelijke* karakter van theorieën in sociale disciplines in zijn algemeenheid en in de management accountingdiscipline in het bijzonder.

Hier en daar bestaat voorts het misverstand, dat wetenschappers kennis *produceren* en ontwikkelen en dat practici die kennis vervolgens tot zich nemen en *toepassen*. In werkelijkheid is de relatie en de interactie tussen wetenschappers en practici natuurlijk veel complexer; in ieder geval zou zij dat moeten zijn. Professionele managers en professionele controllers produceren veel van de kennis die zij nodig hebben zelf, in hun eigen organisatiecontext. Dat doen zij door tegen de achtergrond van hun vakkenis goed hun verstand te gebruiken en door regelmatig (gezamenlijk) te reflecteren op hun handelen en de omstandigheden waar zij in verkeren. Wat mij betreft zou het wetenschappelijk onderzoek meer moeten aansluiten bij die leerprocessen in de praktijk, zodat het daadwerkelijk een bijdrage levert aan een beter(e) en doelmatiger inrichting en gebruik van management accounting in de praktijk. Ik maak mij overigens geen illusies: wij zijn nog ver verwijderd van dit ideaal van elkaar versterkende kennisproductieprocessen. Maar in ieder geval moeten tendensen die segregatie tussen 'management accounting'-wetenschap en praktijk versterken, met kracht bestreden worden. In dat verband werk ik in de toekomst graag verder aan een verder 'op afstand' zetten van de voedingsdisciplines, zonder overigens de kennis die in die disciplines is en nog wordt ontwikkeld, te vergeten en waardeloos te verklaren. Integendeel: juist door die kennis nu op afstand te zetten, zal ik haar in de toekomst des te beter weten te waarderen! ■

## Literatuur

- Abbott, A., (2001), *Chaos of Disciplines*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
- Anthony, R.N., (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard University, Boston.
- Anthony, R.N., (1988), *The management control function*, Harvard Business School Press, Boston.
- Baiman, S., (1990), Agency research in managerial accounting: a second look, in: *Accounting, Organizations and Society*, 15, pp. 341-371.
- Bogaard, M.A van den en R.F. Spekklé, (2003), Reinventing the hierarchy: strategy and control in the Shell Chemicals carve-out, in: *Management Accounting Research*, 14, pp. 79-93.
- Covaleski, M.A., M.W. Dirsmith en S. Samuel, (1996), Managerial Accounting Research: the contributions of organizational and sociological theories, in: *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 1-35.
- Edenius, M. en H. Hasselbladh, (2002), The balanced scorecard as an intellectual technology, in: *Organization*, 9, pp. 249-273.
- Gietzmann, M.B., (1996), Incomplete Contracts and the Make or Buy Decision: Governance Design and Attainable Flexibility, in: *Accounting, Organizations and Society*, 21, pp. 611-626.
- Hopwood, A.G., (2002), 'If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research, in: *The European Accounting Review*, 11, pp. 777-785.
- Ittner, C.D. en D.F. Larcker, (2001), Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, in: *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 349-410.
- Jensen, M.C. en W.H. Meckling, (1976), Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure, in: *Journal of Financial Economics*, 3, pp. 305-360.
- Lambert, R., (2001), Contracting theory and accounting, in: *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 3-87.
- Luft, J. en M.D. Shields, (2002), Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research, in: *The European Accounting Review*, 11, pp. 795-803.
- Luft, J. en M.D. Shields, (2003), Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research, in: *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 169-249.
- Lukka, K. en J. Mouritsen, (2002), Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? in: *The European Accounting Review*, 11, pp. 805-811.
- Meer-Kooistra, J. van der en E.G.J. Vosselman, (2000), Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance, in: *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 51-77.
- Powell, W.W. en P.J. DiMaggio, (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, Chicago.
- Quattrone, P., (2000), Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective, in: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13, pp. 130-155.
- Scapens, R.W., (1999), Broadening the scope of management accounting, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 73, pp. 638-650.
- Scapens, R.W., (1994), Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice, in: *Management Accounting Research*, 5, pp. 301-321.
- Shields, M.D., (1998), Commentaries on Management Accounting in Europe, in: *Management Accounting Research*, 9, pp. 483-513.
- Shields, M.D., (1997), Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, in: *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 3-61.
- Speklé, R., (2001), Explaining management control structure variety: a



transaction cost economics perspective, in: *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 419-441.

Vaivio, J., (1999), Exploring a 'non-financial' management accounting change, in: *Management Accounting Research*, 10, 409-437.

Vaivio, J., (1999), Examining the quantified customer, in: *Accounting, Organizations and Society*, 24, 689-715.

Vosselman, E.G.J., (2001), *Management Accounting en Control*, Lemma, Utrecht.

Vosselman, E.G.J., (1998), Management accounting onderzoek: praktisch relevante theorievorming, in: *Bedrijfskunde*, 70, pp. 18-24.

Vosselman, E.G.J., (2002), Towards horizontal archetypes of management control: a transaction cost economics approach, in: *Management Accounting Research*, 13, pp. 131-148.

Williamson, O.E., (1996), *The Mechanisms of Governance*, Oxford University Press.

Zimmerman, J.L., (2001), Conjectures regarding empirical managerial accounting research, in: *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp. 411-427.

## Noten

- 1 Het 'management control'-raamwerk van Anthony is op zichzelf niet gebaseerd op economische theorie. Er is hier sprake van een systeem-theoretische, bedrijfskundige constructie.
- 2 Uiteraard kan niet worden ontkend dat de economie als discipline in de loop van de tijd haar gedragsveronderstellingen en haar modellering van de sociale context heeft verrijkt door 'in te kopen' vanuit andere sociale disciplines. Volgens Abbott (2001) hebben sociale wetenschappen in de loop der tijd concepten 'uitgewisseld' en dat geldt zeker voor de economische discipline. Zo is het economisch rationaliteitsbegrip onder invloed van de cognitieve psychologie geleidelijk realistischer geworden en spelen sociologische inzichten in economische theorievorming een rol bij de beschrijving van de sociale context. In zekere zin spelen processen van interdisciplinarisering dus ook rechtstreeks tussen de oorspronkelijke moederdisciplines. Maar gezien vanuit de discipline 'management accounting' zou het tot gemiste kansen leiden als zij zich in dit verband volledig zou uitleveren aan de economie. In tegendeel, juist een dicht tegen het empirisch domein aanleunende discipline als 'management accounting' kan als een katalysator dienen voor voortgaande inter-disciplinering.
- 3 In feite is het contextualisme al veel langer een bekend methodologisch fenomeen in de management accountingdiscipline. Contextualisme ligt immers ook aan de basis van de contingentiebenadering, die decennia lang een hoofdstroming in management accounting research vormde. De focus was gericht op het realiseren van 'structural contingency theories' in management accounting, waarbij de management accountingsystemen werden verondersteld gedetermineerd te zijn door vooral 'technische' factoren als technologiekenmerken, de omvang van de organisatie, de mate van onzekerheid en complexiteit. Covaleski et al. geven een kritische analyse en positionering van dit onderzoek (Covaleski et al., 1996).