

Management accounting: MANAGEMENT ACCOUNTING ONDERZOEK ONDERZOEKT TIJD OM DE KLOOF TUSSEN WETENSCHAP EN PRAKTIJK TE DICHTEN

Onlangs verschenen in het wetenschappelijk tijdschrift *Management Accounting Research* twee special issues: één over de relatie tussen theorie en praktijk in management accounting en de ander over paradigma's in accounting onderzoek. In dit artikel geef ik een korte uiteenzetting van een drietal bijdragen die in deze special issues zijn verschenen. De aanleiding voor dit artikel is de ontwikkeling waarbij wetenschap en praktijk steeds verder uit elkaar dreigen te raken, onder andere als gevolg van de wijze waarop prestaties van wetenschappers worden beoordeeld, terwijl management accounting juist een discipline is waarin wetenschap en praktijk hand in hand moeten gaan.

Paul Claes: Baldvinsdottir et al. (2010) en Seal (2010) gaan in op de relatie tussen wetenschap en praktijk en dan met name hoe wetenschappelijk onderzoek en praktische toepassing zich tot elkaar verhouden en hoe dit ten aanzien van een drietal management accounting concepten heeft uitgewerkt. Met het artikel van Merchant (2010), waarin hij een paradigma in accounting research beschrijft, zien we een ontwikkeling die ons misschien niet erg gerust zal stellen gezien de kloof tussen wetenschap en praktijk. De conclusie die na deze artikelen te trekken valt is nogal hard, zoals deze in het editorial als volgt wordt verwoord (Baldvinsdottir et al., 2010: 79): 'The call for papers for this special issue [relatie tussen wetenschap en praktijk - PC] elicited only a very limited response. This probably reflects the academic community's view that the issue of how research and the development of management accounting theory relates to practice is not particularly important.' In deze rubriek, waar wij altijd ingaan op resultaten uit recente onderzoeken, steek ik als wetenschapper derhalve de hand in eigen boezem ten aanzien van ons onderzoek. Mijn bijdrage dient tevens als uitnodiging naar de praktijk om ons (universiteiten) vaker op te zoeken om de kloof tussen wetenschap en praktijk te dichten.

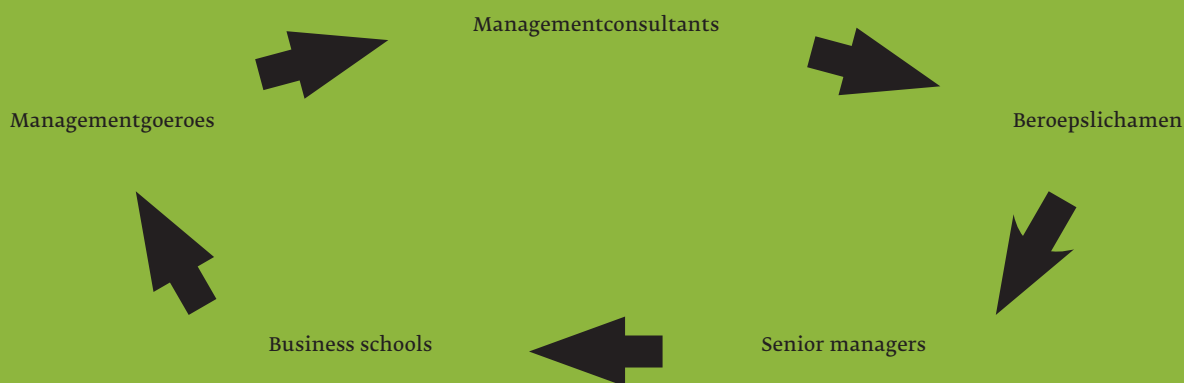
Interdisciplinaire ontwikkelingen

Sinds de jaren zestig heeft management accounting zich behoorlijk weten te manifesteren als sociale wetenschap (Ryan et al., 2002 in: Baldvinsdottir, 2010). Dit is bereikt door de nadruk die onderzoekers hebben gegeven aan empirie. De dominantie van positivisme in de Verenigde Staten en de groei van interpretatief casestudy onderzoek en survey onderzoek in management accounting in Europa bewijzen de wetenschappelijke vooruitgang van accounting. De initiële band met economie is door de jaren heen uitgebreid met wetenschappen als sociologie, psychologie en organisatie. Daarnaast wordt steeds vaker gebruikgemaakt van wiskundige analyses en filosofie. Deze interdisciplinaire ontwikkelingen hebben de betrouwbaarheid van accounting onderzoek vergroot. Echter, deze ontwikkelingen kunnen ook debet zijn aan het creëren van kloven tussen accounting onderzoekers en practitioners (Baldvinsdottir, 2010).

Invloed op de praktijk

Seal (2010) gaat in zijn bijdrage aan dit special issue in op de invloed van management accounting concepten op de praktijk, specifiek ten aanzien van Return on Investment (ROI), Value-based Management (VBM) en Strategic Management Accounting





Figuur 1. Instituties in het cultural circuit of capitalism (Seal, 2010)

(SMA). Doel van deze paper is om een perspectief te schetsen van de schijnbare scheiding in management accounting research tussen goede theorieontwikkeling en invloed uitoefenen op de praktijk. Dit zou kunnen worden beslecht door een beter begrip van het proces waarin management accounting kennis wordt geproduceerd, verspreid en gebruikt. Seal gebruikt hiervoor de drie eerdergenoemde concepten in de context van een longitudinale case-study bij General Electric Company.

Hij gaat hierbij uit van het concept Cultural Circuit of Capitalism (CCC; Thrift, 2005 in: Seal, 2010). Dit concept geeft inzicht in de productie en consumptie van managerial kennis en is gericht op de uitwisseling van ideeën tussen drie geïnstitutionaliseerde producenten (en consumenten): business schools, managementconsultants en managementgoeroes. Deze derde groep vindt overigens vaak overlap met de business schools en managementconsultants. Seal vult deze drie groepen aan met senior managers en beroepslichamen (zoals NIVRA of CI). Deze vijf groepen vormen dan het circuit zoals weergegeven in figuur 1.

De business schools systematiseren en reproduceren bestaande kennis. Managementconsultants gebruiken de kennis die ze bij hun klanten hebben opgedaan en verkopen deze kennis vervolgens aan anderen. Zij hebben ook hun eigen ‘campussen’

opgezet waar ze wetenschappelijke kennis verpakken ten behoeve van advisering aan hun klanten. De managementgoeroes combineren meestal technische managerial kennis met belangrijke psychologische vaardigheden waarmee zij hun (managers)publiek overtuigen en combineren daarmee de rol van business schools en managementconsultants (de hiervoor beschreven ‘overlap’). De rol van beroepslichamen is bijvoorbeeld op het gebied van accounting met name van belang voor de productie en legitimering van accountingpraktijken. Tot slot schrijven senior managers artikelen die niet alleen voor hun directe collega’s van belang zijn, maar ook voor een publiek dat organisatorische en institutionele grenzen overspant. Er vindt derhalve een hele wisselwerking plaats van managementconcepten en -praktijken tussen de verschillende producenten, zoals in figuur 1 is weergegeven.

Seal (2010) gebruikt dit circuit vervolgens om de toepassing van de eerdergenoemde management accounting concepten ROI, VBM en SMA bij General Electric Company (GEC) op te baseren en komt daarbij tot de volgende conclusie.

Kijkend naar het gebruik van ROI, heeft jarenlang de overtuiging geleefd dat er een sterke relatie bestond tussen corporate strategie, corporate structuur en ROI. Het was een helder concept voor de medewerkers, onderdeel van de managementtoepassing en geïnstitutionaliseerd, waardoor het

een aanzienlijke invloed had op de praktijk in een gediversifieerd conglomeraat als GEC. De houding veranderde met het ontstaan van kritieken op de conglomeraatsvorm en de opkomst van alternatieve maatstaven gerelateerd aan value-based management, zoals residual income. VBM vond daardoor ingang in de praktijk hetgeen werd ondersteund door wetenschappelijke publicaties, door senior managers en door personen vanuit de financiële gemeenschap. Echter, VBM heeft niet het acceptatieniveau of de invloed op de praktijk bereikt als ROI in haar glorietijd. Tot slot heeft Strategic Management Accounting, als concept dat door wetenschappers is geïntroduceerd, geen voet aan de grond gekregen in de managementtoepassing, is daardoor ook niet geïnstitutionaliseerd en heeft tot op heden een verwaarloosbare invloed gehad op de praktijk.

Ofschoon managementtoepassing theorie en praktijk moet koppelen door de interactie van acties en 'texts', is het omzetten van concepten vanuit de theorie naar de praktijk en van de praktijk naar de theorie een verre van naadloos traject. Terwijl wetenschappelijke theorieën worden gebruikt om de praktijktoepassingen te bevestigen door koppeling met andere concepten in een bredere organisatorische toepassing, kunnen deze koppelingen doorgaans niet de wetenschappelijke criteria van validiteit en 'rigour' doorstaan. De invloed van praktijk op wetenschap wordt derhalve afgezwakt door gelegitimeerde wetenschappelijke onderzoeksmethoden en kennisclaims, die prima toepasbare vormen van onderzoek en theorieproductie tegenwerken. Op gelijke wijze faalt het omzetten van wetenschappelijke concepten naar de praktijk, of worden dergelijke concepten slechts gedeeltelijk of retorisch toegepast.

De praktijk kan daardoor doorgaan met het afwijzen van theoretische concepten omdat deze in enige vorm hun eigenbelang kunnen schaden, of zij kunnen theoretische concepten zomaar oppakken zonder voldoende begrip van de risico's die

daarmee gepaard gaan. Een constructieve, doch kritische samenwerking tussen wetenschappers en practitioners zal de beste oplossing zijn om vormen van eigenbelang of roekeloze praktijk te voorkomen. Constructief in de zin dat wetenschappers de problemen van practitioners begrijpen en de rol van practitioners respecteren in de productie van nieuwe managementkennis en kritisch in de zin dat wetenschappers hun eigen normen en waarden behouden die hen in staat stellen om de managementpraktijk objectief te benaderen en daarop te reflecteren.

Kloof dreigt groter te worden

Seal (2010) stelt derhalve dat de wetenschappelijk gangbare onderzoeksmethodologie (erg statistisch van aard en gevoed door omvangrijke databases) een voorname reden is waarom de koppeling van wetenschap met praktijk wordt belemmerd. Merchant (2010) schrijft in zijn bijdrage over de ontwikkeling in accounting research dat de kloof hierdoor vermoedelijk alleen maar groter wordt. In de Verenigde Staten gaat de aandacht van wetenschappers van de leidende business schools al een aantal jaren uit naar publicaties in de zogenaamde 'A-journals', de hoogst gekwalificeerde wetenschappelijke tijdschriften. Door hierin te publiceren (en geciteerd te worden), verdienen wetenschappers onderzoekspunten en als gevolg daarvan onderzoekstijd. En dit laatste is uiteraard de reden waarom wij een carrière aan de universiteit ambiëren: colleges geven is leuk, maar wel in combinatie met het doen van onderzoek en hoe meer onderzoek, hoe leuker ons werk.

Er is echter maar een beperkt aantal A-journals op het gebied van (management) accounting, terwijl alle top-business schools zich daarop richten. Alleen, deze journals publiceren voornamelijk empirische artikelen gebaseerd op economische theorieën en gebruikmakend van omvangrijke datasets (afkomstig uit bijvoorbeeld Datastream, Compustat of Lexis-Nexis en jaarverslagen). Door-

'Concepten omzetten van theorie naar praktijk verloopt verre van naadloos'

‘De respons van surveys komt nog maar zelden boven de 10%’

dat wetenschappers dus worden gemotiveerd in deze journals te publiceren – en de kans op acceptatie van onze papers in deze journals groter wordt als je je richt op mainstream onderzoeksgebieden, disciplines en onderzoeksmethodologie – ontstaat er een verlies in diversiteit op genoemde gebieden. Dit is uiteindelijk kostbaar voor de business schools zelf, de wetenschap en uiteindelijk de maatschappij. Deze enge focus van de Amerikaanse business schools biedt daarentegen kansen voor business schools in Europa en andere delen van de wereld om een leidende rol te nemen in veel andere belangrijke onderzoeksgebieden dan waarop de Amerikanen zich richten en toepassing van andere onderzoeksmethoden.

Er dreigt echter het gevaar dat de business schools in de rest van de wereld het Amerikaanse model gaan overnemen. Veel universiteiten beoordelen hun wetenschappelijke staf namelijk op dezelfde wijze als hun Amerikaanse collega's: op bijvoorbeeld de Vrije Universiteit moeten wij ook onderzoekspunten verdienen om onderzoekstijd te krijgen. Consequentie is dat veel collega's in dezelfde vijver gaan vissen als de Amerikanen, terwijl het aantal A-journals en de omvang van de journals gelijk blijft. De spoeling wordt derhalve steeds dunner, maar om een wetenschappelijke carrière te realiseren heb je feitelijk geen keuze. Doordat onderzoeksmethoden als surveys en met name casestudies hierdoor zullen 'uitsterven' (Merchant schrijft dat sommige universiteiten deze methoden niet eens meer onderwijzen in hun PhD-programma's), wordt de kans alleen maar groter dat de kloof tussen praktijk en wetenschap nog groter zal worden.

Conclusie

Ofschoon management accounting als wetenschap zijn oorsprong vindt in economie en gevoed wordt door ontwikkelingen in de praktijk, lijkt het erop dat de kloof tussen wetenschap en praktijk de laatste jaren steeds verder vergroot. Deels is dit te wijten aan – hoe ironisch – prestatie management op universiteiten. Wetenschappelijk personeel moet zijn onderzoekstijd verdienen om een wetenschappelijke carrière te realiseren, hetgeen gestalte krijgt door publicatie van artikelen in top-wetenschappelijke tijdschriften (Merchant, 2010). Door de nog immer dominante positie van Amerikaanse universiteiten belanden management accounting onderzoekers over de hele wereld hierdoor steeds

vaker in mainstream onderzoeksgebieden met mainstream onderzoeksmethoden. Deze methoden blijken echter minder toepasselijk in de interactie tussen wetenschap en praktijk (Seal, 2010).

Deze ontwikkeling kan echter ook een verklaring vinden in de afgenomen bereidwilligheid van bedrijven om mee te werken aan wetenschappelijk onderzoek. Zo zijn er bedrijven die per definitie geen medewerking meer verlenen aan survey onderzoek of andere vormen van wetenschappelijk onderzoek. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de responspercentages van surveys die worden uitgezet; zelden komen deze nog boven de 10% uit. Als gevolg hiervan moeten wetenschappers dan wel uitwijken naar bestaande databases met de genoemde gevolgen van dien.

Er ligt derhalve een mooie taak voor zowel de wetenschap als de praktijk. Als beide partijen elkaar vaker weten te vinden, zal er meer toegepast onderzoek uitgevoerd kunnen worden waardoor belangen en risico's van accounting concepten objectief en betrouwbaar kunnen worden onderzocht, zoals door Seal (2010) gesuggereerd. Dit soort onderzoek zou dan vanuit een ander perspectief moeten worden beoordeeld door universiteiten zodat de onderzoekers toch onderzoekstijd kunnen verdienen (bijvoorbeeld op basis van maatschappelijke relevantie, door publicatie in vaktijdschriften in plaats van wetenschappelijke journals). Zo blijft de wetenschap gegarandeerd van een breed onderzoeksgebied met diverse onderzoeksmethoden en krijgt de praktijk een beter gefundeerd accounting instrument in handen waarmee zij beter in control kan blijven.

Literatuur

- Baldvinsdottir, G., F. Mitchell en H. Nørreklit (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21 (2), 79-82.
- Merchant, K. (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research*, 21 (2), 116-120.
- Ryan, R., R. Scapens en M. Theobald (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. London, UK: Thomson.
- Seal, W. (2010). Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. *Management Accounting Research*, 21 (2), 95-109.
- Thrift, N. (2005). *Knowing Capitalism*. London, UK: Sage.

Paul Claes is universitair docent accounting, Vrije Universiteit Amsterdam.