

# Het Nederlandse management accounting-onderzoek in internationale tijdschriften

Jan van Helden en Bernard Verstegen

**SAMENVATTING** Dit artikel geeft een beeld van de publicaties van Nederlandse management accounting-onderzoekers in internationale tijdschriften. De analyse heeft betrekking op 40 papers die zijn gepubliceerd in recente jaargangen van deze tijdschriften. Nederlandse management accounting-onderzoekers zijn duidelijk zichtbaar in de internationale tijdschriften. Enkele onderzoekers publiceren in tijdschriften die behoren tot de internationale top en subtop. Prestatiemanagement is het favoriete thema. Budgettering en cost management als de traditionele management accounting-onderwerpen krijgen gezamenlijk slechts de helft van de aandacht die prestatimanagement voor zich opeist. De gehanteerde methoden zijn overwegend mainstream (in de zin van toetsend kwantitatief onderzoek), maar niet uitsluitend. Ook kwalitatief onderzoek komt regelmatig voor, in de vorm van case studies of interventionistisch onderzoek. Naast de economische theorie, spelen ook andere theorieën zoals de management control-theorie, een belangrijke rol bij de verklaring van het ontwerp en gebruik van management accounting-technieken.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Voor mensen uit de praktijk is het lezen van wetenschappelijke publicaties in internationale tijdschriften geen dagelijkse bezigheid. Dit artikel biedt praktijkmensen in kort bestek inzicht in de inhoud van dit type publicaties op het terrein van de management accounting.

## 1 Inleiding

Het doel van dit artikel is een beeld te geven van de publicaties van Nederlandse management accounting-onderzoekers in internationale tijdschriften. Onze analyse is gericht op het classificeren van de betrokken publicaties naar de management accounting-onderwerpen of -thema's die ze behandelen en de theorieën en methoden die ze daarbij gebruiken. Daarnaast worden deze publicaties gegroepeerd naar verschillende typen onderzoekambities. Bij deze analyse nemen we enige distantie in acht. Hoewel we in dit verband zeker onze voorkeuren hebben, is het namelijk ons oogmerk een analyse te presenteren die de

lezer behulpzaam kan zijn bij het vormen van zijn of haar eigen onderzoeksvoorkeur.

Hoewel later dan onderzoekers uit sommige andere vakgebieden, zoals de algemene economie, econometrie en marketing, maken de Nederlandse management accounting-onderzoekers inmiddels ook een sterke internationalisering door (vergelijk: Van Witteloostuijn en Boone, 1996, p. 670; Groot, 2009, p. 379). Ze nemen deel in internationale onderzoeknetwerken, presenteren hun werk op internationale congressen en publiceren in internationale tijdschriften. Dit artikel beoogt de 'state of the art' van het onderzoek van Nederlandse management accounting-onderzoekers te geven. Dat is van belang als tijdsbeeld. Later kan dit tijdsbeeld worden geactualiseerd, zodat zicht kan worden geboden op veranderingen in de aard van het verrichte onderzoek in de loop van de tijd. Ook kan een poging worden gedaan dit tijdsbeeld van de Nederlandse onderzoekers af te zetten tegenover het gemiddelde beeld van het management accounting-onderzoek elders in de wereld (Shields, 1997; Chenhall en Smith, 2010) en het gemiddelde beeld van publicaties door Nederlandse onderzoekers in het MAB (zie de bijdrage van Crom en Kamminga in dit themanummer).

De verdere opzet van dit artikel is als volgt. In paragraaf 2 wordt een verantwoording gegeven van de wijze waarop deze literatuurstudie is uitgevoerd. De uitkomsten van deze studie komen in de paragrafen 3 en 4 aan de orde. Eerst worden de bestudeerde publicaties geclassificeerd naar management accounting-onderwerp, theorie en methode van onderzoek (paragraaf 3). Daarna vindt een groepering van deze publicaties plaats naar wetenschappelijke ambitie waarbij een relatie wordt gelegd tussen de aard van het onderzoekdoel en de gebruikte theorieën en methoden van onderzoek (paragraaf 4). Het artikel wordt afgesloten in paragraaf 5 met een retrospectief.

## 2 Onderzoekontwerp

Bij deze literatuurstudie zijn keuzes gemaakt over het domein van het beschouwde onderzoek en de wijze

waarop dit onderzoek wordt geclassificeerd en getypeerd. In deze paragraaf verantwoorden we onze keuzes.

We hebben ons zowel qua onderzoekers als qua tijdsperiode van hun publicaties enige beperkingen opgelegd. In eerste aanleg hebben we ons gericht op publicaties van de Nederlandse hoogleraren management accounting aan Nederlandse Universiteiten in de edities van 2009, 2010 en 2011 van internationale wetenschappelijke tijdschriften.<sup>1</sup> Dit zou naar verwachting leiden tot een aantal van 30 tot 40 artikelen. In latere instantie hebben we de groep onderzoekers uitgebreid met enkele jongere staffleden die kunnen bogen op enige internationale 'exposure' (Sandra Tillema van de Universiteit Groningen, Ivo de Loo van Nyenrode Business Universiteit, Eelke Wiersma van de Vrije Universiteit en Frank Verbeeten van de Universiteit van Amsterdam). Daarnaast zijn er ook diverse jongere staffleden die als co-auteur optreden bij de publicaties van hoogleraren management accounting, zoals Jasmijn Bol, Peter Kroos en Paolo Perego. Het uiteindelijke aantal te classificeren publicaties komt uit op 40.

We hebben ons beperkt tot een analyse van de publicaties in internationale 'gerefereerde' tijdschriften. Daarbij zijn uitsluitend 'research papers' in ogenschouw genomen, hetgeen impliceert dat 'editorials', 'letters', 'replies' e.d. niet zijn meegenomen. Dit sluit aan bij conventies van eerdere literatuurstudies (Shields, 1997; Van Helden, 2005; Chenhall en Smith, 2010). De keuze van de publicatiejaren 2009, 2010 en 2011 is ingegeven door de wens een recent beeld te geven van wat er internationaal wordt gepubliceerd op het terrein van de management accounting. Een nadeel van deze keuze is dat hierdoor geen ontwikkelingen in de loop van de tijd van het gepubliceerde onderzoek kunnen worden geanalyseerd. Boeken (dus ook proefschriften) en bijdragen aan boeken zijn niet in beschouwing genomen. Datzelfde geldt voor working papers. Dat laatste kan een mogelijk nadeel opleveren omdat daardoor geen zicht wordt geboden op het onderzoek dat in de komende jaren wordt gepubliceerd. Groot achten we dit nadeel echter niet, omdat voor veel onderzoekers zal gelden dat hun publicaties voortvloeien uit meerjarige onderzoekprogramma's, waardoor een sterke verwantschap van publicaties over een langere reeks van jaren waarschijnlijk is.

De publicaties van de onderzoekers die tot onze 'doelgroep' behoren, zijn ontleend aan bibliografische systemen, zoals PICARTA, Publish or Parish en Google Scholar. Via websites van de betrokken auteurs zijn de lijsten van publicaties gecheckt. Hoewel geen garanties te geven zijn, menen we ons te baseren op een vrij compleet beeld van de publicaties van onze 'doelgroep' over de jaren 2009, 2010 en 2011.

Hoe zijn de papers geclassificeerd? Evenals bij eerdere literatuurstudies over management accounting-onderzoek zijn de papers geclassificeerd naar management accounting-onderwerp, theorie en methode van onderzoek. Gezien het beperkte aantal papers in onze literatuurstudie

hanteren we een relatief gering aantal klassen per classificatie. Voor de management accounting-onderwerpen zijn dat de klassen: budgettering, prestatie management, cost management, management control en overig. De te onderscheiden theorieën zijn: economie, management control-theorie, psychologie/sociologie, institutionele theorie en overig. En de volgende methoden van onderzoek worden onderscheiden: literatuurstudie/theorie-ontwikkeling, documentstudie, case-field study, enquête, experiment en overig.

Het is niet ondenkbaar dat een paper verschillende management accounting-onderwerpen behandelt, bijvoorbeeld prestatie management en budgettering. Ieder van deze onderwerpen krijgt dan een 1/2 toebedeeld, en bij drie onderwerpen krijgt dan een 1/3. Voor theorieën en methoden van onderzoek worden vergelijkbare calculatieprocedures aangehouden. Hiermee wordt bewerkstelligd dat alle onderwerpen/theorieën/methoden op een identieke wijze worden geteld en dat het totaal aantal per categorie gelijk is aan het aantal te classificeren papers (vergelijk Van Helden, 2005). Naast een classificatie van papers naar onderwerp, theorie en methode, wordt ook een poging gedaan de papers te groeperen naar de aard van hun wetenschappelijke ambitie, bijvoorbeeld hypothesetestend onderzoek, verklarend casuonderzoek of theorievormend onderzoek. Hierbij worden theorieën en methoden – en ook de onderliggende wetenschappelijke opvatting – in hun onderlinge samenhang gezien.

Gegeven de bovenstaande verantwoording van onze literatuurstudie, kunnen we samenvattend stellen dat ons een tweeledig doel voor ogen staat. Ten eerste willen we het management accounting-onderzoek dat is gepubliceerd door Nederlandse onderzoekers in internationale tijdschriften classificeren naar onderwerp, theorie en methode. Ten tweede nemen we ons voor dit onderzoek in te delen in groepen waarbinnen een sterke samenhang naar wetenschappelijke ambitie bestaat. Deze beide doelen komen in respectievelijk de paragrafen 3 en 4 aan de orde. De appendix bij dit artikel vermeldt de papers uit deze literatuurstudie.

### 3 Algemene indrukken over en classificaties van de publicaties

Alvorens de classificaties te bespreken, geven we eerst enkele algemene indrukken van de papers die in deze literatuurstudie zijn opgenomen.

#### 3.1 Enkele algemene indrukken

Er zijn diverse papers die in tijdschriften zijn gepubliceerd die behoren tot de wereldtop van de accountingtijdschriften (vergelijk Lowe en Locke, 2005 over de door wetenschappers gepercipieerde kwaliteit van accounting-tijdschriften). Dat geldt voor een paper van Höppe en Moers (2011) in *The Accounting Review*, werk van Bouwens en Kroos (2011) in het *Journal of Accounting and Economics* en publicaties van Hartmann en Slapničar (2009), Bol en

Moers (2010) en Vosselman en Van der Meer-Kooistra (2009) in *Accounting, Organizations and Society*. Maar ook in andere tijdschriften van zeer goed niveau, zoals *Management Accounting Research* en *European Accounting Review* zijn publicaties van Nederlandse management accounting-onderzoekers te vinden.

Veruit de meeste papers zijn gepubliceerd in accounting-tijdschriften, maar er zijn ook papers die buiten het domein van de accounting-tijdschriften zijn gepubliceerd, zoals studies van Wouters in tijdschriften op het terrein van operations management en engineering, werk van Maas (samen met Torres-González) in een tijdschrift op het gebied van bedrijfsethiek, studies van Tillemans en Van Helden in bestuurskundige tijdschriften en werk van Dekker (samen met Anderson en Sedatole) in een algemeen managementtijdschrift, overigens een tijdschrift behorend tot de wereldtop (*Management Science*).

We wagen ons niet aan een uitspraak over de productiviteit van de Nederlandse management accounting-wetenschappers in internationale tijdschriften. Wel is duidelijk dat veel van deze onderzoekers over een periode van drie jaar twee tot vier papers publiceren (overigens vaak als co-auteur), met soms duidelijke uitschieters naar boven zoals Hartmann die optreedt als auteur van zeven papers.

Veel papers zijn het resultaat van empirisch onderzoek, waarbij data zijn gebruikt van Nederlandse bedrijven. Diverse sectoren komen daarbij aan bod, zoals de industrie (Grosch), de commerciële dienstverlening (de Free Record Shop, makelaarsbedrijven) en de publieke sector (gemeenten, waterbedrijven, provincies). Daarnaast zijn er studies die zijn gebaseerd op enquêtegegevens van specifieke Nederlandse groepen functionarissen die management accounting-informatie gebruiken, zoals controllers of middelmanagers.

### 3.2 Classificaties van de publicaties naar management accounting-onderwerp, theorie en onderzoeksmethode

In de tabellen 1, 2 en 3 zijn de uitkomsten van de classificaties van de papers weergegeven.<sup>2</sup>

**Tabel 1** Classificatie van de papers naar management accounting-onderwerp

Management accounting-onderwerp	Aantal papers	In procenten
Budgettering	4,0	10
Prestatiemanagement	17,0	43
Cost management	4,0	10
Management control	4,5	12
Overig	10,5	27
Totaal (afgerond)	40,0	100

Uit tabel 1 blijkt dat prestatie management veruit het belangrijkste management accounting-thema is. Diverse aspecten van prestatie management worden bestudeerd, zoals target setting en prestatiebeloning. Ook de Balanced Scorecard en benchmarking als min of meer nieuwe deelthema's krijgen enige aandacht (Van Veen-Dirks, 2010; Wiersma, 2009; Tillemans, 2010). Budgettering en cost management als de traditionele management accounting-onderwerpen krijgen gezamenlijk slechts de helft van de aandacht die prestatie management voor zich opeist. Management control kan zich in een redelijke belangstelling verheugen en onder overige thema's vallen onder meer de controllersfunctie en vernieuwingen bij het overheidsmanagement en management accounting-innovaties.

**Tabel 2** Classificatie van de papers naar theorie

Theorie	Aantal papers	In procenten
Economie	12,5	31
Management control-theorie	9,0	23
Psychologie/sociologie	4,0	10
Institutionele theorie	4,2	11
Overig	10,3	26
Totaal (afgerond)	40,0	100

Tabel 2 laat zien dat de economische theorie het meeste wordt gebruikt, maar dat andere theorieën, zoals psychologie/sociologie en institutionele theorie en vooral de management control-theorie, ook enige belangstelling genieten. Onder de overige theorieën hebben we theorieën gerangschikt die vrij direct zijn gerelateerd aan bepaalde technieken of benaderingen, zoals theorieën van strategisch kostenmanagement of waardeketenmanagement. We onderkennen dat de gehanteerde theorieën in deze tabel een verschillend abstractieniveau hebben, waarbij economie, psychologie en sociologie eerder als disciplines zijn aan te duiden en management control-theorie en overige managementtheorieën een meer pragmatisch niveau hebben. Niettemin zijn ook over management control theorieën of theoretische raamwerken ontwikkeld; denk aan het werk van Ouchi (1979), Hofstede (1981) en Speklé (2001).

De enquête is de meest gebruikte methode van onderzoek, zo blijkt uit tabel 3, maar enkele andere methoden, in het bijzonder de literatuurstudie/theorieverkenning, de documentstudie en de case-field study worden ook regelmatig gebruikt. Dat geldt, hoewel in iets mindere mate, ook voor het experiment.

Er zijn bepaalde samenhangen tussen onderwerpen, theorieën en methoden. Zo wordt de economische theorie veel

**Tabel 3** Classificatie van de papers naar methode van onderzoek

Methode van onderzoek	Aantal papers	In procenten
Literatuurstudie/theorie-ontwikkeling	6,5	16
Documentstudie	5,8	15
Case-field study	8,8	22
Enquête	14,8	37
Experiment	3,0	8
Overig	1,0	3
Totaal (afgerond)	40,0	100

gebruikt in combinatie met de enquête of het experiment, waarbij diverse management accounting-onderwerpen worden behandeld. De institutionele theorie zien we wat meer in combinatie met het gebruik van case-field studies, voor zowel budgettering als prestatie management. Dit soort samenhangen diepen we verder uit in de volgende paragraaf.

#### 4 Groepering van de publicaties naar onderzoekambitie

In deze paragraaf groeperen we de papers in min of meer homogene clusters. De homogeniteit betreft de aard van de wetenschappelijke ambitie en het daarbij behorende gebruik van bepaalde theorieën en methoden. Drie groepen worden besproken: mainstream onderzoek, kwalitatief onderzoek en theorie-ontwikkeld onderzoek.

##### 4.1 Mainstream onderzoek

Mainstream management accounting-onderzoek is kwantitatief onderzoek dat voornamelijk gebaseerd is op economische theorievorming. Het kwantitatieve karakter van dit onderzoek blijkt uit de analyse van betrekkelijk grote datasets, veelal in de vorm van enquêtegegevens en/of accounting-data, waarbij de analyse plaatsvindt met behulp van methoden als factoranalyse, multiple regressie-analyse en PLS (Partial Least Squares). Mainstream onderzoek bedient zich van een positivistische wetenschapsopvatting die zich richt op het vinden van generaliseerbare uitspraken over verbanden tussen bepaalde fenomenen (vergelijk Hopper en Powell, 1985).

Een substantieel deel van het door ons geclassificeerde onderzoek valt onder het mainstream management accounting-onderzoek: het gaat om ruim de helft van de papers. In het algemeen betreft het hier papers die worden gepubliceerd in de Amerikaanse top-tijdschriften (*The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research* en *Journal of Accounting and Economics*), maar ook buiten deze tijdschriften wordt dit type onderzoek gepubliceerd, zoals in *Abacus* en *European Accounting Review*. Zelfs in tijdschriften die erom

bekend staan veel kwalitatief onderzoek te publiceren, treft men mainstream management accounting-onderzoek aan, zoals in *Management Accounting Research* en *Accounting, Organizations and Society*.

Mainstream management accounting-onderzoek bedient zich veelal van een contingentiestudie, waarbij de effectiviteit van management accounting-technieken afhankelijk wordt gesteld van factoren als de omgeving, de technologie, de omvang en de strategie van de organisatie (Chenhall, 2003). Daarbij worden aanvullende verklaringen voor dit soort verbanden ontleend aan de economische theorie maar ook aan andere theorieën, zoals op het terrein van de sociale psychologie.

Veel van het Nederlandse mainstream management accounting-onderzoek bedient zich van de volgende opzet. Eerst wordt een overzicht gegeven van het beschikbare empirische onderzoek op een bepaald deelgebied van de management accounting, bijvoorbeeld op het gebied van prestatiebeoordeling of management accounting-innovaties. Vervolgens worden daaruit omstreken of onderontwikkelde specifieke gebieden van onderzoek afgeleid. Hiervoor worden hypothesen opgesteld die vrijwel altijd zijn gegoten in de vorm van: "Als A een hoge waarde heeft, dan heeft B een lage waarde"; of: "Het negatieve verband tussen A en B wordt versterkt als C een hoge waarde heeft". Kader 1 bevat een illustratie van een van de betrokken papers, met name om de wijze waarop hypothesen worden geformuleerd, te verduidelijken.

#### Kader 1 Voorbeeld van een contingentiestudie binnen het mainstream management accounting-onderzoek

Waarover gaat het onderzoek?

Het effect van een formeel prestatiebeoordelingssysteem op vertrouwen, waarbij twee mediërende variabelen worden beschouwd (de gepercipieerde eerlijkheid van de beoordelingsprocedure en kwaliteit van de feedback over de beoordeling aan ondergeschikten) en één modererende variabele (front-office of back-office functies).

Ontwikkelde hypothesen:

1. Het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem door leidinggevendens heeft een positief effect op het vertrouwen van ondergeschikten van deze leidinggevendens.
2. Het positieve effect van het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem op vertrouwen wordt versterkt door de gepercipieerde eerlijkheid van de beoordelingsprocedure, zodanig dat het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem een positief effect heeft op de gepercipieerde eerlijkheid van de beoordelingsprocedure, die op

zijn beurt weer een positief effect heeft op het vertrouwen.

3. Het positieve effect van het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem op vertrouwen wordt versterkt door de gepercipieerde kwaliteit van de feedback, zodanig dat het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem een positief effect heeft op de gepercipieerde kwaliteit van de feedback, die op zijn beurt weer een positief effect heeft op het vertrouwen.
4. De gepercipieerde kwaliteit van de feedback heeft een positieve invloed op de gepercipieerde eerlijkheid van de beoordelingsprocedure.
5. Het positieve effect van het formele gebruik van een prestatiebeoordelingssysteem op de gepercipieerde kwaliteit van de feedback en de beoordelingsprocedure op vertrouwen, zal sterker zijn voor managers met functies waarin een minder duidelijk contracteerbare output wordt geproduceerd.

#### Empirisch onderzoek

Enquête onder 160 managers van 11 banken in Slovenië.

#### Uitkomsten

De meeste van de voorspelde verbanden worden bevestigd. Zo verklaren beide mediërende variabelen het effect op vertrouwen. Bovendien zijn de verbanden sterker voor functies met minder duidelijke output zoals back office functies.

Ontleend aan Hartmann en Slapnicar, 2009.

Vervolgens wordt een verantwoording gegeven van de methode van empirisch onderzoek, in de zin van de bedrijven of functionarissen die zijn benaderd bij de enquête, en hoe hoog de respons was. Daarna vindt een operationalisering plaats van de variabelen die deel uitmaken van de geformuleerde hypothesen. Vervolgens komt de data-analyse aan de orde, eerst met beschrijvende statistiek en daarna met schattingen van de coëfficiënten waarmee de hypothesen kunnen worden getoetst. Ter afsluiting worden conclusies getrokken (onder meer over de bevestiging of het verwerpen van de hypothesen), worden suggesties voor nader onderzoek gedaan en worden beperkingen van het verrichte onderzoek aangegeven.

In kader 2 staan vier voorbeelden van mainstream management accounting-onderzoek.

## Kader 2 Beknopte inhoud van voorbeelden van mainstream management accounting-onderzoek

### *Invloed van leiderschapsstijlen op management control*

Deze studie onderzoekt de invloed van de leiderschapsstijl op drie elementen van de management control: delegatie van beslissingen als empowerment mechanisme; planning en control als communicatiemechanisme met medewerkers; en prestatieboekingsysteem als verantwoordingsmechanisme. Twee typen leiderschapsstijlen worden onderscheiden: een initiating stijl (gericht op werkstructureering) en een considerate stijl (een soort participatieve stijl). Een participatieve stijl heeft een sterker effect op planning en control dan een initiating stijl; verder heeft een participatieve stijl geen effect op prestatieboeking en een initiating stijl wel; beide stijlen beïnvloeden delegatie van beslissingen niet. (Abernethy, Bouwens en Van Lent, 2011).

### *Wanneer wijken CEO's af van een formule-gebaseerd bonuscontract?*

Deze studie exploreert omstandigheden waaronder CEO's afwijken van formule-gebaseerde bonuscontracten. Twee opties worden bekeken: 1. het geven van een discretionaire bonus afhankelijk van de mate van uncontrollable risk; 2. het gebruik van bonuscontracten met subjectieve maatstaven afhankelijk van omgevingsonzekerheid. Bovendien wordt aangenomen dat deze contracten meer in het geding komen als de intensiteit van de bemoeienis door de CEO toeneemt. De veronderstelde relaties worden bevestigd bij empirische toetsing; in de dataset is ook nog onderscheid gemaakt tussen verschillende typen prestatieboekingsstaven waarvan beloning afhankelijk is. (Höppe en Moers, 2011).

### *Hebben vrouwen baat bij een subjectief beoordelingssysteem?*

De vraagstelling is of bij een subjectief prestatiebeoordelingssysteem vrouwen beter beoordeeld worden (attractiever zijn voor de organisatie, of een hogere dan gemiddelde bonus krijgen) als de beoordelaar een vrouw is. Dit wordt bevestigd, terwijl bij mannen dit interactie-effect tussen subjectief beoordelingssysteem en vrouwelijke beoordelaar niet optreedt. Een bijzondere implicatie van het onderzoek is dat vrouwen gedijen bij een objectief beoordelingssysteem omdat ze bij subjectief systeem gediscrimineerd worden ten opzichte van mannen, behalve dus als beoordelaar vrouw is. (Maas en Torres-González, 2011).

### *Heeft prestatiebeloning invloed op de accuratesse waarmee prestatiedoelen worden geformuleerd?*

Het antwoord op die vraag is positief, althans bij een onderzoek onder decentrale managers van handelsson-

dernemingen in het Zuidoosten van de VS. Daarnaast is in deze studie onderzocht welke eigenschappen van deze managers bijdragen aan het creëren van slack bij de doelbepaling. Dit blijkt in sterkere mate het geval te zijn voor managers met meer kennis en een hogere leeftijd.

(Anderson, Dekker en Sedatole, 2010).

Binnen dit type onderzoek kan nog een subgroep worden onderscheiden die als methode van datacollectie niet een enquête gebruikt maar een experiment. Het werk van Maas is vermeldenswaard in dit verband (Maas en Torres-González, 2011; zie kader 2; Hartmann en Maas 2010; zie ook Cardinaels en Van Veen-Dirks, 2010). Het voordeel van experimenten boven quasi-experimenten met onder andere enquêtegegevens is dat onderzoekers beter in staat zijn causale verbanden aan te tonen. Hiertoe worden respondenten ingedeeld in groepen die ieder worden geconfronteerd met verschillende waarden van de experimentele variabelen. Een nadeel van experimenten is dat deelnemers – het zijn vaak studenten – soms veraf staan van praktijksituaties waarmee zij gedurende het experiment worden geconfronteerd.

Overzien we het aldus gekarakteriseerde en geïllustreerde mainstream management accounting-onderzoek, dan kunnen we de volgende kanttekeningen plaatsen. Hoewel vrijwel alle studies contingentiestudies zijn, blijft het theoriegebruik zeker niet beperkt tot de economie, zoals vaak wordt aangenomen. Ook andere theorieën uit bijvoorbeeld de sociale psychologie of management control worden voor het vinden van verklaringen in ogenschouw genomen. Daarnaast constateren we dat min of meer systematisch wordt gewerkt aan een verbreding of verdieping van de bestaande kennisvoorraad, met name omdat verricht onderzoek wordt ingebed in de aanwezige theoretische en empirische literatuur. Wel valt op dat de formulering van hypothesen niet vaak is gestoeld op exploratief onderzoek. Hoewel dat in de hypothetisch-deductieve methode geen noodzakelijkheid is, kan exploratief onderzoek een goede rol spelen bij de hypothesevorming, met name in situaties waarin de theorievorming zich in een beginstadium bevindt of als beschikbare studies conflicterende uitkomsten opleveren. Ook zien we niet veel replicatiestudies, waarin eerder verricht onderzoek in een andere context (op een later moment, bij een andere bedrijfstak, of voor andere typen functionarissen) wordt herhaald. Een uitzondering is de studie van De Loo, Versteegen en Swagerman (2011) naar de rollen van controllers en de antecedenten van deze rollen: deze studie met data uit 2007 is deels een replicatie van een eerdere studie met data uit 2004. Het vrijwel ontbreken van replicatiestudies heeft waarschijnlijk te maken met de wens van veel wetenschappers om met ‘nieuwe dingen’ bezig te zijn, mogelijk gestimuleerd door editors van tijdschriften die

duidelijk gearticuleerde bijdragen aan de bestaande kennisvoorraad van papers op prijs stellen. Een laatste kanttekening bij het mainstream management accounting-onderzoek is dat de betrokken onderzoekers een sterk geloof aan de dag leggen in de ‘meetbaarheid der dingen’. Voor variabelen als de leeftijd of werkervaring van respondenten is dat geloof wel gerechtvaardigd, maar voor eigenschappen met een wat subjectiever karakter, zoals de mate waarin men bereid is te manipuleren, of werkstress, roept dat twijfel op.

## 4.2 Kwalitatief onderzoek

Onderzoek buiten het mainstream management accounting-onderzoek wordt meestal aangeduid met de methode van datacollectie, en wel kwalitatief onderzoek, vaak in de vorm van case-field studies. Hierbij kunnen verschillende typen kwalitatief onderzoek worden onderscheiden, zoals nog zal blijken. Het gaat het om een aanzienlijke minderheid, ongeveer 30%, van de door ons geclassificeerde papers.

### Explorerende case-field studies

Het dichtste bij het mainstream management accounting-onderzoek staan de studies die als een voorloper worden gezien op toetsend kwantitatief onderzoek. Het doel is een betrekkelijk onontgonnen terrein van onderzoek te verkennen, waarbij niet primair een groot aantal waarnemingseenheden van belang is, maar veeleer een brede blik op mogelijk relevante verklarende variabelen voor een bepaald fenomeen. Na exploratie kunnen ideeën voor hypothesen worden aangedragen die dan kunnen worden getoetst in later uit te voeren kwantitatief onderzoek. Een voorbeeld is de studie van Tillema en Ter Bogt (2010) naar de appreciatie door leden van twee gemeenteraden van prestatie-audits door gemeentelijke rekenkamers. Deze studie leidt onder meer tot de conclusie dat wethouders selectief gebruik maken van de uitkomsten van deze audits en dat gemeenteraden daarbij weinig weerwerk bieden. Deze uitkomsten zouden vervolgens getoetst kunnen worden voor een groot aantal gemeentelijke rekenkamers, opdat generaliseerbare uitspraken mogelijk zijn.

### Verklarende case studies

Het tweede type studies staat vrij ver af van mainstream management accounting-onderzoek omdat het voor één case of enkele cases verklaringen wil vinden voor de ontwikkeling en het gebruik van bepaalde management accounting-methoden, waarbij aan de specifieke context van de cases grote waarde wordt toegekend. Bij dit onderzoek gaat het er veel meer om specifieke gevallen zo volledig mogelijk te verklaren, dan algemeen wetmatigheden te vinden voor grote groepen van organisaties of functionarissen (vergelijk Hopper en Powell, 1985). Een voorbeeld is de studie van Argento en Van Helden (2009) naar hervormingen van de Nederlandse watersector, waarbij aanvankelijke en ambitieuze intenties om te komen tot geïnte-

greede waterbedrijven uiteindelijk veranderen in gematigde intenties, waarbij wordt gekozen voor blijvende zelfstandigheid van afzonderlijke typen waterbedrijven die moeten samenwerken en efficiencywinsten moeten realiseren via benchmarking. De wijze waarop in deze studie hervormingsprocessen worden verklaard door middel van institutionele theorie maakt duidelijk dat machtsposities van verschillende stakeholders en onderlinge coalitievorming worden aangewend om het hoofd te bieden aan politieke druk om te komen tot efficiencywinsten.

#### *Interventionistisch onderzoek*

De afstand van het derde type studies tot mainstream management accounting-onderzoek is zo mogelijk nog groter. Het gaat om interventionistisch onderzoek waarbij onderzoekers samenwerken met mensen uit de praktijk om bepaalde veranderingen te bewerkstelligen. Interviews en documentstudies spelen hierbij vaak een belangrijke rol. Een voorbeeld is het werk van Wouters (2009) bij Grolsch, waarbij systemen van prestatie meting worden ontwikkeld ten behoeve van het middelmanagement. Daarbij staat voorop dat de betrokken systemen ondersteunend (faciliterend) zijn bij de besluitvorming van deze managers en niet worden gebruikt als control-mechanisme. In een andere studie van Wouters (samen met Anderson, Narus en Wynstra, 2009) wordt een beoordelingsinstrument ontwikkeld voor de keuze tussen alternatieve aanbieders voor onderdelen van de ontwikkeling van nieuwe producten bij Philips Lighting. Ter Bogt en Van Helden (2011) hebben leden van Provinciale Staten van de provincie Groningen ondersteund bij de verbetering van hun programmabegroting, c.q. een budgetinstrument waarin in te zetten geldmiddelen worden gekoppeld aan te bereiken beleidseffecten. Deze studie laat zien dat, naast instrumentontwikkeling, ook de manier van denken van politici over het gebruik van nieuwe instrumenten aan verandering onderhevig is.

#### *Enkele kanttekeningen*

Het in deze paragraaf besproken kwalitatieve onderzoek heeft onmiskenbaar als sterk punt dat het specifieke omstandigheden waarin management accounting-methoden worden ontwikkeld en gebruikt probeert te verklaren. Een ander aspect waarop dit onderzoek zich onderscheidt van mainstream management accounting-onderzoek is dat het veranderingsprocessen die leiden tot het ontwerp en gebruik van management accounting-informatie probeert te verklaren. Ook kan worden aangetekend dat dit type onderzoek zich vaak bedient van meerdere theoretische invalshoeken. Een nadeel is echter de beperkte statistische generaliseerbaarheid van de empirische uitkomsten: wat wordt verklaard voor een enkele organisatie hoeft niet op te gaan voor een bredere groep van organisaties. Natuurlijk blijft de zogenaamde analytische generalisatie wel tot de mogelijkheden behoren. Ook kan bij vooral de single case study en het interventionistische onderzoek een na-

deel optreden als deze een al te beschrijvend karakter krijgen. Door het gebruik van theorie en wetenschappelijke methoden van onderzoek moeten dit type studies zich onderscheiden van bijvoorbeeld adviesprojecten.

### **4.3 Theorie-ontwikkend onderzoek**

Dit type onderzoek beoogt veelal nieuwe ideeën aan te dragen voor een bepaald deelterrein van een discipline, zoals de management accounting. Geïnspireerd op deze ideeën kunnen in een later stadium empirische studies worden verricht. Het betreft ongeveer 15% van de door ons geclassificeerde papers.

In kader 3 worden voorbeelden van dit type onderzoek gegeven. Sommige van deze voorbeelden kunnen voorlopers vormen op mainstream management accounting-onderzoek, zoals dat van Tillema, Mimba en Van Helden (2010). De publicatie van Verstegen (2011) kan leiden tot empirisch onderzoek dat in paragraaf 4.2 is aangeduid met de labels single case studies of interventionistisch onderzoek. De ideeën van Vosselman en Van der Meer-Kooistra (2009) kunnen mogelijkerwijs in beide stromingen van empirisch onderzoek worden benut.

#### **Kader 3 Beknopte inhoud van voorbeelden van theorie-ontwikkend onderzoek**

##### *De dynamische relatie tussen control en trust*

Deze paper biedt een theoretische verkenning van de relatie tussen control en trust bij interfirm transactional relationships. Control en trust worden niet opgevat als substituten of complementen maar als elementen van een interactieproces. Zo draagt control eerst bij aan beperkt vertrouwen (thin trust) om negatieve gedragsverwachtingen op te vangen, terwijl later omvattend vertrouwen (thick trust), die aanzet tot positief gedrag, kan worden bevorderd door vrijwillige vormen van accounting en control. (Vosselman en Van der Meer-Kooistra, 2009).

##### *Een verbreding van een te economische kijk op management control*

De paper geeft kritiek op de gebruikelijke, economische conceptie van management control. Gepleit wordt voor een twee-stadia rationaliteit. In het eerste stadium wordt coördinatie ingegeven door cultuur, de waarden en de historie, en pas in het tweede stadium wordt goal-directed gedrag, zoals de economie suggereert, van belang. (Verstegen, 2011).

##### *Prestatiemetingssystemen voor publieke sector-organisaties in ontwikkelingslanden*

Dit theoretisch raamwerk is enerzijds gebaseerd op institutionele theorie waarbij de invloed van conflicterende stakeholderbelangen op het functionele dan wel symbolische gebruik van prestatie-informatie wordt

verkend. Anderzijds wordt ingespeeld op de specifieke context waarbinnen dit type organisaties moet opereren, zoals beperkte middelen om accounting-informatie te produceren en corruptiepraktijken.

(Tillema, Mimba en Van Helden, 2010).

## 5 Retrospectief

Onze studie wijst uit dat Nederlandse management accounting-onderzoekers duidelijk zichtbaar zijn in de internationale tijdschriften. Enkele onderzoekers publiceren in tijdschriften die als internationale top worden bestempeld. De onderwerpen van het onderzoek beslaan een breed spectrum waarbij prestatiemanagement de meeste aandacht krijgt. De gehanteerde methoden zijn overwegend mainstream (in de zin van toetsend kwantitatief onderzoek), maar niet uitsluitend. Kwalitatief onderzoek komt ook regelmatig voor, in de vorm van case studies of interventionistisch onderzoek.

Welk totaalbeeld van het management accounting-onderzoek in Nederland zouden we willen zien? Management accounting is in onze ogen een discipline die met name concrete resultaten moet opleveren waar organisaties wat aan kunnen hebben, zij het dat dit op allerlei manieren gestalte kan krijgen (zie verder de bijdragen van Corbey en Crom/Kamminga in dit themanummer over respectievelijk de praktijkrelevantie van management accounting-onderzoek en in het MAB gepubliceerd management accounting-onderzoek). Kijkend naar het totaal van onderzoek zou er dan in ieder geval sprake moeten zijn van onderzoeken met resultaten op het concrete niveau van onder andere prestatiemanagement, budgettering, cost management, de inrichting van management control, het functioneren van een beroepsgroep. Echter, dat is niet voldoende. Om de onderzoeken die concrete resultaten opleveren te 'voeden', om die onderzoeken ten opzichte van elkaar te plaatsen en achterliggende verbanden te begrijpen, is ook theorievormend onderzoek van belang. Bovendien is het voor het concrete gebruik van resultaten belangrijk dat de gehanteerde management accounting-methoden worden begrepen en vergeleken met andere methoden en dat juist wetenschappers relativeren wat hun onderzoek voortbrengt, zodat toepassing en gebruik voldoende genuanceerd en zorgvuldig kunnen plaatsvinden. Dat vereist onderzoek naar methoden en methodologie en soms zelfs filosofische bespiegeling. Wanneer het onderzoek in ons land in deze zin enige pluriformiteit laat zien, kunnen we zeggen dat het management accounting-onderzoek niet alleen concrete resultaten oplevert, maar dat het ook wordt gevoed door theorievorming, dat het wordt verankerd in de bredere wetenschappelijke gedachtenvorming en dat erover wordt nagedacht hoe het onderzoek plaatsvindt.

Wanneer we het onderzoek in Nederland als geheel beschouwen, wetend dat we slechts een periode van drie jaar hebben onderzocht, constateren we dat er inderdaad sprake

is van enige balans in de verschillende onderdelen van het geheel. Het aantal op concrete resultaten gericht onderzoek is relatief groot, zoals dat past bij een discipline zoals de management accounting. Maar, er is ook duidelijk een stroming theorievormend onderzoek aanwezig en op bescheiden schaal zowel methodologische en filosofische verhandelingen. Wij willen er voor pleiten om deze diversiteit in stand te houden. De inrichting van het prestatiemanagement op onderzoek zoals dat plaatsvindt aan universiteiten en onderzoeksinstituten kan op dit punt een sturende rol vervullen. De prestatie-indicatoren die worden gebruikt kunnen gelijkgericht zijn en bijvoorbeeld publicaties in dezelfde groep van tijdschriften eisen. In een dergelijk geval is er een tendens naar homogenisering. Het prestatiemanagement kan echter ook diversiteit stimuleren door publicaties in verschillende typen tijdschriften aan te moedigen.

Ook de verscheidenheid van onderwerpen die het totaal laat zien is van belang. Enerzijds kan inhoudelijke specialisatie met zich meebrengen dat onderzoekers op een hoog wetenschappelijk niveau functioneren omdat zij van elkaar kunnen leren en bijdragen leveren aan de ontwikkeling van elkanders onderzoek. Anderzijds kan een te grote specialisatie leiden tot een onderzoek-community die ontkoppeld raakt van de bredere wetenschappelijke gemeenschap en van de praktijk. In de management accounting-literatuur is een discussie op gang gekomen waarin wordt gepleit voor pluriformiteit en veelkleurigheid (zie onder meer Hopwood, 2008 en Merchant, 2008, als reactie op Zimmerman, 2001). Laat 'duizend bloemen bloeien, als ze maar mooi zijn', is één van de standpunten. Wanneer wij vanuit die gedachtegang naar het totaal aan onderzoek in ons bestand kijken, zien we inderdaad enerzijds specialisatie met name op het terrein van prestatiemanagement, vooral bij het mainstream management accounting-onderzoek, maar anderzijds ook ruimte voor andere onderwerpen en benaderingen. Waar het evenwicht tussen specialisatie en pluriformiteit moet liggen moet onderwerp zijn van discussie.

Het is moeilijk om op basis van het type onderzoek dat wij hebben gedaan naar de toekomst te kijken. Wij willen hier veeleer op een risico wijzen. Gezien de beperkte omvang van de groep management accounting-onderzoekers in Nederland is de combinatie van diepgang en breedte kwetsbaar. Als het aantal onderzoekers van internationaal niveau niet kan worden verhoogd, kan er een beweging naar specialisatie ontstaan. Op die manier kan het internationaal hoge niveau van het onderzoek op dit terrein worden gehandhaafd, maar de duurzaamheid van het management accounting-onderzoek in de toekomst kan daarmee worden bedreigd. Dat zou jammer zijn. ■

Prof. dr. G.J. van Helden is emeritus hoogleraar management accounting aan de Universiteit Groningen. Prof. dr. B. Versteegen is hoogleraar bedrijfseconomie aan de Open Universiteit.



## Noten

■ Hierbij hebben we ons beperkt tot hoogleraren met een Nederlandse nationaliteit die in eigen land werken. Dit betekent dat hoogleraren uit andere landen die hier fulltime (bijvoorbeeld Cardinaels aan de Universiteit Tilburg) of parttime

werken (bijvoorbeeld Scapens aan de Universiteit Groningen) niet zijn meegenomen. Het houdt ook in dat uit Nederland afkomstige hoogleraren die in het buitenland werken (zoals Roberts in Noorwegen) buiten beschouwing zijn gelaten.

■ De uitkomsten van de classificaties op onderwerpen, theorieën en methoden van onderzoek van de onderzochte papers zijn op verzoek verkrijgbaar bij de auteurs van dit artikel.

## Literatuur

- Chenhall, R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, no. 2-3, pp. 127-168.
- Chenhall, R.H. en D. Smith (2010), A review of Australian management accounting research: 1990-2009, *Accounting and Finance*, vol. 51, no. 1, pp. 173-207.
- Groot, T.L.C.M. (2009), Kwaliteit en productiviteit van economisch onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 83, no. 11, pp. 373-380.
- Helden, G. J. van (2005), Researching public sector transformation: The role of management accounting, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, no. 1, pp. 99-133.
- Hofstede, G. (1981), Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, no. 3, pp. 193-211.
- Hopper, T. en A. Powell (1985), Making sense of research into organisational and social aspects of management accounting: a review of underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, vol. 22, no. 5, pp. 429-465.
- Hopwood, A.G. (2008), Changing pressures on the research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review*, vol. 17, no. 1, pp. 87-96.
- Lowe, A. en J. Locke (2005), Perceptions of journal quality and research paradigm; results of a web-based survey under British accounting academics, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, no. 1, pp. 81-105.
- Merchant, K.A. (2008), Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, no. 6, pp. 901-908.
- Ouchi, W.G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, vol. 25, no. 9, pp. 833-848.
- Shields, M. (1997), Research in management accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 3-61.
- Speklé, R.J. (2001), Explaining management control structure variety: a transaction cost economic perspective, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, no. 1, pp. 419-441.
- Witteloostuijn, A. van en C. Boone (1996), Een meting van de productiviteit van Nederlandse bedrijfswetenschappers in 1990-1993; een vergelijking van berichtgeving, financiering, marketing en organisatie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 70, no. 12, pp. 665-676.
- Zimmerman, J.L. (2001), Conjectures regarding empirical management accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, no. 1-3, pp. 411-427.

## Appendix Overzicht van de geclassificeerde en gegroepeerde papers

1. Abernethy, M.A., J. Bouwens en L. van Lent (2010), Leadership and control design, *Management Accounting Research*, vol. 21, no. 1, pp. 2-16.
2. Anderson, S. W., H.C. Dekker en K.L. Sedatole (2010), An empirical examination of goals and performance-to-goal following the introduction of an inventive bonus plan with participating goal setting, *Management Science*, vol. 56, no. 1, pp. 90-109.
3. Argento, D. en G.J. van Helden (2009), Reforming the Dutch water chain; how radical ambitions turned into a moderate pace of change, *Journal of Accounting and Organizational Change*, vol. 5, no. 3, pp. 321-343.
4. Argento D. en G.J. van Helden (2010), Water sector reform in Italy and in the Netherlands: ambitious change with an uncertain outcome versus consensus-seeking moderate change, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 76, no. 4, pp. 790-809.
5. Bogt, H.J. ter en G.J. van Helden (2011), The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization, *Management Accounting Research*, vol. 22, pp. 56-64.
6. Bol, J.C. en F. Moers (2010), The dynamics of incentive contracting; the role of learning in the diffusion process, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, no. 7, pp. 721-736.
7. Bouwens, J. en P. Kroos (2011), Target ratcheting and effort reduction, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 51, no. 2, pp. 171-185.
8. Cardinaels, E. en P. van Veen-Dirks (2010), Financial versus non-financial information; The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, no. 6, pp. 565-578.
9. Dekker, H.C. en A. Van den Abbeele (2010), Organizational learning and interfirm control: the effects of partner search and past experiences, *Organizational Science*, vol. 21 no. 6, pp. 1233-12521.

10. Dekker, H.C. en S.W. Anderson (2009), Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management, *Accounting Horizons*, vol. 23, no. 2, pp. 201-220.
11. Dekker, H.C. en S.W. Anderson (2009), Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management, *Accounting Horizons*, vol. 23, no. 3, pp. 289-305.
12. Ding, R., H.C. Dekker en T.L.C.M. Groot (2010), An exploration of the use of interfirm cooperation and the financial manager's governance roles, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 6, no. 1, pp. 9-26.
13. Groot, T., P. Risseuw en E. Wiersma (2011), The impact of design choices and market factors on brokerage firms' efficiency, *Journal of European Real Estate Research*, vol. 4, no. 1, pp. 46-68.
14. Hartmann, F.G.H. en V.S. Maas (2010), Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure and Machavellism, *Behavioural Research in Accounting*, vol. 22, no. 2, pp. 27-49.
15. Hartmann, F.G.H. en V.S. Maas (2011), The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study, *Accounting and Business Research*, vol. 41, no. 5, pp. 439-458.
16. Hartmann, F.G.H., D. Naranjo-Gil en P.M. Perego (2010), The effects of leadership styles and use of performance measures on managerial behaviour, *The European Accounting Review*, vol. 19, no. 2, pp. 275-310.
17. Hartmann, F.G.H. en S. Slapnicar (2009), How formal performance evaluation affects trust of subordinate managers in their superior, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, no. 6/7, pp. 722-737.
18. Helden, J. van, H. Aardema, H. ter Bogt en T. Groot (2010), Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research, *Management Accounting Research*, vol. 21, no. 2, pp. 83-94.
19. Helden, J. van en D. Northcott (2010), Examining the practical relevance of public sector management accounting research, *Financial Accountability & Management*, vol. 26, no. 2, pp. 213-240.
20. Höpfe, F. en F. Moers (2011), The choice of different types of subjectivity in CEO annual bonus contracts, *The Accounting Review*, vol. 86, no. 6, pp. 2023-2046.
21. Loo, I. de en A. Lowe, (2011), Mixed methods research; don't - "just do it", *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 8, no. 1, pp. 22-38.
22. Loo, I. de, B. Verstegen en D. Swagerman (2011), Understanding the roles of management accountants, *European Business Review*, vol. 23, no. 3, pp. 287-313.
23. Maas, V.S. en R. Torres-González (2011), Subjective performance evaluation and gender discrimination, *Journal of Business Ethics*, vol. 101, spring, pp. 667-681.
24. Naranjo-Gil, D., V.S. Maas en F.G.H. Hartmann (2009), How CFOs determine management accounting innovation; an examination of direct and indirect effects, *European Accounting Review*, Vol. 18, no. 4, pp. 667-695.
25. Perego, P.M. en F.G.H. Hartmann (2009), Aligning performance measurement systems with strategy: The case of environmental strategy, *Abacus*, vol. 45, no. 4, pp. 397-428.
26. Tillema, S. (2010), Public sector benchmarking and performance improvement; what is the link and can it be improved?, *Public Money and Management*, vol. 30, no. 1, pp. 69-75.
27. Tillema, S. en H.J. ter Bogt (2010), Performance auditing; improving the quality of political and democratic processes?, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 21, pp. 654-769.
28. Tillema, S., S.H.P.N. Mimba en G.J. van Helden (2010), The changing role of public sector performance measurement in less developed countries, *Public Administration and Development*, vol. 3, no. 3, pp. 203-214.
29. Veen-Dirks, P.M.G. van, en P.J.A. Verdaasdonk (2009), The dynamic relation between management control and governance structure in a supply chain context, *Supply Chain Management: An International Journal*, vol. 14, no. 6, pp. 466-478.
30. Veen-Dirks, P.M.G. van en R. Molenaar (2009), Customer profitability pricing, *Cost Management*, May/June, pp. 32-45.
31. Veen-Dirks, P.M.G. van (2010), Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers, *Accounting, organizations and Society*, vol. 35, no. 2, pp. 141-164.
32. Verbeeten, F. (2010), Public sector cost management practices in The Netherlands, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 24, no. 6, pp. 492-506.
33. Verbeeten, F. en A. Boons (2009), Strategic priorities, performance measures and performance: an empirical analysis in Dutch firms, *European Management Journal*, vol. 27, pp. 113-128.
34. Verbeeten, F. en P. Vijn (2010), Are brand-equity measures associated with business-unit financial performance? Empirical evidence from the Netherlands, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, vol. 25, pp. 645-671.
35. Verstegen, B.J.H. (2011), A socio-economic view on management control, *International Journal of Social Economics*, vol. 38, no. 2, pp. 114-127.
36. Vosselman, E.G.J. en J. van der Meer-Kooistra (2009), Accounting for control en trust building in interfirm transactional relationships, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, no. 4, pp. 267-283.
37. Wiersma, E. (2009), For which purposes do managers use Balanced Scorecards?; an empirical study, *Management Accounting Research*, vol. 20, no. 3, pp. 239-251.
38. Wouters, M. (2009), A developmental approach to performance measures; Results form a longitudinal case study, *European Management Journal*, vol. 27, no. 1, pp. 64-78.
39. Wouters, M., J.C. Anderson, J. Narus en F. Wynstra (2009), Improving sourcing decisions in NPD projects: Monetary quantification of points of difference, *Journal of Operations Management*, vol. 27, no. 1, pp. 64-77.
40. Wouters, M. en D. Roijmans (2011), Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information, *Contemporary Accounting Research*, vol. 28, no. 2, pp. 708-736.