

# Het nut van accounting-instrumenten bij prestatiebesturing

Michael Corbey en Bernard Verstegen

**SAMENVATTING** In dit artikel wordt naar verklaringen gezocht voor de adoptie en implementatie van accountinginstrumenten die een rol kunnen spelen bij prestatiebesturing. Verklaringen worden gevonden door de diffusieprocessen, die vaak het karakter hebben van een strovuurtje, nader te beschouwen. Daarnaast wordt een pleidooi gehouden om bij de adoptie van een instrument meer aandacht te geven aan de interactieve processen die tot de invulling van het instrument leiden, dan aan het ingevulde instrument zelf.

## 1 Inleiding

De *Business Balanced Scorecard* (BBS) is één van de vele nieuwe instrumenten die in de jaren negentig van de vorige eeuw gelanceerd zijn. Denk ook aan instrumenten als *Activity Based Costing & Management*, en *Economic Value Added*. Allemaal instrumenten die hun nut kunnen hebben als het gaat om prestatiebesturing. Toch lijkt het erop dat de diffusie van deze instrumenten het karakter heeft van een strovuurtje: plotseling lijkt iedere onderneming er mee bezig en worden vele succesverhalen opgetekend. Enige tijd later dooft het vuurtje vrijwel even snel als het ontstond en wordt het instrument (al dan niet openlijk) niet meer gehanteerd of zelfs afgezworen. Dit strovuurkarakter tekent zich ook af als het gaat om het aantal publicaties dat gewijd wordt aan een bepaald accountinginstrument. Brickley et al. (1997) lieten dit zien voor instrumenten als

*Activity Based Costing*, *Total Quality Management*, *Just-in-Time*, *Reengineering* en dergelijke meer. Dergelijke verschijnselen maken een nader onderzoek naar de redenen voor adoptie en implementatie van accountinginstrumenten, met name voor prestatiebesturing, van belang.

Het lijkt erop dat er bij de diffusieprocessen van accountinginstrumenten bepaalde wetmatigheden optreden. De motieven voor adoptie verschillen in de verschillende fasen van het diffusieproces. Hierop wordt in paragraaf 2 ingegaan. Het blijkt dat de adoptie van een instrument lang niet altijd gebaseerd hoeft te zijn op een efficiënte keuze en dat zaken als mode een belangrijke rol kunnen spelen.

De gedachte dat men aan de hand van bijvoorbeeld een BBS, op objectieve gronden een organisatie kan besturen, is blijkbaar niet de enige reden om over te gaan tot adoptie en implementatie. In paragraaf 3 willen wij verder ingaan op andere functies die accountinginstrumenten, met name die voor prestatiebesturing, kunnen hebben. Wij willen er in deze paragraaf voor pleiten om bij de adoptie van een instrument niet het doel centraal te stellen, maar de weg erheen. Kortom: misschien ligt het nut van een instrument veel meer in het vormgeven van de (moeizame) interactieve processen tussen leidinggevenden en ondergeschikten dan in een volledige (top-down!) snelle invulling ervan. Slotopmerkingen worden in paragraaf 4 geplaatst.

## 2 Diffusieprocessen nader beschouwd

De literatuur omtrent het vraagstuk hoe en waarom organisaties innovaties oppikken (adoptie) en hoe innovaties zich verspreiden over organisaties (diffusie), concentreert zich op een drietal stromingen (Wolfe, 1994). De eerste stroming, die in deze paragraaf aan de orde komt, betreft onderzoek naar diffu-

Prof. Dr. Ir. M.H. Corbey is hoogleraar Management Accounting & Control aan Tias Business School, Universiteit van Tilburg. Hij is daar tevens Academic Director van de postdoctorale opleiding tot registercontroller.

Prof. Dr. B. Verstegen is hoogleraar Management Accounting aan de Open Universiteit Nederland.

De auteurs danken de redactie van deze special voor hun waardevolle suggesties.

siepatronen. Men probeert als het ware te ontdekken of er bepaalde wetmatigheden in het verspreidingsproces van innovaties aangewezen kunnen worden (*diffusion of innovation research*). De tweede stroming, die in de tweede helft van deze paragraaf wordt besproken, heeft een andere invalshoek: men stelt de organisatie centraal en vraagt zich af wat nu bepalend is in de organisatie (en haar omgeving) voor adoptie van een innovatie (*organizational innovativeness research*). De derde stroming, waar wij in paragraaf 3 nader op ingaan, stelt ten slotte het adoptie- en implementatieproces centraal door te analyseren welke fasen organisaties in dit proces doorlopen (process theory research).

Het onderzoek naar diffusiepatronen (de eerste stroming) concentreert zich voornamelijk op de zogenaamde S-curves. Zie bijvoorbeeld Rogers (1983). Diffusieprocessen blijken zich volgens een viertal fasen te voltrekken in de tijd. Men ziet een fase waarin de *early adopters* te herkennen zijn (*primary stage*). Vervolgens een fase, die *diffusion stage* wordt genoemd, waarin een snelle stijging van adoptie te zien is. Via de *condensing stage* treedt vervolgens verzadiging op (*saturation stage*). Het is overigens opmerkelijk dat deze S-curves niet alleen optreden bij de diffusie van innovaties in organisaties. Soortgelijke curves ziet men bijvoorbeeld ook in de epidemiologie als het gaat om de verspreiding van ziektes. Onder bepaalde voorwaarden kan men aldus voorspellen hoeveel geïnfecteerde personen men op een bepaald moment mag verwachten in de populatie.

Er zijn talrijke verklaringen waarom die S-curve steeds weer opduikt. Malmi (1999) merkt hierover op dat economen de verklaring vooral zoeken in een veranderende verhouding tussen de investering in de innovatie en de winstgevendheid ervan. De *diffusion stage* wordt als het ware aangejaagd doordat de innovatie gedurende de *primary stage* goedkoper wordt, waardoor de verhouding tussen investering en opbrengst gunstiger wordt en steeds meer bedrijven zullen adopteren, waardoor de innovatie nog goedkoper wordt, enzovoort. Sociologen wijzen erop dat de verspreiding van kennis over het instrument domweg tijd nodig heeft, niet iedereen is op hetzelfde moment op de hoogte van de innovatie, vandaar de S-curve. Dan zijn er ook auteurs, aldus Malmi (1999), die de verklaring zoeken in risicoreductie: naarmate er meer adopties hebben plaatsgevonden, is er meer over de innovatie bekend. Dit vermindert het risico van mislukking, waardoor steeds meer bedrijven overstag zouden gaan.

Het ligt voor de hand om te veronderstellen dat de S-curve ook bij de diffusie van typische *management control*-instrumenten als ABC en de BBSc is opgetreden, maar zeker weten doen we dit niet. Dit komt omdat er nagenoeg geen *management control*-literatuur voorhanden is die zich bezighoudt met onderzoek naar diffusiepatronen. Van de Ven (2002) merkt hierover op: 'De huidige theorievorming binnen het vakgebied 'management control' over adoptie laat een zeer divers beeld zien. De meeste theorievorming valt te rangschikken onder de tweede onderzoeksstroming 'organizational innovativeness research'. Niet het proces van adoptie staat hierbij centraal, maar de factoren die de adoptie verklaren' (Van de Ven, 2002, p. 19).

Deze *organizational innovativeness research* is met name vertegenwoordigd door literatuur omtrent *Activity Based Costing (ABC)*. Factoren die een vroegtijdige adoptie van ABC verklaren, zijn allereerst ondernemingsgrootte (Ask & Ax, 1992; Bright *et al.*, 1992; Drury en Tayles, 1994; Innes en Mitchell, 1995). Voorts speelt productdiversiteit een rol (Malmi, 1999). Bjørnenak (1997) vond later ook een verband met betrekking tot het aandeel indirecte kosten in de totale kosten.

Een bijzonder interessante bijdrage aan deze literatuur is van Malmi (1999). In een complexe onderzoeksopzet probeert deze auteur tot alternatieve verklaringen te komen. Het gaat hierbij overigens om diffusie van ABC in Finse bedrijven. Om dieper te kunnen ingaan op de waarom-vraag, zoekt Malmi aansluiting bij werk van Abrahamson uit 1991. Deze auteur onderscheidt vier theoretische perspectieven van waaruit diffusie kan worden verklaard. We zullen deze perspectieven hieronder kort bespreken.

Het eerste perspectief is dat van de efficiënte keuze (*efficient choice*). In dit perspectief veronderstelt men dat organisaties in alle vrijheid en onafhankelijk van de omgeving kunnen beslissen over adoptie van een instrument. Voorts wordt verondersteld dat de organisaties relatief zeker zijn omtrent hun doelstellingen en hoe het instrument kan bijdragen tot het bereiken van die doelstellingen. Wanneer de organisatie een zogenaamde *performance gap* ervaart – dit is een discrepantie tussen de doelstellingen en wat werkelijk wordt bereikt – gaat men op zoek naar een geschikt instrument. De centrale gedachte is dat instrumenten die daadwerkelijk de *performance gap* verkleinen, zullen worden geadopteerd, andere niet. De omgeving (overheid, maar ook andere organisaties met wellicht soortgelijke *performance gaps*) doet er niet toe; men

---

besluit zelf over de adoptie in dit efficiënte keuzeperspectief.

In het tweede perspectief is er sprake van een gedwongen keuze (*forced selection*). De centrale gedachte in dit perspectief is dat er in de omgeving van de organisatie krachten werkzaam kunnen zijn die het weigeren van een adoptie domweg onmogelijk maken. Denk hierbij met name aan de overheid die bepaalde zaken dwingend kan opleggen. In tegenstelling tot het eerste perspectief kan men dus niet zelf beslissen. Simons (2000, p. 143 e.v.) spreekt in dit verband over investeringen in 'Assets to Meet Safety/Health/Regulatory Needs.(...) There is little choice or decision regarding these assets.' Met andere woorden: men adopteert of men is, vroeger of later, *out-of-business*.

De invloed van de omgeving kan ook minder dwingend zijn dan die van de overheid. Denk hierbij aan de invloed van management consultants, de media, maar ook de business schools. Deze kunnen, op vaak zeer indringende wijze, de noodzaak tot adoptie uitdragen (zonder dat ze uiteraard adoptie verplicht kunnen stellen). Maar onzekerheid is in dit perspectief cruciaal. De organisatie die adoptie overweegt, weet niet zeker of het instrument wel zal werken. Dit is het grote verschil met het efficiënte keuzeperspectief 1, waarbij men zeker is van de werking. Tegelijk ziet men in de omgeving dat sommige, vooruitstrevende organisaties wel tot adoptie zijn overgegaan. Dit zijn de *fashion setters*. De veronderstelling hier is dat organisaties deze *fashion setters* gaan imiteren. Dit derde perspectief heet dan ook het mode-perspectief (*fashion perspective*).

Het vierde perspectief betreft ook imitators, maar dan niet imitators van de *fashion setters*, maar imitators van de imitators. Er is hier eigenlijk in het geheel geen sprake meer van het dichten van *performance gaps*, men adopteert uit een soort legitimiteitstreven (wij doen ook mee!) of uit angst dat de concurrentie een competitief voordeel in handen heeft. Abrahamson (1991) noemt dit het *fad perspective*. Dit begrip is lastig te vertalen, maar als het derde perspectief de mode betreft, dan betreft dit vierde perspectief de rage. Het begrip *fad* heeft een negatieve bijklank: vaak gaat het om instrumenten waarvan de vermeende werking, na de periode van *fashion*, is ontmaskerd.

Nu terug naar Malmi (1999) die de diffusie van ABC in Finland met behulp van de perspectieven van Abrahamson heeft onderzocht. Allereerst vindt hij

aanwijzingen dat de S-curve ook in dit diffusieproces aanwezig is. (Overigens onderscheidt Malmi slechts drie fasen in de S-curve, zoals verderop zal blijken.) Niettemin komt Malmi's constatering, gezien onze eerdere opmerkingen omtrent S-curves, niet als een verrassing. Maar het wordt interessant als hij daarna probeert door een analyse van motieven van de adopterende organisaties in de tijd, het model van Abrahamson te introduceren. Het blijkt dan dat aanneemelijk kan worden gemaakt dat het efficiënte keuzeperspectief een krachtige verklaring geeft voor adoptie in de initiële fase van het adoptieproces. De invloed van de omgeving (overheid en andere partijen) is hierbij gering, de innovatie speelt zich af binnen de groep van *early adopters*.

De analyse liet verder zien dat in de *take-off*-fase de invloed van buiten de organisatie groter wordt. Blijkbaar springen op dit moment de consultants en business schools op de trein. Malmi laat zien dat in deze *take-off*-fase vooral de efficiënte keuze en het modeperspectief de beste verklaringen vormen voor de snelle stijging.

In de laatste fase (verzadiging) zien we dat de buitenstaanders zich niet meer met de innovatie bezighouden. Blijkbaar is het instrument niet 'sexy' meer in de ogen van consultants en business schools. Adoptie kan hier het beste worden verklaard vanuit efficiënte keuze en het *fad* perspectief. De drijvende kracht tot adoptie komt, zoals gezegd, nu niet meer van buiten maar (weer) van binnen de groep adopterende organisaties.

We hebben in deze paragraaf gezien dat er in een diffusieproces (van enige substantie, dat wel) bepaalde wetmatigheden kunnen worden aangewezen. Allereerst blijkt de S-curve hardnekkig aanwezig in allerlei verschillende diffusieprocessen, ook buiten management control. Ten tweede lijkt het erop dat na de initiële fase, waar adoptie nog gebaseerd is op een efficiënte keuze, een situatie ontstaat waarbij buitenstaanders (en de *fashion setters*) voor een snelle *take-off* zorgen. Efficiënte keuze hoeft dan niet meer aan de orde te zijn; adopterende organisaties doen mee aan de mode eigenlijk wegens onzekerheid. Let op: men mag dan wel in deze fase onzeker zijn over het dichten van de *performance gap*, andere argumenten kunnen adoptie zeer rationeel maken. Het kan voor managers bijvoorbeeld zeer plezierig zijn om tegen participanten te kunnen zeggen dat men een bepaalde innovatie al heeft ingevoerd, ook al heeft men, diep in het hart, twijfels over de bijdrage aan het dichten van de *performance gap*.

In de verzadigingsfase, ten slotte, wordt adoptie weer een efficiënte keuze (dan wel is sprake van fads). Organisaties die dan nog overstag gaan, doen dat niet meer onder invloed van de buitenwereld, maar omdat de baten groot genoeg zijn dan wel de risico's genoegzaam zijn gemitigeerd in de loop van de tijd. In het andere geval is er sprake van *mimetic behaviour* (*fad perspective*). Consultants en business schools zitten waarschijnlijk alweer in de take-off van een andere managementinnovatie.

### 3 Processen: niet het doel maar de weg erheen

De efficiënte keuze houdt in dat een instrument wordt gekozen om de *performance gap* te dichten die bestaat tussen de gestelde doelen en hetgeen feitelijk wordt bereikt. Er is zekerheid omtrent de werking van het instrument bij de *early-adopters*, later spelen *fashions* en *fads* een rol. Dit is in het kort de bijdrage van Malmi, maar het is de vraag of het dichten van de *performance gap* altijd het startpunt vormt van adoptie.

Er bestaan controlsituaties met hoge onzekerheid die het eigenlijk onmogelijk maken om vooraf gewenste resultaten te definiëren. Het betreft hier organisaties met een complexe en dynamische (stochastische) omgeving. Speklé (2002) spreekt over *exploratory control* in dit verband en merkt op dat het in een dergelijke structuur dan ook niet nodig is om reeds op voorhand gedrag te specificeren. 'Een simpel 'doe je best' kan volstaan' (Speklé, 2002, p. 414). Gaande de rit (voortschrijdend inzicht) worden de relevante criteria duidelijk. Niettemin zal prestatiemeting in deze structuur een behoorlijk subjectieve component hebben, vooral ook omdat er vaak sprake is van groepsprestaties. Individuele prestatiebeloning zal in deze structuur dus een ondergeschikte rol (moeten) spelen.

Het lijkt ons lastig om als manager te opereren in een situatie van onzekerheid over de omgeving en de doelen van de organisatie. Zowel vooraf als achteraf staat de manager eigenlijk met lege handen. Het is in een dergelijke situatie natuurlijk prettig als er zich instrumenten aandienen die (meer) objectiviteit beloven. Het is nog prettiger wanneer die instrumenten gebruikmaken van informatie die kwantitatief van aard is. Met name wanneer de besturing kan plaatsvinden door aan denkbeeldige knoppen op het dashboard, bijvoorbeeld van de BBS, te draaien. Voor het management is het leven in een dergelijke organisatie in die zin prettig dat schijnbaar harde en verdedigbare (objectieve) keuzen worden gemaakt waarvan de gevolgen op eenduidige wijze kunnen worden waar-

genomen. Dat is heel wat gemakkelijker dan te leven in een organisatorische context die niet goed kenbaar is, waar inschattingen en subjectieve beschrijvingen een rol spelen en waarin het moeilijk is om de resultaten van de besturing eenduidig aan beoordelingscriteria te koppelen.

Volgens Emmanuel, Otley en Merchant (1990) heeft het management in omstandigheden van onzekerheid een management accountingsysteem nodig dat, afhankelijk van het type onzekerheid, als een 'Dialogue machine', een 'Learning machine' of als een 'Idea machine' fungeert (Emmanuel, Otley en Merchant 1990, p. 17). In het eerste geval wordt door dialoog binnen de organisatie onzekerheid omtrent organisatiedoelen verminderd, in het tweede geval wordt via een leerproces meer zekerheid gekregen omtrent oorzaak-gevolg-relaties binnen en buiten de organisatie en in het derde geval worden door het genereren van ideeën de beide soorten onzekerheid verminderd. Accounting- en controlinstrumenten kunnen de organisatie en haar omgeving voor managers grijpbaar en begrijpbaar maken. Het zijn voertuigen waarmee de manager betekenis kan geven aan de activiteiten en processen die zich om hem heen afspelen en die deze beheersbaar maken. Hasselbladh en Kallinikos (2000) wijzen op de *persoonlijke* kant van control routines en technieken. Zij stellen: 'Distinctive forms of actorhood (e.g., a controller, a financial analyst, a personnel administrator) are inextricably bound up with the methods and techniques (accounting, financial techniques, human resources management) for framing action and measuring its outcomes' (Hasselbladh en Kallinikos 2000, p. 713).

Er is een groeiende literatuur te vinden die bestudeert op welke wijze de principes en begrippen die organisaties in de verslaggeving gebruiken, vormend zijn voor de manier waarop het management tegen problemen in de organisatie aankijkt. Wanneer het management de besluitvormings- en besturings-situatie grijpbaar wenst te maken, is één van de belangrijkste stappen die moeten worden gezet het duiden van de prestaties en nog liever het meetbaar maken van de prestaties. De BBS doet het eerste door de specificatie van de perspectieven en wordt vergezeld door procedures die tot het tweede moeten leiden, het kwantitatief invullen van de perspectieven.

Accountingmethoden en -technieken zijn methoden voor het management om greep te krijgen op de besluitvormings-situatie. In een wisselwerking met de

---

organisatie wordt het instrumentarium van accounting en control in een organisatie ingevoerd en vormgegeven. Het beeld dat een organisatie daardoor van zichzelf opbouwt, wordt op zijn minst gedeeltelijk door de organisatie zelf gevormd. De evolutie van dat beeld en van de termen waarin de organisatie zichzelf beschrijft, is een belangrijk proces waarvoor het management oog dient te hebben. Daarbij is niet slechts de adoptie van het accountinginstrumentarium van belang, maar ook de specifieke invulling die het instrumentarium binnen een organisatie krijgt. Die invulling wordt mede bepaald door het gebruik dat van een instrument wordt gemaakt, bijvoorbeeld het van ganser harte accepteren en specificeren van een BBSc of het slechts nominaal inzetten ervan. Zowel de adoptiemotieven als de wijze van gebruik zijn uiteindelijk bepalend voor de specifieke vorm waarin een instrument in een organisatie wordt verankerd. Hasselblad en Kallinikos (2000) wijzen erop dat *geïnstitutionaliseerde* routines en technieken betekenis geven aan en definiërend zijn voor de rollen en functies in een organisatie, zoals die van de controller.

Uit de literatuur blijkt zelfs hoe de normen van het management worden beïnvloed onder andere door accountingprincipes. In dat geval speelt de verslaggeving een rol bij het vormgeven van de manier waarop men de organisatie beleeft. Toen het oorlogvoeren binnen het Amerikaanse Pentagon werd voorgesteld als een *planning, programming and budgetting* (PPB) operatie, werd een oorlog acceptabel voor de beleidsmakers. Zij werd gerationaliseerd (Chwastiak 2001). Chwastiak stelt: 'The research also demonstrates that PPB assisted with transforming war from a horrendous occurrence to a series of problems to be solved by subjecting weapon system choices to rigorous cost-benefit analysis. This caused the economics of defense to be elevated to a position of supremacy, transforming the planning for war into a routine resource allocation exercise, rather than an insane preparation for genocide' (Chwastiak 2001, p. 501).

Een subjectieve invulling van accountingbegrippen en -instrumenten is bijna per definitie aanwezig. Het feit dat een BBSc wordt gehanteerd, suggereert de meetbaarheid van prestaties en de bijna mechanische bestuurbaarheid van de organisatie, daarmee het bedrijfsbeleid rationaliserend. De wijze waarop de perspectieven worden ingevuld, de aggregatieniveaus die worden onderscheiden, de relatie naar performance indicatoren, het zijn allemaal voorbeelden van subjectieve keuzen die worden gemaakt en die invulling geven aan het beeld dat het management van de

organisatie heeft. Er bestaan meer voorbeelden van deze werking van accountinginstrumenten, in zowel meso- als macro-settings, zie bijvoorbeeld Mouritsen en Bekke (1999) en Neu (2000).

Wie een dergelijk instrument gebruikt omdat het objectief verdedigbare keuzen binnen de organisatie mogelijk zou maken, komt zeer waarschijnlijk bedrogen uit. *Gegeven de beslissingsruimte* van beslissers kunnen de keuzen die worden gemaakt in een organisatie misschien nog worden gerationaliseerd als relatief hard verdedigbaar, maar het is de vraag in hoeverre die beslissingsruimte zelf op een rationaliseerbare wijze tot stand is gekomen. Chwastiak (2001) wijst erop dat de hierboven genoemde PPB-operatie ertoe heeft geleid dat in de Vietnam-oorlog diverse pijnlijk foute en achteraf te betreuren beslissingen zijn genomen, die echter binnen het PPB-raamwerk als verdedigbaar werden gezien. Men dient zich van dergelijke effecten bewust te zijn en het gebruik van het instrumentarium te kunnen relativeren, zodat het met beleid wordt toegepast. Daarvoor is inzicht vereist in de *processen* die een rol spelen bij de adoptie en vorming van het management accountinginstrumentarium binnen een organisatie, met name in een complexe en dynamische omgeving. Misschien is het beter om te onderzoeken hoe management accountingprincipes ontstaan en hun vormende invloed uitoefenen, dus om management accountingverandering binnen organisaties in beeld te brengen en om te bezien of die verandering kan worden beïnvloed, dan om te zoeken naar rationele en objectieve keuze.

Daarmee zouden we het *proces* van adoptie en implementatie centraal stellen in aanvulling op de literatuur die de factoren die de adoptie verklaren centraal stelt (zie het begin van paragraaf 2). Hasselblad en Kallinikos (2000) introduceren een model waarbij ideale concepten via mondelinge en schriftelijke discussie zich gaandeweg institutionaliseren in een organisatie tot gecodificeerde formele routines en procedures. Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2000) laten zien hoe bij de reorganisatie van NedTrain de BBSc een rol speelde in communicatieve zin bij het gaandeweg vormen van een beeld dat de organisatie had van zichzelf en van haar strategie, waarna een proces van stolling en specificatie op gang kon komen. In een volgende stap kan men de vraag stellen of dergelijke processen kunnen worden gericht en gestuurd met een bepaald doel voor ogen.

Burns en Vaivio (2001) onderscheiden drie invalshoeken met betrekking tot '*management accounting chan-*



ge', waarvan met name de laatste twee verwant zijn aan het voorgaande:

- Een epistemologische dimensie. Wat is *change*, is het automatisch vooruitgang, is het een continu of een discreet proces, et cetera? Als in de discipline overeenstemming kan worden bereikt over dergelijke begrippen, ontstaat de mogelijkheid om over te gaan tot het onderzoeken van:
- De *logic of change*. Hoe vindt de verandering in management accounting practices plaats, wat zijn de formele elementen, wat zijn de informele elementen, hoe zijn intern politieke verhoudingen van belang, hoe vinden processen van institutionalisering plaats, op welke manier worden accountingbegrippen gevormd, et cetera? (Zie ook Quattrone en Hopper, 2001; Burns en Scapens, 2000.) Er zijn diverse factoren van subjectieve aard die een rol spelen. Pas wanneer inzicht bestaat in de eigenschappen van dergelijke veranderingsprocessen en van de rol die zij spelen binnen organisaties en bij organisatieverandering, kunnen accounting- en controlinstrumenten met beleid worden geadopteerd en geïmplementeerd. Wij komen dan toe aan:
- Het *managen van change*. Kan de vorming en invoering van accountingconcepten en -mechanismen worden beïnvloed en, zo ja, op welke wijze? Top down, bottom up, in een rationeel proces of in een evolutionair proces, welke rollen hebben de verschillende belanghebbenden, et cetera. Hier blijkt dat het management zich bewust zal moeten zijn van de rol die subjectieve factoren spelen. Op basis daarvan kan men zich afvragen hoe men dan het management accounting meet- en regelinstrumentarium moet zien. Blijkbaar niet als hard gedefinieerd, maar als een deels via een te managen proces tot stand komend apparaat. De inrichting daarvan moet gebeuren met het oog op te bereiken doelen. Enerzijds heeft het management dan minder 'rock bottom' onder de voeten, anderzijds heeft men een grotere vormende functie en dus meer invloed op het geheel dan men misschien dacht.

In moeilijk grijpbare en weinig voorspelbare situaties waarin geen objectieve gronden bestaan voor de adoptie en implementatie van het accounting- en controlinstrumentarium, zal de neiging van het management om haar omgeving te begrijpen en te beheersen de subjectieve aanleiding zijn om het control instrumentarium te hanteren. Het duiden van prestaties en het meten van prestaties is dan een van de eerste stappen die zullen worden gezet. In dergelijke gevallen verschuift de aandacht van de factoren die de adoptie en implementatie kunnen verklaren naar

de processen waarlangs adoptie en implementatie plaatsvinden en naar het managen van deze processen. Eigenlijk zijn we dan begonnen met het integreren van prestatiemeting in prestatie management.

## 4 Naar intelligent gebruik van het instrument

We hebben gezien dat veel diffusieprocessen van accounting- en andere managementinstrumenten inderdaad een stovuurkarakter kennen. Dit komt tot uitdrukking in de S-curves waarin tenminste drie fasen in het diffusieproces worden onderscheiden. Het bleek dat de efficiënte keuze met name optrad in de eerste fase als organisaties onafhankelijk van de omgeving een instrument ontwikkelen, en in de laatste fase als tot adoptie wordt overgegaan omdat er geen risico's meer en lage kosten zijn verbonden met de adoptie. In de tussenliggende fasen is er vaak sprake van *fashions and fads*.

Naast mode zijn er wellicht toch ook andere verklaringen voor het succes van BBSc (en andere instrumenten) mogelijk. Wij denken dat de BBSc aantrekkelijk is voor managers omdat het subjectieve situaties objectiviseert. Moeilijke of pijnlijke beslissingen worden aldus ontdaan van mogelijke aanknopingspunten voor discussie. We hebben laten zien dat dit helaas gedeeltelijk schijn is; de objectiviteit die de BBSc op het eerste oog belooft, is het resultaat van subjectieve keuzen in het ontwikkelproces van dezelfde BBSc. De BBSc kan dus subjectieve keuzen camoufleren, maar het is zeer de vraag of deze gedachte houdbaar is.

Het is dan beter om de zaak om te draaien en niet de uiteindelijke BBSc als belangrijkste doel te stellen, maar de processen die uiteindelijk (interactief) tussen managers en ondergeschikten leiden tot een BBSc die geaccepteerd is door beide partijen en die recht doet aan het belang van de *emergent strategy* (Simons, 2000). Oftewel, niet het doel, maar de weg erheen...

Natuurlijk kan dit lang duren, maar dit is onvermijdelijk in een proces van *exploratory control*, een beheerssituatie die nu eenmaal niet efficiënt is (Speklé, 2002). ■

### Literatuur

- Abrahamson, E., (1991), Managerial Fads and Fashions, the Diffusion and Rejection of Innovations, in: *Academy of Management Review*, Vol. 21, pp. 254-285.
- Ask, U. and C. Ax, (1992), Trends in the Development of Product Costing and Techniques – A survey of the Swedish Manufacturing Industry, 15th EAA Congress, Madrid.

- 
- Bjornenak, T., (1997), Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway, in: *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 3-17.
- Brickley, J.A., C.W. Smith en J.L. Zimmerman, (1997), Management Fads and Organizational Architecture, in: *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 10, Summer, pp. 24-39.
- Bright, J., R.E. Davies, C.A. Downes en R.C. Sweeting, (1992), The Deployment of Costing Techniques and Practices, a UK Study, in: *Management Accounting Research*, Vol. 2, pp. 201-211.
- Burns, J. en R.W. Scapens, (2000), Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework, in: *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.
- Burns, J. en J. Vaivio, (2001), Management Accounting Change, in: *Management Accounting Research*, 12, pp. 389-402.
- Chwastiak, M., (2001), Taming the Untamable: Planning, Programming and Budgeting and the Normalization of War, in: *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 501-519.
- Drury, C. en M. Tayles, (1994), Product Costing in UK Manufacturing Organizations, in: *European Accounting Review*, Vol. 3, pp. 443-469.
- Emmanuel, C., D. Otley en K. Merchant, (1990), *Accounting for Management Control*, Chapman and Hall, London.
- Hasselbladh, H. en J. Kallinikos, (2000), The Project of Rationalization: A Critique and Reappraisal of Neo-Institutionalism in Organization Studies, in: *Organizations Studies*, Vol. 21 nr. 4, pp. 697-720.
- Innes, J. en F. Mitchell, (1995), A Survey of Activity-based Costing in the U.K.'s Largest Companies, in: *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 137-153.
- Malmi, T., (1999), Activity-based Costing Diffusion Accros Organizations: an Exploratory Emperical Analysis of Finnish Firms, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 649-672.
- Meer-Kooistra, J. van der en E.G.J. Vosselman, (2000), De Balanced Scorecard: Adoptie en Toepassing, in: *Bedrijfskunde* 72 nr. 2, pp. 85-95.
- Mouritsen, J. en A. Bekke, (1999), A Space for Time; Accounting and Time Based Management in a High Technology Company, in: *Management Accounting Research*, 10, pp. 159-180.
- Neu, D., (2000), 'Presents' for the 'Indians': Land, Colonialism and Accounting in Canada, in: *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp. 163-184.
- Quattrone, P. en T. Hopper, (2001), What Does Organizational Change Mean? Speculations on a Taken for Granted Category, in: *Management Accounting Research*, 12, pp. 403-435.
- Rogers, E.M., (1983), *Diffusion of Innovations*, Free Press, New York.
- Simons, R., (2000), *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, Upper Saddle River, N.J.
- Speklé, R.F., (2002), Variëteit in management controlstructuren, een transactiekostenperspectief, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol. 76, nr. 9, pp. 409-417.
- Ven, A. van de, (2002), *Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen*, Dissertatie, Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Wolfe, R.A., (1994), Organizational Innovation, Review, Critique, and Suggested Research Directions, in: *Journal of Management Studies*, Vol. 31, pp. 405-431.