

# Over de praktische relevantie van management accounting onderzoek

Jan van Helden

**SAMENVATTING** Hoewel wetenschappelijk onderzoek primair moet voldoen aan academische maatstaven, is praktijkrelevantie ook een belangrijke toetssteen. Dit geldt zeker voor disciplines als de management accounting die naar hun aard praktijkvraagstukken binnen organisaties tot onderwerp van studie hebben. Dit artikel introduceert strategieën voor de exploratie van praktijkrelevantie van wetenschappelijk onderzoek in de management accounting. Daarna volgt een illustratie van één van die strategieën voor het meer specifieke domein van het onderzoek in de management accounting over organisaties in de publieke sector. De in deze literatuurstudie betrokken papers uit internationale accountingtijdschriften zijn beoordeeld op de mate waarin het onderzoeksdoel samenhangt met praktijkrelevantie. Het overgrote deel van deze papers blijkt gericht te zijn op het onderzoeksdoel dat het verst afstaat van praktijkrelevantie, namelijk het vinden van een verklaring voor de introductie en gebruik van een management accounting instrument. Andere onderzoeksdoelen met een grotere praktijkrelevantie – zoals de ontwikkeling van een nieuw management accounting instrument of de effectiviteitsbeoordeling van een bestaand management accounting instrument – komen niet of veel minder voor.

Prof. dr. G.J. van Helden is hoogleraar management accounting aan de Rijksuniversiteit Groningen en lid van de kernredactie van MAB. De auteur dankt prof. dr. H. J. ter Bogt voor zijn commentaar op een conceptversie van dit artikel.

## 1 Inleiding

Wetenschappers kunnen zich bij hun onderzoek, naast de wens om bij te dragen aan theorie-ontwikkeling, ook laten leiden door de mogelijke betekenis van hun werk voor de praktijk. Dit kan worden ingegeven door het nobele motief om de oplossing van praktische problemen te ondersteunen. Daarnaast kunnen meer prozaïsche overwegingen in het geding zijn, zoals de wens om (potentiële) sponsors van wetenschappelijk onderzoek – zoals de overheid of het bedrijfsleven – gunstig te stemmen. Dit type argumenten geldt des te sterker voor disciplines die naar hun aard bedoeld zijn om praktische vraagstukken te behandelen en op te lossen. De bedrijfswetenschappen in het algemeen en de management accounting in het bijzonder – die in dit artikel centraal staat – zijn van dat laatste sprekende voorbeelden.

Onderzoek zal evenwel het predikaat wetenschappelijk verdienen doordat wetenschappelijke waarden hoog worden gehouden. Wetenschappelijkheid van onderzoek zal enerzijds worden geassocieerd met het gebruik van theoretische inzichten die al eerder hun bruikbaarheid hebben bewezen en anderzijds met het gebruik van methoden van onderzoek waarmee onderbouwde uitspraken over samenhangen tussen empirische verschijnselen mogelijk zijn. Daarenboven wordt van wetenschappers verlangd dat ze onbevagen en onbevooroordeeld onderzoek doen en zich bijvoorbeeld niet laten leiden door ‘wat de praktijk graag wil horen’.

Wetenschappelijke waarden hoeven niet op gespannen voet te staan met de praktische relevantie van onderzoek. Maar dat kan wel. Dit doet zich voor als wetenschappers hun vraagstellingen primair afstemmen op het gebruik van bepaalde theorieën of methoden van onderzoek. Daaronder kunnen meer subtiele overwegingen schuilgaan die te maken hebben met wat in de wetenschappelijke beroepsgroep ‘bon ton’

wordt gevonden. Zo worden wetenschappers geacht te publiceren in vooraanstaande tijdschriften. De richting van hun onderzoek kan dan mede afhangen van de wetenschappelijke voorkeuren van de redacties van deze tijdschriften. Naarmate wetenschappers zich sterker laten leiden door de voorkeuren van hun eigen 'peers', is het risico groter dat de praktische relevantie van hun onderzoek in het gedrang komt.

Praktische relevantie van wetenschappelijk onderzoek is een heikel thema. Vanuit het bedrijfsleven wordt nogal eens een lans gebroken voor de productie van bruikbare wetenschappelijke kennis. In de academische arena zelf is de vrijheid en onafhankelijkheid van wetenschappelijk onderzoek een 'groot goed'. Vaak wordt daarbij ook aangetekend dat bruikbaarheid van wetenschappelijke onderzoek een moeilijk hanteerbaar criterium is omdat deze zich soms pas na lange tijd manifesteert.

In dit artikel wordt een poging gedaan de praktische relevantie van wetenschappelijk onderzoek te exploreren. Daartoe worden in paragraaf 2 eerst enkele strategieën geïntroduceerd voor de bepaling van de praktische relevantie van wetenschappelijk onderzoek in de management accounting. Vervolgens wordt in paragraaf 3 één van die strategieën beproefd voor een specifiek domein, namelijk dat van het management accounting onderzoek naar organisaties in de publieke sector. Ter afsluiting worden in paragraaf 4 enkele aanbevelingen gedaan om bij wetenschappelijk onderzoek in de bedrijfswetenschappen wetenschappelijke waarden en praktische relevantie met elkaar te verzoenen.

## 2 Exploratie van de praktische relevantie van management accountingonderzoek

Onder invloed van het werk van Kaplan en Johnson (1986) stond in de jaren tachtig van de vorige eeuw de praktische relevantie van de wetenschappelijke kennis op het terrein van de management accounting sterk in de belangstelling. Het gesignaleerde gebrek aan praktische relevantie van deze kennis heeft in de jaren daarna geleid tot de ontwikkeling van nieuwe management accountingtechnieken, waarvan Activity-Based Costing (Cooper en Kaplan, 1991) en de Balanced Scorecard (Kaplan en Norton, 1992) de bekendste voorbeelden vormen. Ook in het MAB is hieraan veel aandacht besteed (Bouma, 1990; Groot, 1997; Van Helden en Theeuwes, 1999; Vosselman, 2004; vgl. Roslender, 1997).

Hoe kan nu worden bepaald of, c.q. in welke mate wetenschappelijk onderzoek in de management accounting relevant is voor de praktijk? In deze paragraaf

komen drie strategieën aan de orde om op deze vraag een antwoord te geven. Allereerst wordt ingegaan op de vraag wat praktische relevantie in dit verband inhoudt. Choudhury (1986, p. 24) stelt dat management accounting onderzoek relevant is voor de praktijk als het mensen uit die praktijk helpt om hun organisatie te begrijpen en te verbeteren en als het bijdraagt aan een theoretische kennisvoorraad die behulpzaam kan zijn voor een effectieve organisatieverandering in de toekomst (zie ook Tranfield en Starkey, 1998 over kennisproductie in de bedrijfswetenschappen).

### 2.1 Analyse van overeenkomsten tussen onderwerpen in praktijk en wetenschap

Op zich is het belangwekkend om de opvattingen te leren kennen van mensen uit de praktijk over wat er in de wetenschappelijke literatuur wordt gepubliceerd. Bij een tijdschrift als MAB is een dergelijk lezersonderzoek wel eens gehouden (Hoogendoorn, 2002)<sup>1</sup>. Echter, zo'n onderzoek heeft bij internationale wetenschappelijke tijdschriften weinig zin, omdat deze in het algemeen niet worden gelezen door practici. Op een indirecte wijze is de betrokken vraag wel te beantwoorden. Daartoe wordt eerst de waardering van practici vastgesteld van onderwerpen die voorkomen in de door hen wel gelezen professionele tijdschriften. Vervolgens wordt de mate van overeenstemming bepaald tussen bedoelde onderwerpen en de onderwerpen die worden behandeld in internationale wetenschappelijke tijdschriften. De volgende twee studies zijn met deze strategie verwant.

De eerste betreft een vergelijking van een tweetal studies die zijn gepubliceerd in de jaargang 1997 van de *Journal of Management Accounting Research*. Foster en Young (1997) deden onderzoek naar de interesse van Amerikaanse en Australische topmanagers in management accounting onderwerpen. Shields (1997) verrichtte anderzijds een studie naar management accounting onderwerpen in internationale toptijdschriften (zoals *The Accounting Review* en *Accounting Organizations and Society*) in de eerste helft van de jaren negentig van de vorige eeuw. Een vergelijking tussen de uitkomsten – zie ook de bevindingen op dit punt van Foster en Young, 1997, pp. 67 en 75-77 – van beide studies leverde op dat cost management het enige onderwerp is dat zowel bij practici als onderzoekers veel interesse geniet. De topmanagers uit het onderzoek blijken daarnaast sterke interesse te tonen in de verkoopzijde van ondernemingen, tot uiting komend in onderwerpen als 'revenue drivers', marktaandeel en klantwinstgevendheid (Foster and Young, 1997, pp. 67-70). Onderzoekers daarentegen

blijken relatief veel belangstelling aan de dag te leggen voor de traditionele onderwerpen uit management accounting leerboeken, zoals budgettering en prestatiemeting (Shields, 1997, pp. 7-8).

De tweede studie is die van Selto en Widener (2004) die meer recentelijk de mate van overeenstemming in management accounting onderwerpen onderzochten tussen wetenschappelijke en professionele (of praktijk-)tijdschriften. Hun studie wijst uit dat in wetenschappelijke tijdschriften een sterke nadruk ligt op onderwerpen als management control, budgettering en prestatiemeting, terwijl onderwerpen als software toepassingen, elektronisch zakendoen en 'business processen' veel minder belangstelling genieten in wetenschappelijke dan in professionele tijdschriften.

## 2.2 Beoordeling praktijkrelevantie van onderzoek aan de hand van type onderzoeksdoel

Deze strategie zal in het vervolg van dit artikel worden geïllustreerd voor het specifiekere domein van management accounting onderzoek naar organisaties uit de publieke sector. Het doel van deze strategie is een categorisatie te maken van publicaties in internationale wetenschappelijke tijdschriften naar onderzoeksdoelen die zijn te relateren aan praktijkrelevantie. Vier typen onderzoeksdoelen worden onderscheiden.

In de eerste plaats kan onderzoek zijn gericht op het ontwikkelen van nieuwe management accounting technieken waarmee problemen kunnen worden aangepakt en opgelost waarvoor bestaande technieken onvoldoende zijn toegerust. De Balanced Scorecard, Activity-Based Costing en Economic Value Added (EVA) kunnen in dit verband worden genoemd.

In de tweede plaats kan onderzoek beogen om de effectiviteit van bestaande management accounting-instrumenten vast te stellen. Meestal moet dan de vraag worden beantwoord of een instrument in een bepaald opzicht leidt tot een beter functioneren van de organisatie.

In de derde plaats blijkt uit de literatuur dat het succes van een management accounting innovatie niet alleen afhangt van haar technische mogelijkheden (welke informatie het kan produceren), maar ook van bepaalde gedragsmatige aspecten, zoals de organisatiecultuur, een goede match met andere controls (bijvoorbeeld beloningsbeleid), en faciliteiten voor opleiding en training van medewerkers om het instrument te kunnen gebruiken (zie bijvoorbeeld Shields and Young, 1989). Mogelijk onderzoeksdoel kan daarom zijn een exploratie van de condities voor een succesvolle implementatie van een management accounting innovatie.

In de vierde en laatste plaats kan onderzoek zijn gericht op een verklaring van de introductie en het

**Tabel 1** Relatie tussen onderzoeksdoel en relevante praktijkvragen

Onderzoeksdoel	Typen vragen waarin praktijkmensen zijn geïnteresseerd (Mitchell, 2002, pp. 282-285)
Ontwikkeling van een nieuw management accounting instrument	Hoe kan ik mijn probleem oplossen? Waarop moet ik in de toekomst voorbereid zijn?
Beoordeling van de effectiviteit van een bestaand management accounting instrument	Wat doe ik verkeerd? Wat doen anderen en wat zijn hun ervaringen?
Exploratie van de condities voor een succesvolle implementatie van een management accounting instrument	Hoe kan ik een verandering in de management accounting aan de man brengen?
Verklaring van de introductie en gebruik van een management accounting instrument	---

gebruik van een management accounting instrument. Veel auteurs (zoals Scapens, 1985, 1994; Hopwood, 1984; Otley, 1994) hebben in het verleden de aanbeveling gedaan om het gebruik van management accounting instrumenten in hun organisatorische context te bestuderen en minder gericht te zijn op het ontwerpen van ideale management accounting instrumenten, waar de leerboeken vol mee staan.

Deze onderzoeksdoelen lijken niet alle vier even belangrijk voor de praktijk. De eerste drie doelen hebben te maken met functionaliteit, in die zin dat ze samenhangen met de wens van practici om management accounting technieken te gebruiken die de effectiviteit en efficiëntie van hun organisaties kunnen verbeteren. Het vierde onderzoeksdoel is naar alle waarschijnlijkheid wat verder verwijderd van het belangstellingsgebied van practici. Het zou kunnen leiden tot enig begrip bij practici voor factoren die bepalend zijn voor het succes of falen van de introductie of het gebruik van management accounting instrumenten. Maar deze factoren zullen lang niet altijd beïnvloedbaar zijn voor mensen uit de praktijk en bovendien kunnen geboden verklaringen onvolledig zijn. Met andere woorden, de betekenis van het vierde onderzoeksdoel voor practici is hooguit indirect, terwijl de eerst drie onderzoeksdoelen rechtstreeks samenhangen met bruikbaarheid in de praktijk. Hierbij moet worden aangetekend dat juist dit vierde doel in wetenschappelijke zin uiterst belangwekkend is, zoals ook blijkt uit het betoog van Scapens (1994), die het bestuderen van het gebruik van management accounting technieken in de praktijk bepleit in plaats van het belichten van de kloof tussen het normatieve en feitelijke gebruik van management accounting instrumenten. Ook kunnen inzichten die verkregen zijn met onderzoek volgens het vierde doel op termijn leiden tot innovaties bij

onderzoek op basis van de andere onderzoeksdoelen. Ter nadere onderbouwing van de praktijkrelevantie van de vier onderzoeksdoelen is in tabel 1 een relatie gelegd tussen deze onderzoeksdoelen en het type vragen die mensen uit de praktijk volgens Mitchell (2002, pp. 283-285), in zijn essay over de spanning tussen wetenschap en praktijk in de management accounting, graag beantwoord zien.

### 2.3 Hoe doen onderzoekers inspiratie op van en verspreiden zij onderzoek naar practici?

Interviews met wetenschappelijke onderzoekers kunnen dit type vragen beantwoorden. Hierbij kan worden nagegaan hoe thema's voor te verrichten onderzoek worden aangedragen, hoe – na eerste verkenning – een verdere focus van onderzoek tot stand komt, hoe over tussenresultaten van onderzoek wordt gecommuniceerd met gebruikers en welke media worden gekozen om te publiceren over uitkomsten van onderzoek. Voorzover bekend, is deze onderzoekstrategie voor het terrein van de management accounting tot op heden nog niet uitgevoerd.

In kringen van wetenschappers is het min of meer gebruikelijk om artikelen te schrijven met het oog op mogelijke publicatie in een vooraanstaand tijdschrift. Carrières in de wetenschap – althans dat geldt voor de economische en bedrijfswetenschappen – lijken meer en meer te worden bepaald door publicaties in internationale wetenschappelijke tijdschriften, soms zelfs uitsluitend of vooral in tijdschriften die volgens bepaalde normen tot de top behoren. Was het een jaar of tien geleden voor Nederlandse economen en bedrijfskundigen nog uiterst eervol te publiceren in tijdschriften als *ESB* of *MAB*, tegenwoordig is dat verre van voldoende. Ook het schrijven van boeken of bijdragen aan professionele tijdschriften (die vaak wel gelezen worden door mensen uit de praktijk) wordt in het huidige tijdsgewricht eerder als bijproduct van internationaal werk geapprecieerd dan als primair medium voor wetenschappelijke productie. Indien redacteurs van internationale wetenschappelijke tijdschriften vooral geïnteresseerd zijn in bepaalde theoretische of methodologische invalshoeken, kan dit het risico inhouden dat de praktische relevantie van gepubliceerde artikelen minder aandacht krijgt. Mitchell (2002, p. 282) wijst er daarnaast op dat onderzoekers die uitsluitend publiceren voor hun 'peers' het gevaar lopen eerder studies te verrichten *over* management accounting dan *voor* management accountants. Dit betekent onder meer dat onderzoeksvragen primair verband houden met bestaande of veranderende management accounting praktijken, waarbij vragen over hoe technieken

werken en bijdragen aan de oplossing van praktische problemen onderbelicht blijven. Mitchell (2002, p. 278) signaleert ook dat management accounting onderzoekers geïnteresseerd zijn in gedragsmatige, organisatorische en maatschappelijke dimensies van hun discipline, terwijl instrumentele onderwerpen, die van directe betekenis kunnen zijn voor practici, minder aandacht krijgen. Mitchell (2002, p. 286) doet de aanbeveling dat onderzoekers meer met praktijkmensen moeten samenwerken gedurende hun onderzoekprojecten en dat onderzoek meer gericht moet zijn op de vraag wat werkt dan op wat niet werkzaam is. Ook Choudhury (1986, p. 24) benadrukt dat onderzoekers met de keuze voor een probleemoplossende focus een platform creëren waarop zij mensen uit de praktijk kunnen ontmoeten. Tranfield and Starkey (1998, p. 349) raden management wetenschappers aan om zich zowel te laten leiden door theoretische uitgangspunten als praktische vraagstellingen.<sup>2</sup> Naast de vraag of en in welke zin de inhoud van onderzoek mede is geïnspireerd op de wens om praktijkvraagstukken op te lossen, zouden interviews met wetenschappers ook kunnen verduidelijken welke communicatiekanalen zij gebruiken om hun onderzoek 'aan de man' te brengen. Worden de uitkomsten van onderzoek bijvoorbeeld (ook) gepubliceerd in media met een goed bereik onder practici en wordt bij de presentatie daarvan rekening gehouden met achtergronden van lezers met een meer praktische oriëntatie? Onderzoekers kunnen in dit verband ook indirecte communicatiekanalen benutten, bijvoorbeeld via consultants. Zo verspreiden consultants, die vaak beter op de hoogte zijn van uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek dan praktijkmensen, informatie over dit onderzoek onder praktijkmensen (zie ook Jacobson et al., 2004).

## 3 De praktische relevantie van management accounting onderzoek naar organisaties in de publieke sector

Lag in het voorgaande de nadruk op een verkenning van algemene strategieën ter exploratie van het thema praktijkrelevantie van management accounting onderzoek, in de nu volgende paragraaf zullen we de eerder geïntroduceerde strategie om onderzoeksdoelen te relateren aan praktijkrelevante illustreren. Dat doen we door een meer specifiek domein te kiezen van management accounting onderzoek, namelijk over organisaties in de publieke sector. Eerst wordt het belang van het thema praktijkrelevantie voor deze meer specifieke sector aangeduid. Daarna volgt een

verantwoording van de onderzoeksmethode, gevolgd door een bespreking van de gevonden uitkomsten.

### 3.1 Het belang van het thema praktijkrelevantie

In de jaren tachtig van de vorige eeuw werd de publieke sector sterk bekritiseerd vanwege haar ondoeltreffendheid en ondoelmatigheid (Osborne and Gaebler, 1992, pp. 19-20). De verwachting bestond dat men deze kritiek het hoofd zou kunnen bieden door de introductie van nieuwe management ideeën en technieken, en meer in het bijzonder ideeën en technieken uit de management accounting. Door onder meer Hood, (1995) en Olson et al. (1998) zijn deze verzamelingen van concepten en technieken aangeduid als respectievelijk New Public Management (NPM) en New Public Financial Management (NPFM). Het meten van producten en effecten van overheidsbeleid, met inbegrip van kostprijscalculatie, behoort tot de kern van NPFM (Olson et al., 1998, p. 18).

Diverse auteurs hebben zich inmiddels kritisch uitgelaten over de verworvenheden van nieuwe management accounting technieken in de publieke sector. Zo wordt gewezen op een gebrek aan bewijsvoering dat deze innovaties ook daadwerkelijk hebben bijgedragen aan een beter functioneren van overheidsorganisaties. Verder zijn kritische geluiden te horen over de mogelijke verdringing van democratische waarden door management innovaties (zie bijvoorbeeld: Bowerman, 1998; Guthrie et al., 1999; Boyne et al., 2003). Deze kritiek geeft aanleiding te veronderstellen dat er op zijn minst enige twijfel bestaat over de praktische relevantie van het management accounting onderzoek in de betrokken sector. Of onderzoekers op dit terrein ook zelf hebben bijgedragen aan vernieuwingen van management accounting instrumenten in deze sector, is – voorzover bekend – niet onderzocht.

### 3.2 Onderzoekopzet

Deze studie beperkt zich tot onderzoek dat is gepubliceerd in vooraanstaande internationale accounting tijdschriften. Dit betekent dat bestuurskundige en public management tijdschriften, waarin deels dezelfde onderwerpen aan de orde komen, buiten beschouwing blijven. Deze keuze is vooral van pragmatische aard: hiermee kon de omvang van de literatuurstudie binnen de perken worden gehouden.

De jaargangen 1999, 2000 en 2001 van de volgende vijf accounting tijdschriften zijn in deze studie betrokken: *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAAJ); *Accounting, Organizations and Society* (AOS); *European Accounting Review* (EAR); *Financial Accountability and Management* (FAM); en *Management Accounting Research* (MAR). Deze keuze

van tijdschriften komt in belangrijke mate overeen met die van een eerder verrichte literatuurstudie over public sector management accounting research door Broadbent and Guthrie (1992). Uiteindelijk omvat onze studie 55 papers, waarbij editorials, book reviews, comments and replies buiten beschouwing zijn gebleven. Prestigieuze Amerikaanse accounting tijdschriften – meer in het bijzonder *the Accounting Review*, *the Journal of Accounting and Economics*, *the Journal of Accounting Research* en *the Journal of Management Accounting Research* – zijn niet in ogenschouw genomen omdat deze tijdschriften niet of nauwelijks aandacht besteden aan management accounting onderzoek over de publieke sector.

Alle papers zijn gelezen door de auteur en een onderzoeksassistent. Vervolgens is van elke paper een samenvatting gemaakt en is – met het oog op een eerder gepubliceerde literatuurstudie (Van Helden, 2005) – een classificatie gemaakt van de betrokken papers naar land van herkomst, publieke sector-onderdeel, management accounting onderwerp, theorieën en methoden van onderzoek. Voor de onderhavige studie is op basis van de samenvattingen van de papers een oordeel uitgesproken over het onderzoeksdoel. Eerst is een pilot studie uitgevoerd inzake 10 volgens toeval gekozen papers uit de verzameling van 55 papers voor een nadere verkenning van de classificatie naar onderzoeksdoel. Uit deze pilot studie kwam naar voren dat betrekkelijk veel papers zijn gericht op het onderzoeksdoel betreffende een verklaring van de introductie en het gebruik van management accounting technieken. Daarom is besloten om bij dit onderzoeksdoel een onderverdeling te hanteren met twee subcategorieën, namelijk papers met een overwegend theoretische dan wel pragmatische onderbouwing. Met dat laatste wordt bedoeld dat vaak wel verwante empirische onderzoeken worden gebruikt, maar dat – afgezien van common-sense redeneringen – de te onderzoeken vraagstellingen niet expliciet worden gestuurd door een theoretische onderbouwing.

### 3.3 Uitkomsten

In tabel 2 zijn alle 55 papers geassocieerd naar onderzoeksdoel.<sup>3</sup>

Overeenkomstig de belangrijkste bevinding uit de pilot studie, blijkt uit tabel 2 dat een grote meerderheid van de papers is gericht op het vinden van een verklaring voor de introductie en het gebruik van een management accounting instrument (categorieën D1 en D2). Dit onderzoeksdoel is in termen van praktijkrelevantie minder belangrijk dan de drie andere onderzoeksdoelen, zoals eerder betoogd. Bovendien is



**Tabel 2** Classificatie van papers over management accounting onderzoek in de publieke sector naar onderzoeksdoel

Onderzoeksdoel	Aantal papers	In percentages
A. Ontwikkeling van een nieuw management accounting instrument	0	0 %
B. Beoordeling van de effectiviteit van een bestaand management accounting instrument	4	7 %
C. Exploratie van de condities voor een succesvolle implementatie van een management accounting instrument	0	0 %
D1. Verklaring van de introductie en gebruik van een management accounting instrument, met theoretische onderbouwing	36	65 %
D2. Verklaring van de introductie en gebruik van een management accounting instrument, met pragmatische onderbouwing	7	13 %
Ben D1	6	11%
C en D1	2	4%
<b>Totaal</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>

het aantal papers met een theoretische onderbouwing binnen categorie D (D1) veel groter dan dat met een pragmatische onderbouwing (D2). Uit tabel 2 blijkt verder dat slechts een gering aantal papers gericht is op bestudering van de effectiviteit van een management accounting instrument (categorie B), terwijl beide andere onderzoeksdoelen – ontwikkeling van een nieuw instrument (A) en het specificeren van condities voor een succesvolle implementatie van zo'n instrument (C) – respectievelijk geheel of nageenog ontbreken.

Hoewel het dominante onderzoeksdoel D (verklaring van introductie en gebruik van management accounting instrument) in alle vijf tijdschriften overheerst, is het sterker aanwezig in AAAJ, AOS, EAR en MAR dan in FAM. FAM is ook het enige tijdschrift dat papers met onderzoeksdoel B (effectiviteit van een instrument) publiceert.

**3.4 Illustraties**

Bij wijze van aanvulling op deze cijfermatige analyse worden enkele voorbeelden gegeven van papers behorend bij elk van de onderzoeksdoelen (met uitzondering van onderzoeksdoel A – de ontwikkeling van een nieuw management accounting instrument – omdat geen enkele paper daarop is gericht). De voorbeelden betreffen zoveel mogelijk papers die zijn geschreven door Nederlandse auteurs. Echter, voor een paper met als onderzoeksdoel ‘verklaring van introductie en gebruik van management accounting instrument met een pragmatische onderbouwing’ moest worden uitgeweken naar een publicatie van

niet-Nederlandse origine, omdat een Nederlands voorbeeld niet voor handen was.

Groot (1999) heeft evaluatie-onderzoek gedaan naar bekostigingssystemen die in de loop van enkele decennia hebben gegolden voor ziekenhuizen en universiteiten in Nederland. Twee vragen stonden centraal: waarom veranderingen in bekostigingssystematiek werden doorgevoerd en of deze veranderingen effectief waren? Bij de introductie van achtereenvolgende bekostigingssystemen bleken beheersing van de totale kosten alsmede vergroting van efficiëntie en effectiviteit dominante oogmerken. Groot laat zien dat zuivere vormen van outputbekostiging weinig effectief zijn omdat ze aanzetten tot extra productie. Recentelijk gebruikte bekostigingssystemen blijken vaak een mix van input-, activiteiten- en outputbekostiging. Opvallend is verder dat simpele systemen beter blijken te werken dan complexe systemen, terwijl bekostigingssystemen die aansluiten bij attitudes van de professionals in de betrokken sectoren het meest effectief zijn. Aangezien deze studie probeert na te gaan of bekostigingssystemen de doelen bereiken die eraan ten grondslag hebben gelegen, duidt dit op een paper met als onderzoeksdoel ‘beoordeling van de effectiviteit van een bestaand management accounting instrument’ (categorie B in tabel 2).

Ter Bogt en Van Helden (2000) hebben een raamwerk ontwikkeld aan de hand waarvan management accounting veranderingen binnen de overheidssector kunnen worden verklaard. De inhoud van dit raamwerk is gebaseerd op zowel organisatie- en institutionele theorieën als ervaringen met de introductie van management accounting innovaties binnen de Nederlandse overheidssector. In het raamwerk wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de kloof tussen het oorspronkelijk als ideaal bestempelde en uiteindelijk ontwikkelde instrument en anderzijds de kloof tussen het potentieel mogelijke en feitelijke gebruik van zo'n instrument. Er worden verschillende verklaringen gegeven voor het bestaan van deze twee typen kloven, zoals organisatiedoelen die onduidelijk zijn of te weinig steun bieden aan wat het nieuwe instrument beoogt, alsmede een gebrek aan facilitatoren voor implementatie van een management accounting innovatie, bijvoorbeeld voldoende training en afstemming tussen verschillende controlvormen. Deze paper biedt een voorbeeld van onderzoeksdoel C (zie tabel 2), in casu het ‘exploreren van de condities voor een succesvolle implementatie van een management accounting instrument’.<sup>4</sup>

Ter Bogt (2001) heeft onderzoek gedaan naar de waardering van prestatie-informatie door wethouders van gemeenten, in het bijzonder bij de beoordeling van hun

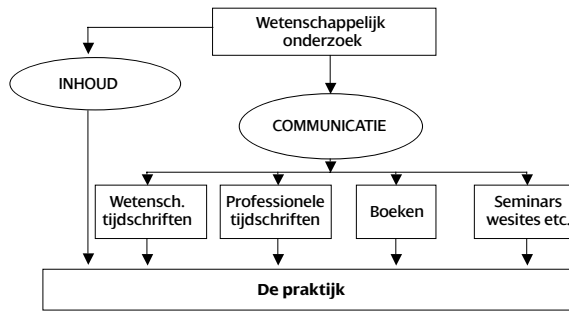
topmanagers. Aan de hand van veldonderzoek bij drie grotere Nederlandse gemeenten worden eerder in de management accounting literatuur ontwikkelde stijlen voor budgetevaluatie nader geëxploreerd binnen een overheidscontext. Het is daarmee een paper die gericht is op het onderzoeksdoel 'een verklaring geven van de introductie en het gebruik van een management accounting instrument met een theoretische onderbouwing' (categorie D1 in tabel 2). De paper concludeert dat wethouders overwegend een zogenaamde 'operations conscious' stijl van prestatiemanagement bij de beoordeling van hun topmanagers hanteren. Hierbij wordt naar een breed scala van aspecten gekeken, met als belangrijkste het goed laten draaien van de ambtelijke organisatie en het bieden van een adequate ondersteuning aan politici (gericht op bijvoorbeeld het voorkomen van valkuilen en het benutten van kansen). Een echte product- of effectgerichte stijl, die wellicht was te verwachten op basis van de introductie van allerlei aan het bedrijfsleven ontleende management-technieken, bleek veel minder prominent.

De paper van Bowerman et al. (2001) is een voorbeeld van een publicatie die een 'verklaring van introductie en gebruik van management accounting instrument met een pragmatische onderbouwing' als onderzoeksdoel heeft (categorie D2 in tabel 2). Deze paper bespreekt een belangrijk benchmarking initiatief binnen de Engelse lokale overheid, beter bekend onder de naam 'Best Value'. Hiermee wordt beoogd dat gemeenten de kwaliteit en kosten van hun diensten vergelijken met die van andere gemeenten teneinde ofwel eigen prestaties te verbeteren ofwel te kiezen voor uitbesteding van de betrokken dienstverlening. Bowerman en haar collega's analyseren de beschikbare studies over de wijze waarop 'Best Value' functioneert en komen tot de volgende conclusie: gemeenten zijn eerder geneigd om het tonen van een slechte prestatie te vermijden teneinde gevrijwaard te zijn van kritiek van externe belanghebbenden dan dat ze de neiging vertonen benchmarking te gebruiken om hun prestaties te verbeteren. Dit gedragspatroon wordt door deze auteurs voorzien van het label 'defensive benchmarking', dat mede wordt verklaard door de omstandigheid dat in de publieke sector het afleggen van verantwoording soms het doel van prestatieverbetering dreigt te verdringen.

## 4 Conclusie en discussie

Praktijkrelevantie van wetenschappelijk onderzoek is een belangrijk thema, omdat onderzoekers steun moeten verwerven van stakeholders (de overheid, het bedrijfsleven, e.d.), en – meer fundamenteel – omdat

**Figuur 1** Inhoud en communicatie bij relatie wetenschappelijk onderzoek-praktijk



onderzoekers wensen bij te dragen aan de oplossing van praktijkvraagstukken. In dit artikel zijn strategieën geïntroduceerd voor de exploratie van praktijkrelevantie van wetenschappelijk onderzoek in de management accounting. Vervolgens is één van die strategieën geïllustreerd voor het meer specifieke domein van het onderzoek in de management accounting over organisaties in de publieke sector. De in deze literatuurstudie betrokken papers uit de internationale accountingtijdschriften zijn beoordeeld op de mate waarin hun onderzoeksdoel samenhangt met praktijkrelevantie. Daarbij bleek dat het overgrote deel van deze papers is gericht op het onderzoeksdoel dat het verst afstaat van praktijkrelevantie, namelijk het vinden van een verklaring voor de introductie en het gebruik van een management accounting instrument. Andere onderzoeksdoelen met een grotere praktijkrelevantie – zoals de ontwikkeling van een nieuw management accounting instrument of de effectiviteitsbeoordeling van een bestaand management accounting instrument – komen niet of veel minder voor. Het valt overigens zeker niet uit te sluiten dat inzichten, verkregen met onderzoek dat het verste verwijderd is van wat practici van belang vinden, op termijn leidt tot innovaties binnen onderzoek met een directe praktijkrelevantie.

Praktijkrelevantie is overigens een te beperkt begrip voor een oordeel over de vraag of wetenschappelijk onderzoek practici weet te bereiken. Praktijkrelevantie van onderzoek heeft namelijk uitsluitend te maken met de *inhoud* van dat onderzoek, terwijl ook de *communicatie* over uitkomsten van wetenschappelijk onderzoek van belang is; zie figuur 1. Onderzoekers kunnen zich daarbij bedienen van verschillende media, waarvan de belangrijkste zijn: papers in internationale wetenschappelijke tijdschriften, artikelen in Nederlandse wetenschappelijke of professionele tijdschriften, boeken, websites en bijdragen aan trai-

ningsprogramma's, seminars of congressen. Daarnaast speelt ook nog een rol of wetenschappers bereid en in staat zijn de resultaten van hun werk zodanig te presenteren dat ze 'verstaanbaar' zijn voor practici.

Ik vind het belangrijk dat wetenschappelijk onderzoekers, naast publicaties in internationale tijdschriften, hun werk in aangepaste vorm blijven publiceren in media die voor praktijkmensen goed toegankelijk zijn. Kijkend naar de Nederlandse onderzoekers op het terrein van de management accounting lijkt aan deze conditie in het algemeen zeker te worden voldaan. Dat blijkt uit de publicaties van in het MAB, maar ook uit artikelen die worden geschreven voor professionele tijdschriften zoals *Management Control en Accounting (MCA)*. Het is te hopen dat de waarderingsystemen binnen universiteiten niet zodanig eenzijdig worden toegespitst op internationale publicaties dat het werk van Nederlandse management accounting onderzoekers (en bedrijfswetenschappers in meer algemene zin) ook in de toekomst toegankelijk blijft voor mensen uit de praktijk. Want we doen het toch niet alleen voor onze collega's, maar ook voor de praktijk?

Ter afsluiting worden twee beperkingen van de hier gepresenteerde studie vermeld. In de eerste plaats is niet onderzocht wat practici zelf belangrijke onderzoeksthema's vinden. In de tweede plaats is het bestudeerde wetenschappelijke onderzoek op het terrein van de management accounting in de publieke sector uitsluitend gerubriceerd naar onderzoeksdoel. Hoewel dat laatste zeker belangrijk is, kan een rubricering naar methodologisch uitgangspunt ook interessant zijn. Hierbij valt te denken aan het onderscheid tussen kwantitatief-toetsend onderzoek uitgaande van economische theorieën versus begrijpend onderzoek dat uitgaat van een pluriform theoretisch arsenaal (vergelijk ook: Hopper en Powel, 1985; zie ook het debat over de opvattingen van Zimmerman in de *European Accounting Review* van 2001). Ook de positie van de onderzoeker – externe adviseur of partner in veranderingsdiscussies met praktijkmensen – kan hierbij in het geding zijn (Broadbent en Laughlin, 1997). ■

## Literatuur

- Bogt, H. J. ter (2001), Politicians and Output-oriented Performance Evaluation in Municipalities, *European Accounting Review*, Jrg. 10, Nr. 3, pp. 621-643.
- Bogt, H. J. ter en G. J. van Helden (2000), Accounting Change in Dutch Government; Exploring the Gap between Expectations and Realisations, *Management Accounting Research*, Jrg. 11, Nr. 3, pp. 263-279.
- Bouma, J.L. (1990), Ontwikkelingen in het management accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 64, Nr. 11, pp. 478-489.
- Bowerman, M. (1998), The Public Sector Financial Management Reforms: Confusions, Tensions and Paradoxes, in Olson, et al. (eds.), 1998, pp. 400-414.
- Bowerman, M., A. Ball en G. Francis (2001), Benchmarking as a Tool for the Modernization of Local Government, *Financial Accountability and Management*, Jrg. 17, nr. 4, pp. 321-329.
- Boyne, G.A., C. Farrell, J. Law, M. Powell and R.M. Walker (2003), *Evaluating Public Management Reforms* (Buckingham, Philadelphia: Open University Press).
- Broadbent, J. en J. Guthrie (1992), Changes in the Public Sector; A Review of Recent "Alternative" Accounting Research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Jrg. 5, Nr. 2, pp. 3-31.
- Broadbent, J. en R. Laughlin (1997), Developing Empirical Research: an Example Informed by a Habermasian Approach, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Jrg. 10, Nr. 5, pp. 622-648.
- Choudhury, N. (1986), In Search of Relevance in Management Accounting Research, *Accounting and Business Research*, Jrg. 17, nr. 65, pp. 21-32.
- Cooper, R. en R.S. Kaplan (1991), *The Design of Cost Management Systems* (London: Prentice Hall Int.).
- Foster, G. en S.M. Young (1997), Frontiers of Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Jrg. 9, pp. 63-77.
- Groot, T.L.C.M. (1997), De ontwikkeling van management accounting theorie en praktijk; het relaas van een kwetsbare relatie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 71, nr. 1, pp. 96-105.
- Groot, T.L.C.M. (1999), Budgetary Reforms in the Non-profit Sector: a Comparative Analysis of Experiences in Health Care and Higher Education in the Netherlands, *Financial Accountability and Management*, Jrg. 15, Nrs. 3-4, pp. 353-376.
- Guthrie, J., O. Olson en C. Humphrey (1999), Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward, *Financial Accountability and Management*, Jrg. 15, Nr. 3-4, pp. 209-228.
- Helden, G.J. van en J.A.M. Theeuwes (1999), Management accounting: Perspectieven voor management accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 73, nr. 12, pp. 630-637.
- Helden, G.J. van (2005), Researching Public Sector Transformation; the Role of Management Accounting, *Financial Accountability and Management*, Jrg. 21, Nr. 1, pp. 99-133.
- Hood, C. (1995), The 'New Public Management' in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, Jrg. 20, Nr. 1/2, pp. 93-109.
- Hoogendoorn, M.H. (2002), Het vernieuwde MAB, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 76, Nrs. 1/2, pp. 4-5.
- Hopper, T. en T. Powel (1985), Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting, *Journal of Management Studies*, Jrg. 22, Nr. 5, pp. 429-463.
- Hopwood, A.G. (1984), Accounting and Organizational Behaviour, in: B. Carsberg en T. Hope (eds.), *Current Issues in Accounting* (Oxford: Philip Allen), pp. 260-273.
- Jacobson, N., D. Butterill en P. Coering (2004), Organizational Factors that



Influence University-Based Researcher's Engagement in Knowledge Transfer Activities, *Science Communication*, Jrg. 25, Nr. 3, pp. 246-259.

Johnson, H.T. en R.S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting* (Boston, Mass: Harvard Business School Press).

Kaplan, R.S. en D.P. Norton (1996), *The Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action* (Boston Mass.: Harvard Business School Press).

Mitchell, F. (2002), Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication, *European Accounting Review*, Jrg. 11, Nr. 2, pp. 277-289.

Osborne, D. en T. Gaebler (1992), *Reinventing Government; How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector* (Plume: New York).

Olson, O., J. Guthrie en C. Humphrey (eds.) (1998), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management* (Cappelen: Oslo).

Otley, D.F. (1994), Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework, *Management Accounting Research*, Jrg. 5, Nr. 3-4, pp. 289-299.

Roslender, R. (1995), Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting, *British Journal of Management*, Jrg. 6, Nr. 1, pp. 45-57.

Scapens, R.W. (1985), *Management Accounting; a Review of Recent Developments* (McMillan: Londen).

Scapens, R.W. (1994), Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management accounting Practice, *Management Accounting Research*, Jrg. 5, Nr. 3, pp. 301-321.

Selto, F.H. en S.K. Widener (2004), New Directions in Management Accounting Research: Insights from Practice, *Advances in Management Accounting*, Jrg. 12.

Shields, M.D., S.M. Young (1989), A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems, *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.

Shields, M. (1997), Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, Jrg. 9, pp. 3-61.

Tranfield, D. en K. Starkey (1998), The Nature, Social Organization and Promotion of Management Research, *British Journal of Management*, Jrg. 9, Nr. 4, pp. 341-353.

Vosselman, E.G.J. (2004), Management accounting - economie voorbij: de evolutie van management accounting tot zelfstandige discipline, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 78, nr. 5, pp. 214-222.

## Noten

- 1 Mede op basis van lezersonderzoek werd besloten het profiel van het MAB aan te scherpen, met enerzijds meer aandacht voor de financieel-economische disciplines en anderzijds met een focus op de verbinding tussen theorie en praktijk.
- 2 De wetenschapssociologie houdt zich onder meer bezig met de vraag hoe nieuwe kennis tot stand komt en wordt verspreid. Het voert te ver daarop uitgebreid in te gaan. Er wordt mee volstaan te vermelden dat sterk ontwikkelde disciplines de neiging hebben zich te verdedigen tegenover onderzoekers die hun paradigma's op de proef stellen, maar dat ook bekend is dat nieuwe vindingen en inzichten soms door toeval tot stand komen.
- 3 Op verzoek worden de classificaties beschikbaar gesteld door de auteur (g.j.van.helden@rug.nl).
- 4 Overigens naast onderzoeksdoel D1, het bieden van verklaring voor de introductie en het gebruik van een management accounting instrument.