

Tilburg University

Als de grens een muur wordt

Dierynck, Bart

Publication date:
2021

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Dierynck, B. (2021). *Als de grens een muur wordt: Management accounting op een kantelpunt*. Tilburg University.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Als de grens een muur wordt: management accounting op een kantelpunt



Rede uitgesproken door
Dr. Bart Dierynck

Bart Dierynck (1984) is Hoogleraar Management Accounting aan de Tilburg School of Economics and Management van de Universiteit van Tilburg. Zijn management accounting onderzoek is veelal multidisciplinair en heeft raakvlakken met operationeel beheer, organisatiegedrag en duurzaamheid. Zijn onderzoek verschijnt in toonaangevende tijdschriften zoals The Accounting Review, Operations Research en Journal of Applied Psychology. Hij doceert over management accounting, strategie-implementatie, en duurzaamheid in MSc-programma's, MBA en EMBA programma's, en executive opleidingen. Bart behaalde met magna cum laude zijn BSc en MSc in de Toegepaste Economische Wetenschappen aan de KU Leuven. In 2011 behaalde hij zijn PhD in Accounting aan de KU Leuven.



ALS DE GRENS EEN MUUR WORDT: MANAGEMENT ACCOUNTING OP EEN KANTELPUNT

DR. BART DIERYNCK

Rede

Uitgesproken bij de openbare aanvaarding van het ambt van Hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Tilburg op 12 november 2021.

© Bart Dierynck, 2021
ISBN: 978-94-6167-452-4

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier.

www.tilburguniversity.edu/nl

ALS DE GRENS EEN MUUR WORDT: MANAGEMENT ACCOUNTING OP EEN KANTELPUNT

Ter inleiding

Mijnheer de Rector Magnificus,
Hooggeleerde en zeergeleerde collega's,
Zeergewaardeerde toehoorders,

Graag wil ik mijn ambt als Hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Tilburg aanvaarden met de oratie “Als de grens een muur wordt: management accounting op een kantelpunt”. Grenzen en het oversteken ervan beschouw ik als waardevol. Ik vind het immers verrijkend om te observeren wat er zich aan de andere kant afspeelt en eenmaal terug “thuis” de opgedane inzichten te gebruiken. De waarde die ik hecht aan het oversteken van grenzen is geen toeval. Ik groeide op in een klein dorp op minder dan 20km van de grens met Wallonië en de grens met Frankrijk. Veel fietstochten die ik als tiener maakte bevatten minstens 1 grensoversteek. Ondertussen woon ik op minder dan 20km van de Nederlandse grens en steek ik de grens met Nederland meerdere keren per week over om naar de universiteit te gaan. Ook veel van mijn fietstochten brengen mij in Nederland. Tijdens het eerste deel van de Covid19-crisis werden onze landsgrenzen bijna letterlijk muren. De Covid19-crisis bracht veel grotere problemen en uitdagingen met zich mee, maar de onmogelijkheid om de grens over te steken ervaarde ik als vervelend en ongemakkelijk.

Het idee dat een grens een muur kan worden en daardoor ongewenste effecten ontstaan loopt als een rode draad doorheen deze inaugurale rede. Ik zal het in deze inaugurale rede niet hebben over landsgrenzen maar over de grens tussen academisch onderzoek in mijn onderzoeksgebied management accounting en de management accounting praktijk. Management accounting onderzoekers en praktijkmensen ervaren een grens tussen onderzoek en praktijk. Mijns inziens is het bestaan van zo'n grens ook goed. De doelstelling van academisch management accounting onderzoek is immers om een diepgaand begrip te ontwikkelen van een bepaald management accounting fenomeen om op deze manier problemen in de management accounting praktijk te helpen oplossen (zie Stokes (1997) en Tushman en O'Reilly (2007) voor de ontwikkeling van deze doelstelling op basis van de gewenste positionering van onderzoek in business schools op basis van 'rigor' (i.e. a quest for fundamental understanding) en 'relevance' (i.e. considerations of use) alsook Lindsay (2012) en Rajgopal (2020) voor een toepassing op (management) accounting onderzoek). Een grens tussen onderzoek en praktijk zorgt ervoor dat de management accounting onderzoeker niet voortdurend in de praktijk zit waardoor de management accounting onderzoeker vanuit een meer ongedwongen en onafhankelijke positie het praktijkprobleem kan analyseren. Aangezien het helpen oplossen van een praktijkprobleem het finale doel is van onderzoek aan business schools is het voor de management accounting onderzoeker evenwel belangrijk om geregeld de grens met de praktijk over te steken. Een belangrijke voorwaarde om dit te kunnen doen is dat de grens tussen onderzoek en praktijk geen muur wordt.

In deze inaugurale rede zal ik aangeven dat de grens tussen management accounting onderzoek en de management accounting praktijk een muur is geworden. Dit is mijns inziens geen wenselijke situatie. Ik zal in deze rede aangeven wat er kan ondernomen worden om van de muur een grens te maken en hoe ik hieraan wens bij te dragen vanuit mijn rol als Hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Tilburg. Vooraleer hierop in te gaan zal ik uitleggen wat management accounting informatie is. Op basis hiervan zal ik een indeling maken van de verschillende taken van de management accountant en analyseren hoe het huidige management accounting onderzoek de management accountant ondersteunt bij het uitvoeren van deze taken. Op basis van deze analyse hoop ik adviezen te formuleren om de muur tussen management accounting onderzoek en de management accounting praktijk om te vormen naar een grens die kan overgestoken worden.

Wat is management
accounting informatie?

Om het concept 'management accounting informatie' uit te leggen, parafreer ik het eerste deel van de 'Allegorie van de Grot', een passage uit de bekende dialoog 'Staat' van de Griekse filosoof Plato (Bloomfield, 2017).

Men dient zich een grot voor te stellen zoals in Figuur 1. De grot is met de buitenwereld verbonden door een gang met een dusdanige lengte dat er geen daglicht in de grot valt. Een rij gevangenen zit vastgeketend aan een stoel met de rug naar de ingang en kijkt naar de achterwand van de grot. De gevangenen kunnen alleen de wand voor zich waarnemen. Zo hebben ze hun hele leven gezeten en ze kennen dus niets anders. Achter de gevangenen bevindt zich een vuur. Tussen de gevangenen en het vuur lopen mensen met allerlei dingen op hun hoofd heen en weer. De schaduwen van de dingen vallen door het vuur op de wand waar de gevangenen tegenaan kijken. Plato betoogt nu dat het enige dat de gevangenen in hun leven waarnemen schaduwen betreffen. De gevangenen denken dat deze schaduwen de realiteit vormen en hun gesprekken gaan over de schaduwen en niet over de realiteit.



Figuur 1: Allegorie van de Grot

De schaduwen die we op de grotwand zien kunnen beschouwd worden als management accounting informatie. De 'Allegorie van de Grot' laat aldus toe om verschillende aspecten van management accounting informatie te identificeren. Ten eerste helpt management accounting informatie om de realiteit waarin het bedrijf opereert te observeren. In lijn met de stelling van Plato dat we de realiteit nooit direct kunnen waarnemen maar enkel via de schaduwen van de realiteit kan ook gesteld worden dat management accounting informatie de enige manier is waarop we de realiteit binnen en buiten het bedrijf kunnen waarnemen. Een voorbeeld maakt dit duidelijk. Een bedrijf maakt een inschatting van

hoe het gedurende een bepaalde periode heeft gepresteerd door gedurende die periode informatie bij te houden over ontvangsten en uitgaven. Op het einde van de periode kan op basis van de geldende boekhoudkundige regels de boekhoudkundige winst worden berekend. We observeren dus de prestatie van het bedrijf niet direct maar via de 'boekhoudkundige winst'. De boekhoudkundige winst van een bedrijf over een bepaalde periode is een voorbeeld van management accounting informatie die toelaat om de realiteit waarin het bedrijf opereert te observeren.

De 'Allegorie van de Grot' laat, ten tweede, ook zien dat management accounting informatie wordt verzameld met het oog op het nemen van beslissingen (Demski & Feltham, 1976). Inderdaad, net zoals de gevangenen op basis van de schaduwen gesprekken voeren met elkaar, gaan managers op basis van management accounting informatie operationele en strategische beslissingen nemen zoals het bepalen van prijzen, het selecteren van leveranciers, het evalueren van werknemers, het sluiten van een business unit en het aanpassen van de strategie.

De derde les die we kunnen trekken uit de 'Allegorie van de Grot' is dat management accounting informatie, net zoals de schaduwen op de grotwand, een imperfecte reflectie is van de realiteit die de management accounting informatie dient te beschrijven. Kortom, boekhoudkundige winst is een imperfecte reflectie van de economische prestatie van een bedrijf. Zo kan de boekhoudkundige winst vertekend worden door willekeurige en onvoorspelbare factoren zoals de Covid19-crisis (i.e. imperfectie door 'noise'). Imperfectie in de boekhoudkundige winst kan ook ontstaan omdat managers bewust acties ondernemen om de boekhoudkundige winst te verhogen of te verlagen omdat dit hen persoonlijke voordelen brengt (i.e. imperfectie door 'bias'). Het aanpassen van de voorraadwaardering om de boekhoudkundige winst in een bepaalde richting te doen bewegen is een voorbeeld van zo'n actie.

Samengevat kan er dus gesteld worden dat management accounting informatie toelaat om de realiteit waarin het bedrijf opereert te observeren en beslissingen te nemen die bepalen hoe het bedrijf zich in deze realiteit voortbeweegt. Management accounting informatie geeft evenwel geen perfect beeld van de realiteit. Het is hierbij belangrijk te vermelden dat bedrijven binnen de grenzen van het beschikbare budget een incentief hebben om de imperfectie in management accounting informatie te verminderen want minder imperfecte management accounting informatie leidt gemiddeld gezien tot betere beslissingen (Davila & Foster, 2005).

De taken van de controller en CFO

Het belang van management accounting informatie in bedrijven heeft geleid tot het ontstaan van management accounting als een afzonderlijke functie binnen bedrijven. De management accounting afdeling, die in de meeste bedrijven trouwens de finance-afdeling wordt genoemd, focust op het verzamelen van data en verspreiden van informatie met het oog op (1) het fair en objectief meten en rapporteren van de realiteit waarin het bedrijf opereert in het algemeen en de economische prestatie van de organisatie in het bijzonder en (2) het nemen van operationele en strategische beslissingen binnen het bedrijf anderzijds. De professionals die zich binnen bedrijven bezighouden met management accounting worden als management accountants of controllers aangeduid. De Chief Financial Officer of financieel directeur is binnen een bedrijf de eindverantwoordelijke voor de management accounting functie.

Om de rol van de controller binnen een bedrijf te schetsen introduceer ik het tweede deel van Plato's 'Allegorie van de Grot'. In dit deel introduceert Plato de mogelijkheid dat een gevangene zijn ketenen afschudt en de grot kan verlaten. De gevangene onderneemt als het ware een tocht naar de realiteit. Deze tocht is complex omdat de gevangene tot het besef komt dat de realiteit niet is zoals hij zich die heeft voorgesteld aan de hand van de schaduwen. Het duurt dan ook enige tijd vooraleer hij de realiteit goed begrijpt. Als de gevangene opnieuw terugkeert naar de grot verloopt de communicatie over de realiteit met de nog steeds geketende gevangenen moeizaam. De geketende gevangenen baseren zich immers op de schaduwen maar de teruggekeerde gevangene heeft ervaren dat de schaduwen een imperfecte reflectie zijn van de realiteit.

Het tweede deel van de 'Allegorie van de Grot' beschrijft de rol van de controller in een bedrijf. De gevangenen die in de grot blijven zijn managers zoals bijvoorbeeld een algemeen manager, een personeelsmanager, een marketingmanager, en een productiemanager. Deze managers nemen beslissingen op basis van de schaduwen en maken zich niet de bedenking dat de schaduwen slechts een imperfecte reflectie zijn van de realiteit. De controller, echter, maakt zich wel die bedenking en onderneemt de lastige en moeilijke tocht naar de realiteit. Als de controller een beter begrip heeft van de realiteit, gaat hij terug naar de grot. De controller legt uit dat de schaduwen slechts een imperfecte reflectie zijn van de realiteit en wat dat betekent voor de beslissingen die de andere managers nemen. Omdat de andere managers geen onderscheid maken tussen de schaduwen en de realiteit kan de uitleg van de controller op onbegrip en weerstand stuiten.

Deze interpretatie van de 'Allegorie van de Grot' laat toe om twee belangrijke taken van de controller te onderscheiden. De eerste taak is een informatie-genererende taak. Meer specifiek dient de controller acties te ondernemen om ervoor te zorgen dat de verzamelde management accounting informatie de best mogelijke reflectie is van de realiteit gegeven de middelen die de controller ter beschikking heeft. In de context van de 'Allegorie van de Grot' betekent dit dat de gevangene die terugkeert naar de grot ervoor dient te zorgen dat de schaduwen een betere reflectie zijn van de realiteit zoals hij die heeft waargenomen. Dit betekent, bijvoorbeeld, dat de controller ervoor dient te zorgen dat de boekhoudkundige

winst een zo accuraat mogelijke reflectie is van de economische prestatie van het bedrijf rekening houdende met de geldende boekhoudregels. Controllers omschrijven deze taak nogal eens met de uitdrukking 'let's get the data right'. De tweede taak van de controller bestaat uit het ondersteunen van beslissingen die anderen binnen het bedrijf nemen op basis van de verzamelde management accounting informatie. Zo kan een controller bij een marketingbeslissing of bij een bonusbeslissing zijn advies formuleren en de rol van medebeslisser opnemen. Een controller kan bij een marketingbeslissing of bij een bonusbeslissing ook de rol van informatie-adviseur opnemen door actief te wijzen op het feit dat de verzamelde management accounting informatie een imperfecte reflectie is van de realiteit en dat deze imperfecte reflectie een impact kan hebben op de beslissing die de manager neemt.

Management accounting onderzoek

Laten we aannemen dat management accounting onderzoek als doel heeft om een diepgaand begrip te ontwikkelen van management accounting fenomenen om op deze manier problemen in de management accounting praktijk te helpen oplossen. Vanuit deze aanname is het verdedigbaar te stellen dat de output van management accounting onderzoek de controller direct of indirect dient te helpen bij de uitvoering van zijn informatie-genererende taak en beslissingsondersteunende taak. Deze taak-georiënteerde kijk op management accounting onderzoek leidt tot drie grote domeinen binnen het management accounting onderzoek.

Een eerste domein focust op onderzoek dat de controller ondersteunt bij de informatie-genererende taak. De output van dit onderzoek dient dus producten of inzichten voort te brengen die de controller helpt om op een meer effectieve en/of efficiënte manier management accounting informatie te verzamelen. Een voorbeeld van een studie in dit domein is het onderzoek van collega aan de Universiteit van Tilburg Eddy Cardinaels en co-auteur Eva Labro van de University of North-Carolina at Chapel Hill. In deze studie worden factoren onderzocht die mogelijks de nauwkeurigheid van de tijdsinschattingen die werknemers maken beïnvloeden. Dergelijke tijdsinschattingen zijn belangrijk voor het ontwikkelen van 'time-driven activity-based costing systemen' die dan weer gebruikt worden voor het nemen van operationele en strategische beslissingen (Cardinaels & Labro, 2008). Een ander voorbeeld is een studie die ik uitvoerde met collega's Eddy Cardinaels en Victor van Pelt. In deze studie stelden we vast dat het roteren van managers tussen afdelingen ervoor zorgt dat managers meer gaan rapporteren over imperfecties in de verzamelde management accounting informatie. Op basis van deze rapporten kan de controller verbeteringen aanbrengen in de verzamelde management accounting informatie (Cardinaels, Dierynck & van Pelt, 2021).

Onderzoek omtrent de informatie-genererende taak is uitdagend. Immers, om als onderzoeker de imperfectie van de verzamelde management accounting informatie te kennen, dien je de realiteit te kunnen vergelijken met de verzamelde management accounting informatie. Het probleem is echter dat de realiteit niet direct maar enkel via de verzamelde management accounting informatie kan geobserveerd worden. Experimenten, simulaties en analytische modellen laten evenwel toe om de realiteit te creëren en te observeren en dus ook om de imperfectie van de management accounting informatie te bepalen. Onderzoek omtrent de informatie-genererende taak van de controller is dus enerzijds erg uitdagend en moeilijk maar biedt anderzijds wel het voordeel dat de management accounting onderzoeker een relatief monopolie heeft. Inderdaad, binnen de brede economische- en managementliteratuur is de management accounting onderzoeker zowat de enige die expliciet vertrekt vanuit de idee dat management accounting informatie slechts een imperfecte reflectie is van de realiteit (zie hiervoor bijvoorbeeld Dierynck & Labro (2018)). Een dergelijk monopolie is interessant omdat het kan leiden tot een uitnodiging van de management accounting praktijk om de grens over te steken.

Een tweede domein binnen het management accounting onderzoek focust op het

ondersteunen van de controller bij het uitvoeren van de beslissingsondersteunende taak waarbij de controller optreedt als een mede-beslisser. Binnen dit domein worden operationele en strategische beslissingen onderzocht waarvoor management accounting informatie gebruikt wordt. Onderzoek in dit domein focust, bijvoorbeeld, op het gebruik van management accounting informatie voor de evaluatie van werknemers in de context van jaarlijkse evaluatiegesprekken, bonusbeslissingen, of promotiebeslissingen (zie, bijvoorbeeld, Campbell (2008) en Chan (2018)). Andere studies onderzoeken hoe management accounting informatie een impact heeft op prijszetting (Cardinaels et al. 2008), het managen van klanten (Casas-Arce et al., 2017), en de selectie van leveranciers (Degraeve et al., 2005). Omdat nagenoeg elke operationele en strategische beslissing geheel of gedeeltelijk genomen wordt op basis van management accounting informatie heeft de management accounting onderzoeker erg veel vrijheid bij de keuze van de onderzoeksvraag. De onderzoeksvragen die in dit domein aan bod komen worden evenwel ook onderzocht in andere domeinen binnen de brede economische- en management literatuur. Zo wordt de evaluatie van werknemers ook onderzocht in vakgebieden zoals HR, organisatiegedrag, economie, psychologie, en financiering. In dit domein heeft de management accounting onderzoeker dus geen monopolie.

Een derde domein binnen het management accounting onderzoek focust op het ondersteunen van de controller bij het uitvoeren van de beslissingsondersteunende taak waarbij de controller optreedt als informatie-adviseur door actieve wijzen op de imperfectie in de management accounting informatie en de implicaties voor de beslissing die voor ligt. Onderzoek in dit domein kijkt dus hoe de kwaliteit van management accounting informatie en de variatie in deze kwaliteit een impact heeft op operationele en strategische beslissingen. Een naar mijn mening erg mooi voorbeeld van onderzoek in dit domein is de studie die Frank Moers in 2006 in *The Accounting Review* publiceerde (Moers, 2006). In deze studie wordt aangetoond dat de kwaliteit van financiële prestatemaatstaven de relatie modereert tussen het gebruik van financiële prestatemaatstaven voor bonusbeslissingen van BU-managers en de mate waarin verantwoordelijkheden worden gedelegeerd naar BU-managers. Deze relatie was eerder veelvuldig onderzocht in de economische literatuur maar leidde niet tot consistente resultaten. Het incorporeren van de kwaliteit van management accounting informatie helpt om deze relatie te verhelderen. Onderzoek in dit domein is interessant omdat het aannemen van een management accounting perspectief helpt om een probleem uit een ander domein aan te pakken. De management accounting onderzoeker heeft hier nagenoeg een monopolie maar dit soort onderzoek vereist wel een diepgaande kennis van het andere domein.

Huidige positie van het management accounting onderzoek

Niettegenstaande de meningen binnen het management accounting domein verschillen, ontkomt zelfs de grootste optimist niet aan de conclusie dat management accounting onderzoek op dit moment te maken heeft met een relatief sterke tegenwind. Zonder exhaustief te zijn zal ik een aantal van de kritieken op de manier waarop wij onderzoek doen weergeven. De rode draad doorheen deze kritieken is dat management accounting onderzoek niet nuttig is voor de praktijk in het algemeen en de controller en CFO in het bijzonder omdat de management accounting onderzoeker zich te weinig bewust is van wat er leeft in de management accounting praktijk. Kortom, de grens tussen het management accounting onderzoek en de management accounting praktijk is een muur geworden. Anders gezegd, de inzichten en producten die uit het huidige management accounting onderzoek gedestilleerd worden helpen de controller onvoldoende bij het uitvoeren van de informatie-genererende en beslissingsondersteunende taken. Als we aannemen dat onderzoek aan business schools, en dus ook management accounting onderzoek, tot doel heeft om via de ontwikkeling van een diepgaand begrip van een bepaald fenomeen problemen in de praktijk op te lossen of helpen op te lossen dan is deze vaststelling een existentiële dreiging voor de onderzoeksdiscipline.

De tegenwind die het management accounting onderzoek ondervindt laat zich nu al voelen in het Amerikaanse post-master onderwijs zoals MBA-programma's, EMBA-programma's, en bedrijfsspecifieke opleidingen. Het idee van dit soort onderwijs is dat het direct nuttig dient te zijn voor de managers die het onderwijs volgen. Het ontwikkelen van onderwijs dat nuttig is voor de praktijk is echter moeilijk omdat veel management accounting onderzoekers niet of te weinig de grens met de praktijk oversteken. Hierdoor verdwijnen cursussen management accounting uit het Amerikaanse post-master onderwijs waardoor ook de vraag naar management accounting onderzoekers in de Verenigde Staten dalende is. Er ontstaat dus een vicieuze cirkel en het is niet vanzelfsprekend om die te stoppen.

Ik zal nu kort ingaan op vier kritieken die het afgelopen decennium zijn geformuleerd op de manier waarop management accounting onderzoekers hun onderzoek inrichten. De eerste, en meest fundamentele, kritiek werd geformuleerd door Kenneth Merchant (Merchant, 2012; 2013). Merchant stelt onomwonden dat het huidige management accounting onderzoek te weinig nuttig is voor de praktijk. De oorzaken volgens Merchant zijn onder andere het gebrek aan connectie en communicatie met de praktijk, de focus in onze analyses op het gemiddelde bedrijf terwijl elke controller aanhaalt dat zijn bedrijf niet gemiddeld is, en de overdreven focus op 1 bepaald onderzoeksparadigma. In een vervolgartikel gaat Murray Lindsay verder in op de muur tussen management accounting onderzoek en de management accounting praktijk (Lindsay, 2012). Lindsay ontwikkelt het argument dat management accounting onderzoek onvoldoende nuttig is voor de praktijk omdat management accounting onderzoekers te veel gefocust zijn op het testen van theorie uit de basisdisciplines economie en psychologie en deze theorieën onvoldoende omzetten in een theorie van management accounting op een manier die de context en het doel van management accounting in organisaties weerspiegelt. Kortom, management accounting onderzoekers transformeren de opgedane basiskennis onvoldoende naar

toegepaste kennis. De argumenten van Shivaram Rajgopal van Columbia University komen sterk overeen met die van Merchant (2012, 2013) maar Rajgopal (2020) wijst expliciet op een aantal krachten binnen het management accounting onderzoek die het onderzoeken van vragen van controllers en CFOs minder aantrekkelijk maken voor management accounting onderzoekers. Een vierde kritiek werd geuit door Michael Bromwich en Robert Scapens naar aanleiding van de 25^e verjaardag van het tijdschrift Management Accounting Research. Zij komen eveneens tot de vaststelling dat management accounting theorieën gedurende de afgelopen 25 jaar slechts een beperkte impact hebben gehad op de management accounting praktijk (Bromwich & Scapens, 2016). Ze pleiten er verder voor om een sterker bewustzijn te ontwikkelen van wat er echt leeft in de praktijk.

Vanuit de kritiek dat management accounting onderzoekers te weinig in interactie gaan met de management accounting praktijk stapte ik zes maanden geleden mee in een project van het Belgisch tijdschrift CFO Magazine en een Big4-consultant. Het doel van het project is een instrument te ontwikkelen die bepaalt of een finance-afdeling 'future-proof' is. Zes maanden later durf ik te stellen dat we vanuit een samenwerking tussen verschillende partijen een goed instrument hebben ontwikkeld. Ik heb tijdens dit project ook zelf vastgesteld dat de grens tussen management accounting onderzoek en de management accounting praktijk een muur geworden is. Op basis van gesprekken en ervaringen tijdens dit project en de reflectie voorafgaand aan het schrijven van deze rede heb ik een analyse gemaakt van de muur die is ontstaan tussen het management accounting onderzoek en de management accounting praktijk. Voor deze analyse grijp ik terug naar de drie domeinen binnen het management accounting onderzoek die ik eerder heb geïdentificeerd omdat deze gebaseerd zijn op de taken van de controller. Aangezien de kritiek is dat management accounting onderzoek de controller te weinig ondersteunt bij de uitvoeren van zijn taken, lijkt het mij zinvol om een analyse te maken die vertrekt vanuit deze taken. Ik hoop dat deze taakgeoriënteerde analyse helpt om nieuwe inzichten te verwerven over de aanpak van dit probleem. Ik zal op het einde ook aangeven hoe ik hieraan wil bijdragen.

Tabel 1 geeft de drie onderzoeksdomeinen weer binnen management accounting. Voor elk van deze onderzoeksdomeinen maak ik een inschatting van, ten eerste, het competitief voordeel van de management accounting onderzoeker ten opzichte van andere onderzoekers bij het aanpakken van onderzoeksvragen in het betreffende domein, ten tweede, de interesse van de management accounting praktijk in onderzoeksvragen in het betreffende domein en, ten derde, de interesse van management accounting onderzoekers in onderzoeksvragen in het betreffende domein. Een hoger competitief voordeel en hogere interesse vanuit de management accounting praktijk en vanuit het management accounting onderzoek worden aangeduid met een donkere groentint. Een ideale situatie ontstaat wanneer alle cellen binnen eenzelfde kolom donkergroen kleuren. In een dergelijke situatie heeft de management accounting onderzoeker een hoog competitief voordeel en is de interesse voor het type management accounting onderzoek vanuit de praktijk en vanuit het management accounting onderzoek hoog.

Tabel 1: Huidige positie van het management accounting onderzoek

	Onderzoek omtrent de informatie-genererende taak van de controller	Onderzoek omtrent de beslissings-ondersteunende taak van de controller - medebeslisser	Onderzoek omtrent de beslissings-ondersteunende taak van de controller – informatie adviseur
Competitief voordeel van de management accounting onderzoeker	Hoog	Laag	Hoog
Interesse vanuit de management accounting praktijk	Hoog	Laag tot Matig	Matig tot Hoog
Interesse vanuit het management accounting onderzoek	Laag	Hoog	Laag tot Matig

Tabel 1 geeft aan dat de management accounting onderzoeker een hoog competitief voordeel heeft bij onderzoek omtrent de informatie-genererende taak van de controller. De interesse voor dit soort onderzoek vanuit de management accounting praktijk is hoog. Inderdaad, heel wat controllers worstelen nog steeds met bijvoorbeeld het correct verzamelen van data over de realiteit en het bepalen van de juiste karakteristieken van de data die ze dienen te verzamelen. Een ander voorbeeld is het sterk stijgende belang van data analytics en artificiële intelligentie die bij controllers vragen doet rijzen over de afwegingen die gemaakt dienen te worden alvorens hierin te investeren. De interesse vanuit het management accounting onderzoek voor vragen over de informatie-genererende taak is evenwel laag. Een overzichtsartikel van Joan Luft uit 2016 (Luft, 2016) toont aan dat er tussen 2010 en 2014 in de tijdschriften *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, en *Accounting, Organizations, & Society* slechts 6 experimentele studies gepubliceerd zijn omtrent de informatie-genererende taak. Het contrast met de 27 experimentele studies die in dezelfde tijdsperiode zijn gepubliceerd over de beslissingsondersteunende taak is groot.

Wat betreft de beslissingsondersteunende taak waarbij de controller als medebeslisser optreedt geeft Tabel 1 aan dat het competitief voordeel van de management accounting onderzoeker eerder laag is. De management accounting praktijk is ook laag tot matig geïnteresseerd in het management accounting onderzoek in dit domein. Uit meerdere discussies die ik had met CFO-adviseurs begrijp ik dat zij nog nooit een CFO advies hadden gegeven over de manier waarop creativiteit binnen een bedrijf het beste kan gemotiveerd worden. Dit is een interessante vaststelling omdat het motiveren van creativiteit een erg

populair onderzoekstopic is binnen dit management accounting domein. Ze gaven wel aan dat dit geen oninteressante vragen zijn maar het zijn geen vragen die de controller of CFO moet beantwoorden. Het management accounting onderzoek heeft evenwel een hoge interesse voor onderzoeksvragen over de beslissingsondersteunende taak waarbij de controller als medebeslisser optreedt.

Tenslotte geeft Tabel 1 aan dat het competitief voordeel van de management accounting onderzoeker bij onderzoek over de beslissingsondersteunende taak waarbij de controller als informatie-adviseur optreedt hoog is. De interesse vanuit de management accounting praktijk voor dit soort onderzoek is matig tot hoog maar de interesse vanuit het management accounting onderzoek is laag tot matig.

De conclusies die op basis van mijn taakgeoriënteerde analyse kunnen gemaakt worden zijn tweevoudig. Ten eerste investeren management accounting onderzoekers te veel tijd in onderzoeksvragen waar ze een laag competitief voordeel hebben en waar de interesse van de management accounting praktijk laag is. Ten tweede investeren management accounting onderzoekers te weinig tijd in onderzoeksvragen waar ze een hoog competitief voordeel hebben en waar de interesse van de management accounting praktijk hoog is. Er is dus een mismatch tussen de vraag naar en het competitief voordeel van management accounting onderzoek enerzijds en het aanbod van management accounting onderzoek anderzijds. Op deze manier wordt de grens tussen management accounting onderzoek en de management accounting praktijk een muur. Deze muur is ongewenst omdat de management accounting praktijk meer dan ooit worstelt met vragen die management accounting onderzoekers kunnen helpen oplossen.

De toekomst

Niettegenstaande op basis van mijn taakgeoriënteerde analyse en de eerdere analyses van collega's in het vakgebied kan geargumenteed worden dat management accounting onderzoek op een ongewenst kantelpunt staat, ben ik ervan overtuigd dat we het ongewenste kantelpunt nog kunnen vermijden. Deze overtuiging komt voort uit de voorspelling van controllers, CFOs, en consultants dat de management accounting praktijk de komende 5-10 jaar drastisch gaat veranderen. Robert Kaplan, een vooraanstaande professor management accounting van Harvard Business School, geeft aan wetenschappelijk onderzoek in het bijzonder erg belangrijk is gedurende periodes met veel innovatie en drastische veranderingen (Kaplan, 2011). Kortom, meer dan ooit zijn management accounting onderzoekers nodig die controllers en CFO ondersteunen bij hun taken.

Ik ben er tevens van overtuigd dat Europese universiteiten in het algemeen en Nederlandse universiteiten in het bijzonder een voortrekkersrol kunnen spelen bij het vermijden van het ongewenste kantelpunt omdat er historisch gezien altijd een hoge appreciatie is geweest in Europa voor management accounting onderzoek. De Universiteit van Tilburg is ook altijd een voortrekker geweest van management accounting onderzoek binnen Europa en het is precies daarom dat ik 10 jaar geleden naar deze universiteit ben gekomen. Ik ben dan ook erg verheugd dat ik als Hoogleraar Management Accounting de kans krijg om deze voortrekkersrol verder te zetten.

Vertrekkende vanuit mijn taakgeoriënteerde analyse wil ik in de toekomst sterk en meer dan voorheen focussen op onderzoek die de controller ondersteunt bij zijn informatie-genererende taak. Ten eerste wens ik descriptief onderzoek op te zetten over de informatie-genererende taak van de controller en de uitdagingen die de controller hierbij ervaart. We zijn als onderzoeksdomein zo ver van ons kerngebied afgedreven dat we zelfs niet goed meer weten wat de uitdagingen in de management accounting praktijk zijn. Het zal hier verder ook interessant zijn om de tradeoffs in kaart te brengen die bedrijven maken bij het investeren in bijvoorbeeld robotic process automation, data analytics, en artificiële intelligentie. Ten tweede wens ik onderzoek op te zetten over de ontwikkeling van prestatie maatstaven in de context van duurzaamheid. De Europese Unie heeft nieuwe rapportageverplichtingen uitgevaardigd die een grote groep bedrijven verplicht om te rapporteren hoe zij duurzaamheid incorporeren in hun bedrijfsvoering. Het gebrek aan prestatie maatstaven omtrent duurzaamheid is in deze context een probleem dat vaak wordt aangehaald door controllers en CFOs en ik kijk ernaar uit om hieromtrent nieuwe kennis en inzichten te ontwikkelen. Ten derde wens ik mijn onderzoek omtrent het verminderen van imperfectie in management accounting informatie verder te zetten. Experimenteel onderzoek volgens bestaande en nieuwe paradigma's zal hier een belangrijke rol spelen. Ik ben ervan overtuigd dat meer onderzoek over de informatie-genererende taak van de controller het management accounting onderwijs ten goede zal komen.

Conclusie

Ik kom tot een afronding. Het idee dat, net zoals tijdens de Covid19-crisis, grenzen muren kunnen worden stond in deze rede centraal. Aan de hand van de 'Allegorie van de Grot' heb ik de kenmerken van management accounting informatie toegelicht alsook aangegeven dat de controller een informatie-genererende en beslissingsondersteunende taak heeft. Aan de hand van een taakgeoriënteerde analyse van het huidige management accounting onderzoek heb ik betoogd dat er een mismatch is tussen de vraag naar en het competitief voordeel van management accounting onderzoek enerzijds en het aanbod van management accounting onderzoek anderzijds. Via mijn taakgeoriënteerde analyse hoop ik nieuwe inzichten te genereren over hoe we het ongewenst kantelpunt in management accounting onderzoek kunnen vermijden. Minstens een deel van de oplossing om het ongewenst kantelpunt te vermijden ligt in een verhoogde focus op onderzoek die de controller ondersteunt bij zijn informatie-genererende taak. Ik hoop hierin via mijn eigen management accounting onderzoek een rol te kunnen spelen.

Dankwoord

Graag wil ik op het einde van deze rede een aantal mensen bedanken die ervoor gezorgd hebben dat ik hier kan staan. Ten eerste wil ik het College van Bestuur en de decanen Lex Meijdam en Geert Duijsters van Tilburg School of Economics and Management bedanken om mij voor te dragen. Vanaf mijn eerste dag op deze universiteit heb ik mij hier thuis gevoeld. Dat ik nu aan deze universiteit aangesteld wordt als Hoogleraar Management Accounting beschouw ik dan ook als een grote eer.

Ik wil ook graag mijn departementshoofd Stephan Hollander bedanken om het hele proces te faciliteren. Het departement was een aantal jaren geleden in een diepe crisis verzeild geraakt maar samen met een aantal andere enthousiaste collega's hebben we het departement opnieuw een identiteit en een toekomst gegeven. Dankzij mijn collega's ontstaat er een departement waar kritisch-constructieve discussies kunnen plaatsvinden maar waar ook plaats is voor amusement. Dank daarvoor. Bijzondere dank aan Hetty Rutten en Agnes Verhoeven-Schermij om alles in het departement in goede banen te leiden en aan mijn PhD-studenten voor de verrijkende samenwerking. Dank ook aan mijn co-auteurs voor de boeiende projecten die we samen ondernemen. Ik wil ook Kristy Towry, Eva Labro, Eddy Cardinaels, en Wim Van der Stede bedanken om mij op het juiste moment de juiste professionele adviezen te geven.

Als kleine jongen droomde ik ervan “prof” te worden. Het was snel duidelijk dat ik onvoldoende talent had om professioneel voetballer te worden. Professioneel duatleet leek wel haalbaar maar nadat ik besepte dat een professioneel duatleet amper “het zout op zijn patatten” verdient, verlegde ik mijn droom naar “prof aan de unief”. Problemen tot in het kleinste detail proberen te begrijpen en die inzichten overbrengen op anderen via papers en onderwijs trok mij erg aan. Tussen droom en werkelijkheid ligt echter een periode van meer dan 20 jaar die ik niet alleen overbrugd heb. Vooreerst wil ik mijn grootouders bedanken. Van hen heb ik bepaalde genen meegekregen die vast en zeker hebben geholpen om mijn droom te realiseren. Ik wil deze rede dan ook opdragen aan mijn grootvaders die de verwezenlijking van mijn droom spijtig genoeg niet meer kunnen meemaken.

In de familiale- en vriendenkring voel ik mij nog altijd het meeste thuis. Een publicatie of een afgewezen paper doen niet ter zake als we discussiëren over voetbal, wielrennen, huizen renoveren, de varkenshouderij, of het verschil tussen West-Vlamingen en Kempenaars. Ik apprecieer het ten zeerste! Bedankt aan nonkel Jozef en tante Simonne om mij en mijn broer als kleine jongens vaak op te vangen. Bijzondere dank ook aan al mijn fietsvrienden.

Mijn schoonouders Nicole en Arnold bedank ik voor hun ondersteuning op alle mogelijke vlakken. Mijn schoonbroers en schoonzussen zijn allemaal goed in iets waar ik geen kaas van heb gegeten. Dankzij jullie is een tunnelvisie uitgesloten. Mijn respect voor jullie is groot. Mijn neefjes Maurice, Hector, Achiël, Aster, Julien, en Lucil en mijn petekinderen Odette en Faber draag ik in mijn hart. Als ik jullie bezig zie en hoor, neemt mijn vertrouwen in de toekomst telkens weer toe.

Mijn broer Tim heeft maar een half woord nodig om mij te begrijpen. De voetbalwedstrijdjes in de tuin zijn ondertussen vervangen door gezamenlijke fietstochten. De hectiek tijdens de activiteit is wat verminderd maar het uitkijken naar en het tevreden gevoel achteraf is gebleven. Als bedenker van de familieleuze 'Niet gaan bestaat niet' geeft Tim mijn realiteit mee vorm. Mijn ouders bedank ik voor de nimmer aflatende steun maar vooral om ons kansen te geven om onze talenten te ontplooiën. Dat ik hier nu sta heb ik zeker ook te danken aan de basis die jullie mij hebben gegeven.

Sofie, Arthur, Jakob, en Rachel, als ik zou proberen te beschrijven wat jullie voor mij betekenen dan zou dat altijd een onderschatting, en dus een imperfecte reflectie, van de realiteit zijn. Ik ga dus geen poging wagen. Soms volstaat het om ontzettend dankbaar te zijn dat je de realiteit direct en dagelijks kan beminnen.

Ik heb gezegd.

Referenties

- Bloomfield, R.J. (2017). *What counts and what gets counted (2nd Edition)*. Social Science Research Network.
- Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Campbell, D. (2008). Nonfinancial performance measures and promotion based incentives. *Journal of Accounting Research*, 46(2), 297-332.
- Cardinaels, E., & Labro, E. (2008). On the determinants of measurement error in time driven costing. *The Accounting Review*, 83(3), 735-756.
- Cardinaels, E., Roodhooft, F., Warlop, L., & Van Herck, G. (2008). Competitive pricing in markets with different overhead costs: Concealment or leakage of cost information?. *Journal of Accounting Research*, 46(4), 761-784.
- Cardinaels, E., Dierynck, B., & van Pelt, V. (2017, December). Doing the Right Thing: The Effect of Rotation Policies on Managers' Reports about Measure Management. Working Paper Tilburg University.
- Casas-Arce, P., Martínez-Jerez, F. A., & Narayanan, V. G. (2017). The impact of forward-looking metrics on employee decision-making: The case of customer lifetime value. *The Accounting Review*, 92(3), 31-56.
- Chan, E. W. (2018). Promotion, relative performance information, and the Peter Principle. *The Accounting Review*, 93(3), 83-103.
- Davila, A., & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early stage/startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.
- Degraeve, Z., Labro, E., & Roodhooft, F. (2005). Constructing a total cost of ownership supplier selection methodology based on activity-based costing and mathematical programming. *Accounting and Business Research*, 35(1), 3-27.
- Demski, J. S., & Feltham, G. A. (1976). *Cost determination: A conceptual approach*. Iowa State Press.
- Dierynck, B., & Labro, E. (2018). Management accounting information properties and operations management. *Foundations and Trends in Technology, Information and Operations Management (2018)*, 12(1), 1-114.
- Kaplan, R.S. (2011). Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2), 367-383.
- Lindsay, R. M. (2012). We must overcome the controversial relationship between management accounting research and practice: A commentary on Ken Merchant's "Making management accounting research more useful". *Pacific Accounting Review*, 24(3), 357-375.

- Luft, J. (2016). Management accounting in the laboratory and in social context: Four contrasts, 1975–2014. *Accounting, Organizations and Society*, 49(C), 9-20.
- Merchant, K. A. (2012). Making management accounting research more useful. *Pacific Accounting Review*, 24(3), 334-356.
- Merchant, K. A. (2013). Looking back, looking forward. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 65-70.
- Moers, F. (2006). Performance measure properties and delegation. *The Accounting Review*, 81(4), 897-924.
- Rajgopal, S. (2021). Integrating practice into accounting research. *Management Science*, 67(9), 5430-5454.
- Stokes, D. E. (2011). *Pasteur's quadrant: Basic science and technological innovation*. Brookings Institution Press.
- Tushman, M., & O'Reilly III, C. (2007). Research and relevance: Implications of Pasteur's quadrant for doctoral programs and faculty development. *Academy of Management Journal*, 50(4), 769-774.

Colofon

vormgeving

Beelenkamp Ontwerpers, Tilburg

fotografie omslag

Maurice van den Bosch

opmaak en druk

Studio | powered by Canon

