

**Wat is het verband tussen het adoptieproces en
het implementatieproces,
van het BBV ?**



Het Besluit Begroting en Verantwoording:

Een onderzoek naar de status van implementatie van het Besluit Begroting en Verantwoording bij de Nederlandse gemeenten.

Helwig Cornelissen
Studentennummer 838782648

Aangeboden op 3 november 2008 aan de Examencommissie:
Dhr. Prof. dr. B.H.J. Verstegen (tevens begeleider)
Dhr. Prof. dr. H. Aardema

Afstudeerscriptie
Open Universiteit Nederland Heerlen
Studierichting Accounting & Finance
Richting Management Accounting and Control
Content team: Afstudeerkring BBV

Voorwoord

Met veel plezier heb ik afgelopen 3 jaar aan deze scriptie gewerkt. Naast het schrijven van de scriptie en het uitdiepen van het onderwerp, heb ik veel geleerd over het reilen en zeilen binnen gemeenten. Ook persoonlijk heb ik me in deze periode verder kunnen ontwikkelen. Het resultaat van deze afstudeerperiode, dat in de vorm van deze scriptie voor u ligt, is mede te danken aan een aantal personen, die ik hierbij hartelijk wil bedanken.

Vanuit de Open Universiteit van Heerlen was de heer Prof. dr. B.H.J. Verstegen mijn begeleider. Hem wil ik in het bijzonder bedanken voor de leuke en zinvolle gesprekken en zeker niet onbelangrijk voor de aanvullingen, tips en opmerkingen ten aanzien van mijn scriptie. Ik kijk met veel plezier terug op onze gesprekken. Daarnaast mag ik zeker ook de medestudenten niet vergeten. We hebben kennis altijd met elkaar kunnen delen.

Tot slot wil ik ook mijn vrouw Karin bedanken voor de steun en het vertrouwen.

Naast de steun van bovengenoemde mensen heb ik ook vele andere mensen leren kennen in mijn vakjargon. Middels dit onderzoek is mijn netwerk behoorlijk uitgebreid en heeft dit deuren voor mij geopend welke anders gesloten waren gebleven.

Helwig Cornelissen
Mill, november 2008

Samenvatting

De rijksoverheid heeft lang een besloten denktank gehad om te onderzoeken waarom de burger steeds meer vervreemd raakte van de lokale politiek. Uit dit onderzoek is als conclusie naar voren gekomen om het monistische bestel om te zetten naar een dualistisch bestel. Dit betekende dat de raad dan meer kaderstellend aan de voorkant en controlerend aan de achterkant moest gaan fungeren. Juist als volksvertegenwoordiger kan de raad dan beter inspelen op deze kaderstellende taak. Resultante hiervan is dat de burger de raad beter kan aanspreken op deze kaderstellende rol, waarbij het karakter van volksvertegenwoordiger beter uit de verf zou komen en dat de burger weer dichterbij de lokale politiek betrokken raakt. De rijksoverheid heeft deze conclusie gevolgd en heeft toen besloten om dit monistische tijdperk vaarwel te zeggen en verplicht gesteld dat alle provincies en gemeenten met ingang van maart 2003 overgingen naar het dualistische tijdperk. Dit ging natuurlijk niet zomaar. Hiervoor is er begeleiding nodig geweest voor deze provincies en gemeenten.

Om dit dualistische bestel handen en voeten te geven zijn er nieuwe verslagregels (wetten) opgesteld. Deze verslagregels vallen samen onder de noemer BBV. Hiertoe is een commissie BBV in het leven geroepen. Deze commissie heeft als taak om de BBV uit te werken op de praktische uitvoerbaarheid ervan. Intussen had de rijksoverheid wel aangekondigd dat alle gemeenten en provincies verplicht waren hun begroting van 2004 conform deze verslagregels op te stellen. Deze eerste dualistische begroting hoefde nog niet alle wetten in zich hebben. Hiervoor is een groeitraject (lees implementatietraject) vrijgegeven.

Om gemeenten en provincies de helpende hand te bieden voor dit implementatietraject heeft de rijksoverheid veel gepubliceerd omtrent deze BBV. Ook heeft de commissie BBV een begeleidende rol op zich genomen alsmede de vraagbaakfunctie naar deze gemeenten en provincies. Deze scriptie is geschreven naar de adoptie en de implementatie van deze BBV door gemeenten.

Het doel van mijn afstudeeropdracht is te onderzoeken of er een verband bestaat tussen het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV. Het beoogde resultaat is het kunnen doen van aanbevelingen voor verbeteringen ten behoeve van de verdere implementatie van het BBV.

De centrale vraag luidt:

Wat is het verband tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces, beide gebaseerd op de implementatie van het BBV bij de Nederlandse gemeenten?

Om deze vraag op wetenschappelijke basis te kunnen beantwoorden heb naar theorieën gezocht voor beide processen welke aansloten bij het proces van de BBV. De kunst was om de theorieën van de afzonderlijke processen te koppelen aan elkaar zodat ik een statistisch verband kon aantonen.

Om het zoekproces naar relevante theorieën te structureren heb ik per proces een deelvraag opgesteld om later ook weer gestructureerd en wetenschappelijk onderbouwd de centrale vraag te kunnen beantwoorden. Het verband van beide processen (en deelvragen) zit hem in de koppeling van de eigenschappen uit de betreffende theorieën.

Het gaat om de volgende deelvragen:

1. Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?
2. Hoe is de implementatie van de BBV te beschrijven?
3. Welke verbanden zijn er te leggen in de eigenschappen van de adoptie en de eigenschappen van de implementatie

De eerste stap die gezet moest worden was theorieën zoeken welke ondersteunend waren aan de beschrijving van de eigenschappen van de adoptie van het BBV. Dit zijn uiteindelijk een tweetal theorieën geworden. Ten eerste de theorie van het IMVER-model van Van de Ven en de mechanismen van besluitvorming van Dimaggio and Powell. Deze theorieën bestaan uit een aantal eigenschappen. Naar aanleiding van deze eigenschappen heb ik ook mijn survey-vragen (x-vragen) kunnen inrichten.

De volgende stap was het zoeken naar theorieën welke ondersteunend waren aan de beschrijving van de eigenschappen van de implementatie van het BBV. Dit is uiteindelijk het accounting change model van Kasurinen geworden. Ook deze theorie bestaat uit een aantal eigenschappen. Naar aanleiding van deze eigenschappen heb ik mijn survey-vragen (y-vragen) kunnen inrichten.

Zodoende ontstond er een conceptueel model waarmee ik middels de survey een wetenschappelijk onderbouwd statistisch verband kon aantonen. (De correlatie tussen de "eigenschappen van het adoptieproces" en "eigenschappen van het implementatieproces" bij de gehele doelgroep is positief, middelmatig en significant ($r = 0.539$)). Ook heb ik op basis van de betreffende theorieën en de survey de deelvragen kunnen beantwoorden.

Daarna kon ik me richten op het beantwoorden van de centrale onderzoeksvraag. Deze beantwoording luidt als volgt:

Het empirisch onderzoek heeft uitgewezen dat er een statistisch verband bestaat tussen de eigenschappen van de afzonderlijke processen. Anders geformuleerd, indien de in dit onderzoek gehanteerde pijlers (eigenschappen) van IMVER goed scoren, en dus het adoptieproces naar behoren is verlopen, betekent dit dat er grote kans bestaat dat de factoren (eigenschappen) van het model van Kasurinen ook goed scoren, en dus dat het implementatieproces ook goed zal verlopen. Wat dit verband is niet wetenschappelijk aantoonbaar. Hiervoor is verder onderzoek vereist. .

Binnen beide modellen staan een aantal eigenschappen centraal welke een koppeling mogelijk maakt, waarbij het mogelijk is om bij constatering van zus en zo binnen het adoptieproces dat binnen het implementatieproces dit en dat tot gevolg kan hebben. Een soort van oorzaak – gevolg relatie. Deze koppeling is echter niet statistisch onderbouwd maar gebaseerd op interpretatie. Deze interpretatie heeft inderdaad uitgewezen dat er enkele koppelingen te maken zijn. Maar dit geldt niet voor de volledige processen. Hieruit blijkt dat het adoptieproces en het implementatieproces toch gescheiden en afzonderlijke processen zijn. De belangrijkste oorzaak-gevolg relaties zijn 1) Bij twijfel binnen de adopterende organisatie, waar dan ook in deze organisatie tijdens het adoptieproces is deze twijfel ook terug te vinden binnen het implementatieproces, 2) Acceptatie bij het adoptieproces leidt ook tot acceptatie bij het implementatieproces, 3) Interne begeleiding in het adoptieproces wordt omgezet in een positieve houding wat weer leidt tot daadkracht. Deze daadkracht vind je ook

terug in het implementatieproces. Het dient wel aanbeveling om de paar koppelingen verder te onderzoeken naar de onderliggende wetenschappelijke waarden.

Wat draagt de uitkomst op de centrale onderzoeksvraag bij aan de praktijk, aan eerdere onderzoeksresultaten en de literatuur? De gehanteerde literatuur van Van de Ven en die van Kasurinen komen voor een gedeelte overeen met elkaar. Echter Van de Ven was toen niet in de mogelijkheid om het model van Kasurinen op te nemen als toetsmodel of visa versa vanwege de gelijktijdige tijdstippen van de betreffende onderzoeken. Dit onderzoek is dus een aanvulling op beide onderzoeken.

Daarnaast is het wel plausibel om aan te nemen dat voor toekomstige implementatieprocessen het raadzaam is om de gescheiden processen (helaas worden ze in de praktijk te vaak gelijktijdig gevoerd) volgtijdelijk uit te voeren, zodat je vooraf weet wat de haperingen in het implementatieproces kunnen zijn om je hiertegen te wapenen.

Inhoudsopgave

1	Inleiding	9
1.1	Aanleiding van het onderzoek	9
1.2	Maatschappelijke relevantie	10
1.3	Wetenschappelijke relevantie	10
1.4	Probleemstelling	11
1.5	Doelstelling	11
1.6	Vraagstelling	12
2	Onderzoeksopzet en aanpak	13
2.1	Inleiding	13
2.2	Onderzoekstrategie	13
2.3	Survey	13
2.4	Opzet	15
2.5	Aanpak	16
2.6	Begripsbepaling	17
2.7	Wet- en regelgeving	17
2.8	Inkadering	18
3	Theoretisch kader	19
3.1	Inleiding	19
3.2	Besluit begroting en verantwoording	19
3.2.1	Waarom is deze BBV eigenlijk ingevoerd?	19
3.2.2	Interpretaties en conclusies voor het onderzoek	22
3.3	Adoptietheorieën	23
3.3.1	Inleiding	23
3.3.2	Het IMVER model	23
3.4	Implementatietheorieën	37
3.4.1	Inleiding	37
3.4.2	Algemene inleiding in de implementatietheorie	38
3.4.3	Management Accounting Change	40
3.4.4	Van algemeen naar een specifieke implementatietheorie	42
3.4.5	Interpretaties en conclusies voor het onderzoek	45
3.5	Onderbouwing vraagstelling voor de survey	47
4	Onderzoeksresultaten en statistische analyse	52
4.1	Algemeen	52

1 Inleiding

4.2 Verwerking van de antwoorden	55
4.3 Conclusies	60
4.3.1 Conclusies IMVER en Dimaggio & Powell (eigenschappen adoptieproces)	60
4.3.2 Conclusie Model Kasurinen (eigenschappen implementatieproces)	62
4.3.3 Verband tussen de 2 grootheden	64
4.3.4 Koppeling van de eigenschappen van het adoptieproces en het implementatieproces	65
5 Conclusies en discussie	70
5.1 Inleiding	70
5.3 De centrale onderzoeksvraag	72
5.4 Discussie en aanbevelingen	73
5.5 Samenvatting en conclusies	74
6 Onderzoeksmateriaal	75
Bijlagen	77
Appendixen	77

1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

In ben als controller werkzaam bij een gemeente. Zodoende ben ik in aanraking gekomen met nieuwe verslaggevingregels welke sinds 1 januari 2004 geldend zijn voor elke gemeente in Nederland. Deze regels worden samengevat onder de noemer Besluit Begroting en Verantwoording (BBV). Deze BBV is opgesteld omdat er binnen overheidsland met ingang van maart 2002 zich een grote verandering heeft voorgedaan. Deze grote verandering is de overgang van het monistische naar het dualistische bestel geweest. Dit dualistische bestel betekent dat er een gescheiden verantwoordelijkheid is tussen de Gemeenteraad en het College van burgemeester en wethouders. In feite zijn zij nu contractpartners van elkaar, waarbij de raad als opdrachtgever en als kadersteller fungeert en het college als verantwoordelijke aannemer en uitvoerder. Beknopt is het vanuit de landelijke overheid de bedoeling geweest om de raad weer als aanspreekpunt voor de burger te laten fungeren. De burger is volgens de centrale Nederlandse overheid vervreemd geraakt van de regionale politiek.

Daarnaast is gebleken dat de afbakening tussen BW2 enerzijds en de “eigenheid” van gemeenten anderzijds in de praktijk niet voldoende uit de verf is gekomen. Door de wijziging van het monistische naar het dualistische bestel is de BBV opgesteld om dit dualistische bestel te ondersteunen. Deze verslaggevingregels moesten inhouden dat er een beheersingsinstrument ontstond waarbij een duidelijke, leesbare, hanteerbare en begrijpelijke begroting voor alle betrokken partijen (raad, college, ambtelijk apparaat en burger) geproduceerd werd. Door deze nieuwe opzet van de begroting zou de raad beter haar kaderstellende en controlerende taak kunnen uitoefenen. Samengevat dienen deze nieuwe verslaggevingrichtlijnen dus om een hoger doel, n.l. om de burger dichter bij de raad te brengen, teweeg te brengen en om de rol en taak van de raad beter uit te kunnen laten voeren. De burger wordt immers steeds mondiger en wil meer informatie en waar voor zijn/haar belastingcenten. Voor de overheid is deze accounting change een grote uitdaging. Om de burger meer te betrekken bij de overheid is daarom het duale stelsel ingevoerd.

Een wijziging van deze verslagrichtlijnen houdt meer in dan alleen maar het opstellen van een boekwerk. Hiermee doel ik op het tot stand komen van het boekwerk. Hoe dienen de betrokken partijen hierin te participeren. Hoe vindt controlling plaats. Hoe ziet de nieuwe bedrijfsvoering eruit. Met andere woorden, de gemeenten dienen dwingend te werken conform een nieuwe gedachte.

Ondanks dat deze verslaggevingrichtlijnen dwingend zijn voorgeschreven is iedere gemeente vrij geweest om deze naar eigen wensen te implementeren. Uiteraard wel met inachtneming van het wettelijke kader van het BBV, opgelegd vanuit de rijksoverheid. Naar de adoptie en implementatie van deze BBV gaat juist mijn interesse uit.

Ik wil gaan onderzoeken of er een verband bestaat tussen het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV.

1.2 Maatschappelijke relevantie

Ter ondersteuning van het dualisme is ook de regelgeving op het gebied van verslaglegging voor gemeenten veranderd. Per 1 januari 2004 moet de verslaglegging van gemeenten en provincies voldoen aan de eisen van het BBV (Besluit, Begroting en Verantwoording). Het BBV is de herziene versie van de Comptabiliteitsvoorschriften 1995.

Naast de invoering van het dualisme zijn er nog een aantal andere redenen voor invoering van het BBV. Dit zijn zaken als de te ruime interpretatie van de regels uit het CV'95 en de verbetering van onderlinge vergelijkbaarheid van gemeentelijke en provinciale verslaggeving. (een trend die ook is te bespeuren in het bedrijfsleven, denk maar aan de International Accounting Standards en de US General Accounting Principles)

Echter, Accounting en accounting change is een vakgebied dat niet een vereiste is voor participanten in het dualistische bestel. Sterker nog, er zijn geen vereisten ten aanzien van bekwaamheid. In de tijd van het monisme was het voor een gemiddelde burger en ook voor een raad die daar een vertegenwoordiging van is, niet altijd eenvoudig om de planning en control-documenten van een gemeente te doorgronden en te begrijpen. De materie van verslaglegging zelf is al niet eenvoudig. Verder waren de begroting en de jaarrekening als documenten niet uniform van opzet in gemeenteland. Daarbij speelt de wijze waarop wordt geredigeerd en verbanden zichtbaar zijn of kunnen worden gelegd, een belangrijke rol bij de toegankelijkheid.

De vraag is of het van invloed is hoe de opzet van de documenten wordt gekozen. Wellicht is het zo dat de materie van begroten en verantwoordten minstens een financieel-economische basiskennis vraagt of kennis van het BBV. Als dit geen voorwaarde is voor de participanten in het dualistische bestel en als dit ook niet nadrukkelijk wordt ontwikkeld tijdens de zittingsperiode, is het de vraag wie de inhoud van de begroting en jaarstukken op haar merites kan beoordelen. Om dit te kunnen geldt wel als voorwaarde dat alle participanten (raad, college, ambtelijk apparaat) de BBV ook daadwerkelijk omarmen en implementeren.

Middels dit onderzoek wil ik een bijdrage leveren aan wetenschappelijke kennis waar anderen weer op voort kunnen bouwen. Daarnaast geeft dit onderzoek ook inzichten die van belang kunnen zijn bij accounting change in vergelijkbare organisaties.

1.3 Wetenschappelijke relevantie

In de wetenschappelijke literatuur zijn uiteenzettingen, bevindingen, onderzoeksresultaten, uitgangspunten, historie en dergelijke te vinden over accounting change. Deze zijn onder andere getoetst bij de implementatie van PPBS en BBI. De onderzoeken van Aardema, van Helden en ter Bogt behoorden tot de basisstof voor dit onderzoek. Verder is er op internationaal gebied veel te vinden. Daarbij spraken een aantal onderzoeken en resultaten daarvan mij in het bijzonder aan. Het gaat om onder andere onderzoeken van Burns, Scapens, Ezzammel, Viavio, Kasurinen en anderen. De resultaten hiervan neem ik mee in dit onderzoek. Zijn de resultaten van de implementatie van het BBV te verklaren op basis van de accounting change en de resultaten van PPBS, het BBI en andere instrumenten? Sluiten de adoptie- en implementatietheorieën en of onderzoeken aan bij de theorieën omtrent accounting change. Dit onderzoek moet bijdragen aan verdere inzichtvergroting van adoptie en implementatie van het BBV.

1.4 Probleemstelling

Het besluit BBV beoogt de informatie die de begroting in zich draagt zowel aan de voorkant als ook aan de achterkant, de verantwoordingszijde, transparant, betrouwbaar, getrouw, inzichtelijk te maken voor alle betrokken partijen (raad, college, ambtelijk apparaat en burger) (aldus W. Wijntjes, voorzitter van de Commissie BBV in een interview in 2004). Deze BBV werd in 2004 vanuit de rijksoverheid verplicht gesteld aan alle gemeenten en provincies in Nederland. Dit betekende dat iedere begroting (welke in 2003 wordt opgesteld) aan de BBV eisen moet voldoen. De rijksoverheid heeft wel veel gepubliceerd omtrent deze BBV. Ook is er een commissie BBV ingesteld om gemeenten hierbij te begeleiden. Echter iedere gemeente heeft zelf mogen bepalen hoe ze deze BBV implementeerden en op welke wijze van adoptie is overgegaan. Middels dit onderzoek wil ik een antwoord vinden op de vraag, of er een verband bestaat tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces van het BBV.

1.5 Doelstelling

De rijksoverheid heeft lang een besloten denktank gehad om te onderzoeken waarom de burger steeds meer vervreemd raakte van de lokale politiek. Uit dit onderzoek is als conclusie naar voren gekomen om het monistische bestel om te zetten naar een dualistisch bestel. Dit betekende dat de raad dan meer kaderstellend aan de voorkant en controlerend aan de achterkant moest gaan fungeren. Juist als volksvertegenwoordiger kan de raad dan beter inspelen op deze kaderstellende taak. Resultante hiervan is dat de burger de raad beter kan aanspreken op deze kaderstellende rol, waarbij het karakter van volksvertegenwoordiger beter uit de verf zou komen en dat de burger weer dichterbij de lokale politiek betrokken raakt. De rijksoverheid heeft deze conclusie gevolgd en heeft toen besloten om dit monistische tijdperk vaarwel te zeggen en verplicht gesteld dat alle provincies en gemeenten met ingang van maart 2003 overgaan naar het dualistische tijdperk. Dit gaat natuurlijk niet zomaar. Ook hiervoor is er begeleiding nodig geweest voor deze provincies en gemeenten.

Om dit dualistische bestel handen en voeten te geven zijn er nieuwe verslagregels (wetten) opgesteld. Deze verslagregels vallen samen onder de noemer BBV. Hiertoe is een commissie BBV in het leven geroepen. Deze commissie heeft als taak om de BBV uit te werken en te toetsen op het dualistische gehalte en op de praktische uitvoerbaarheid ervan. Intussen heeft de rijksoverheid wel aangekondigd dat alle gemeenten en provincies verplicht zijn hun begroting van 2004 conform deze verslagregels op te stellen. Dit betekende dus een verplichte adoptie. Deze eerste dualistische begroting hoefde nog niet alle wetten in zich hebben. Ook hiervoor is een groeitraject (lees implementatietraject) voor vrijgegeven. Iedere gemeente en provincie heeft deze implementatie naar eigen kunnen en inzicht vorm mogen geven.

Het doel van mijn afstudeeropdracht is te onderzoeken of er een verband bestaat tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces van het BBV. Het beoogde resultaat is het kunnen doen van aanbevelingen voor verbeteringen ten behoeve van de verdere implementatie van het BBV.

1.6 Vraagstelling

De centrale vraag en tevens de probleemstelling luidt:

Wat is het verband tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces, beide gebaseerd op de implementatie van het BBV bij de Nederlandse gemeenten?

Er is al veel gepubliceerd over implementaties in het algemeen alsmede over verplichte implementaties. Ook is er al studie gedaan naar welke factoren hierbij een belangrijke rol spelen. Deze stimulerende of juist beperkende factoren in het adoptieproces en het implementatieproces wil ik vergelijken en onderzoeken of er een verband bestaat. Door het verband tussen het adoptieproces en het implementatieproces te onderzoeken kan ik uitspraken doen over de oorzaak en gevolgrelaties tussen beide processen. Dit ter lering voor eventuele toekomstige implementaties. Dit in de zin van, als je tijdens het adoptieproces zus en zo waarneemt kun je verwachten dat je in het implementatieproces dit en dat zult waarnemen.

Om deze eigenschappen helder naar voren te krijgen dien ik eerst antwoord te geven op de volgende deelvragen:

1. Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?

Zoals bovenstaand omschreven is de BBV een verplicht nummer geweest vanuit de rijksoverheid. Vanuit een literatuurstudie kon ik artikelen en onderzoeken selecteren op verplichte implementaties, zodat ik op wetenschappelijke basis een beschrijving kon geven van de wijze van adoptie en omarming van de BBV. Deelvraag 1 heb ik behandeld in hoofdstuk 4.

Nadat ik op wetenschappelijk basis een omschrijving van de adoptie van de BBV heb geformuleerd, kon ik me richten op de beschrijving van de implementatie van het BBV. Om een omschrijving op wetenschappelijke basis te verkrijgen van de implementatie van de BBV heb ik ook hiervoor een deelvraag geformuleerd. Deze luidt:

2.0 Hoe is de implementatie van de BBV te beschrijven?

Ook hiervoor is veel literatuur op wetenschappelijke basis beschikbaar. Te denken valt aan het fenomeen accounting change. Immers, de hele BBV operatie is in feite gewoon een accounting change. Aan de accounting change heb ik in hoofdstuk 3 een aparte paragraaf geweid als inleiding om vanuit deze accounting change gericht te zoeken naar artikelen en onderzoek omtrent stimuleringsfactoren en of succesfactoren. Deelvraag 2 heb ik behandeld in hoofdstuk 4.

Op basis van beide beschrijvingen heb ik mijn survey kunnen inrichten. Deze survey toont de correlatie van de twee beschrijvingen aan.

3. Welke verbanden zijn er te leggen in de eigenschappen van de adoptie en de eigenschappen van de implementatie

Deelvraag 3 heb ik behandeld in hoofdstuk 4.

2 Onderzoeksopzet en aanpak

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk beschrijft de aanpak en verantwoording van het onderzoek. Het onderzoek bestaat eigenlijk uit een survey, waarbij er middels een schriftelijke enquête onderzoek is gedaan bij alle gemeenten van Nederland. In de volgende paragrafen wordt beschreven hoe het onderzoek is verlopen.

2.2 Onderzoekstrategie

Het gaat om een empirisch onderzoek. De gehanteerde theorieën uit het literatuuronderzoek zijn daar waar dit bijdroeg aan het geheel, als ondersteuning gebruikt.

Op zich is de keuze van het survey, in de vorm van een cross-sectioneel onderzoek (d.w.z. er wordt op 1 tijdstip materiaal verzameld bij 1 en dezelfde groep), opmerkelijk. Normaliter wordt dit gebruikt om een breed beeld te krijgen van een tijdruimtelijk uitgebreid fenomeen. De motivatie om een survey te gebruiken is valide. Maar er moet wel goed beseft worden dat het niet om een evaluatie gaat van een fenomeen, maar om een momentopname, waarbij in het bijzonder gekeken wordt naar de implementatie. In een later of ander onderzoek kan het tijdruimtelijk aspect aan de orde worden gesteld. Nu gaat het om het in beeld brengen van de meningen over, dan wel naar aanleiding van, de implementatie van het BBV in het algemeen. Het aselechte aspect van de steekproef is uitgevoerd op de raadsleden (voorzitter commissie middelen en een willekeurig raadslid), een collegelid (portefeuillehouder financiën) en de controller of hoofd financiën. In totaal zijn zodoende 481 gemeenten * 4 personen uitgenodigd mee te werken.

2.3 Survey

Het eerste deel van het onderzoek bestaat uit een survey dat gezamenlijk door de onderzoeksgroep is uitgevoerd. De survey is een type onderzoek waarbij de onderzoeker probeert om een breed beeld te krijgen van een tijdruimtelijk uitgebreid fenomeen. (Verschuren en Doorewaard, 2000).

Kenmerken van een survey zijn:

- Een groot aantal onderzoekseenheden.
- Een arbeidsextensieve generering van data.
- Meer breedte dan diepte.
- Een aselechte steekproef.
- Kwantitatieve gegevens en analyse.
- Een gesloten datagenerering liefst op afstand.

Waarbij het meest kenmerkende toch wel het grote aantal onderzoekseenheden is (minimaal 40 tot 50 eenheden).

Veelal wordt als onderzoekstechniek de schriftelijke enquête gebruikt.

Enkele voor- en nadelen zijn:

- Het bereik van een survey is erg groot.
- Er zijn veel methodologische boeken over geschreven.
- De survey heeft een geringe diepgang.
- Er moet van tevoren al een relatief grote kennis over het te onderzoeken onderwerp aanwezig zijn. Dit om een zo goed mogelijke vragenlijst te kunnen construeren.

Voor de survey zijn alle gemeenten van Nederland benaderd. Omdat het hier een zeer grote groep van respondenten betrof is gekozen voor een schriftelijke enquête die is uitgezet op internet. Aangezien de onderzoeksgroep uit 7 personen bestond en ieder zijn/haar eigen vragen en doelgroepen had, werd het een vrij lange vragenlijst. De vragenlijst vindt u in Bijlage 1. Het totale aantal vragen bedroeg 84. De vragen waren opgedeeld per doelgroep. De doelgroep bestond uit 4 groepen:

- Gemeenteraadsleden (58 vragen)
- Collegeleden (71 vragen)
- Controllers/hoofden financiën (61 vragen)
- Voorzitters commissie middelen (45 vragen)

Via een vooraankondiging per brief en een mail aan de gemeenten is men op de hoogte gebracht van de enquête. De enquête kon via het internet worden ingevuld en daarna worden verzonden aan een medewerker van de Open Universiteit die de data verzamelde. In totaal hebben 336 personen de enquête ingevuld. In de onderstaande tabel is de respons per doelgroep weergegeven (niet opgeschoond).

Tabel 2.1 Respons per doelgroep

Doelgroep		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	College	41	12,2	12,2	12,2
	Controller	124	36,9	36,9	49,1
	Raadslid	105	31,5	31,5	80,7
	Voorzitter commissie/middel	65	19,3	19,3	100,0
	Total	335	100,0	100,0	

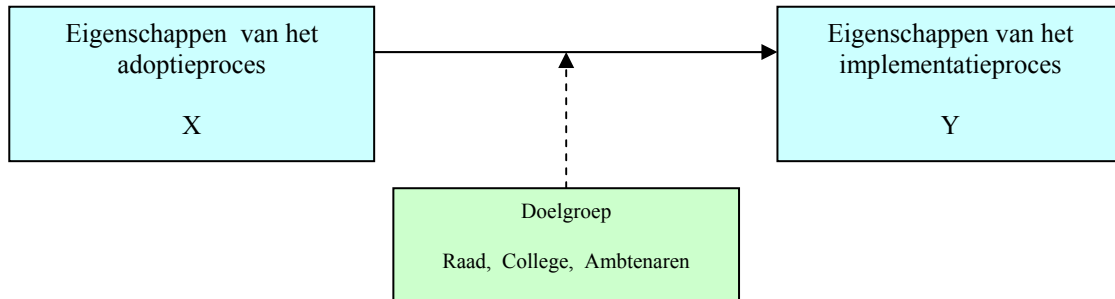
Om de groep van respondenten zo groot mogelijk te krijgen zijn de raadsleden en de voorzitters van de commissie middelen voor mijn onderzoek samengevoegd, aangezien voorzitters van commissie middelen ook raadsleden zijn.

In de survey zijn voor mijn onderzoek 23 vragen opgenomen. Deze vragen zijn door 225 respondenten geheel ingevuld. Twaalf vragen hadden betrekking op de stimuleringsfactoren, elf vragen hadden betrekking op de tussenresultaten omtrent het BBV. De vragen zijn gescoord middels een 5-punts Lickert-schaal. De schaal liep hierbij van '1 = mee eens' tot '5 = mee oneens'.

De betrouwbaarheid van de schaal was: Transparantie: $\alpha = .6838$

Hieronder vindt u het conceptueel model behorende bij de survey.

Conceptueel model van de survey



Van de 481 gemeenten die de vragenlijst hebben ontvangen, hebben 336 respondenten de vragenlijst geheel of gedeeltelijk ingevuld. Bij vier doelgroepen is dat een respons van meer dan 17%. Voor mijn onderzoek zijn er 225 respondenten overgebleven die de vragenlijst compleet hadden ingevuld. Dit waren 36 collegeleden en 82 raadsleden en 107 controllers.

Deze onderzoeksmethode heeft voldoende informatie voor het onderzoek opgeleverd.

2.4 Opzet

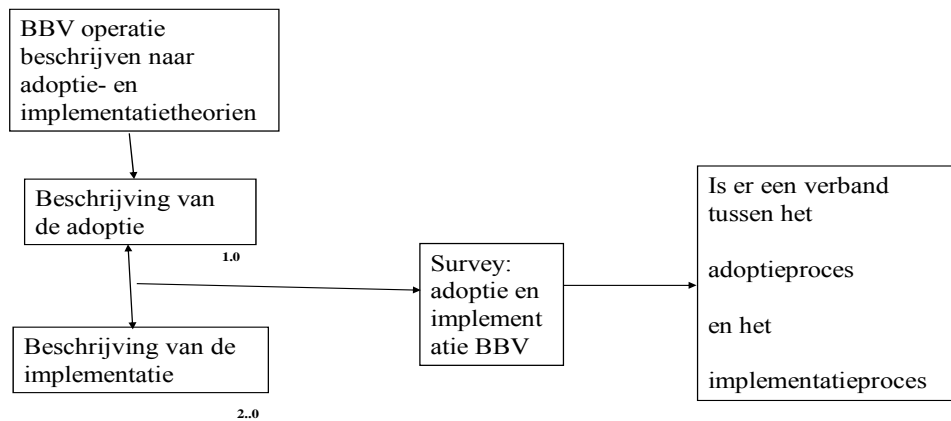
Als inleiding is de aanleiding en de probleemstelling opgesteld. Ook is toegelicht hoe en waarom de Rijksoverheid deze BBV geïmplementeerd wilde zien bij de gemeenten.

In hoofdstuk 3 (theoretisch kader) komen de adoptietheorieën en implementatietheorieën aan bod welke overeenkomen bij de opgelegde invoering van het BBV vanuit de rijksoverheid voor gemeenten. Vervolgens wordt in dit hoofdstuk ook ingegaan in de Accounting Change theorieën om vanuit deze theorieën te komen tot stimuleringsfactoren en of succesfactoren. Aan het einde van dit hoofdstuk wordt op basis van de verzamelde literatuur ingegaan op de beantwoording van de deelvragen.

In hoofdstuk 4 worden de verzamelde gegevens van de survey geanalyseerd.

In hoofdstuk 5 worden de deelvragen definitief beantwoord alsmede de centrale vraagstelling.

Schematisch ziet de onderzoeksopzet er onderstaand uit.



Onderzoeksofzet met hoofdvraag, 2 deelvragen .

2.5 Aanpak

Stap 1: Theoretisch onderzoek naar: de beschrijving van de adoptie van het BBV. Deze theorieën uitwerken en vervolgens koppelen aan de implementatie van het BBV.

De stimulie welke Arco van de Ven omschrijft in zijn IMVER model (psychologische, sociologische, politieke, economische) en de beperkende factoren van Dimaggio and Powell (dwang, imitatie en normatieve druk) zijn opgenomen in de X-vragen. Deze X-vragen zijn dan ook zodanig opgesteld dat ze deze theorieën vertegenwoordigen. In bijlage 1 kunt u zien bij welke X-vraag welke theorie en welke eigenschap binnen de betreffende theorie wordt vertegenwoordigd.

Stap 2: Theoretisch onderzoek naar: de beschrijving van het implementatieproces. Deze theorieën uitwerken en vervolgens koppelen aan de implementatie van het BBV.

De Y-vragen vertegenwoordigen de theorieën rondom het implementatieproces. Deze theorieën bestaan uit de accounting change. Relevante literatuur, betreffende de omarming van de implementatie, komen Kasurinen, Ter Bogt en van Helden, Burns & Scapens in aanmerking. Vervolgens zal vanuit de accounting change de link gelegd worden naar de implementatie van het BBV. In bijlage 1 kunt u zien welke Y-vraag welke theorie en welke eigenschap binnen de betreffende theorie wordt vertegenwoordigd.

Stap 3: Uitvoeren van de groepssurvey

Stap 4: Verbanden leggen tussen eigenschappen adoptieproces en de eigenschappen implementatieproces.

Met de uitkomsten van de literatuurstudie en het survey wordt getracht verklaringen te vinden in de theorie.

Stap 5: Trekken van conclusies

Welke stimulerende of juist beperkende factoren zijn te herkennen, gebaseerd op de theorieën, bij de implementatie van het BBV. Tenslotte is ook gekeken naar de toegevoegde waarde van dit onderzoek naar de verdere implementatie van het BBV.

2.6 Begripsbepaling

Voor de begripsbepaling maak ik gebruik van de stipulatieve definities. De bruikbaarheid van deze definities zal ik duidelijk maken met de afbakening van de begrippen, aansluiting bij de doel- en vraagstelling en welke waarneembare zaken in dit onderzoek onder de definitie vallen. Het domein van het onderzoek is de implementatie van het BBV.

In dit onderzoek versta ik onderstaande begrippen als volgt omschreven:

Accounting change

Het overgaan van de ene wijze van verslaglegging naar een andere wijze van verslaglegging.

Beheersing

Het beïnvloeden van managers en andere leden van de organisatie om de implementatie van de organisatiestrategieën te bewerkstelligen.

Concept en instrument

In dit onderzoek wordt dit begrip opgevat als een middel, dat kan worden ingezet ter realisatie van een hogere mate van effectiviteit en efficiency van voortbrengingsprocessen in een organisatie.

Adoptie

Adoptie is de beslissing om gebruik te maken van een concept of instrument.

Adoptieproces

De weg die bewandelt wordt om tot de beslissing te komen om wel of niet tot adoptie te komen.

Implementatie

Het verwezenlijken en invoeren van een nieuw verslagleggingsysteem in een verwerkende organisatie.

Implementatieproces

De weg die bewandelt wordt om tot implementatie te komen.

Eigenschappen adoptieproces versus implementatieproces

In de uiteenlopende beschreven en geraadpleegde theorieën omtrent het adoptieproces en het implementatieproces wordt vanuit verschillende optieken gerefereerd naar factoren. Voorbeelden hiervan zijn de stimuleringsfactoren uit IMVER, de diverse factoren uit het model van Kasurinen, de slagingsfactoren voor implementatie van Hill & Huppe. Om al deze verschillende factoren samen te brengen heb ik in deze scriptie deze onder een noemer geplaatst. Deze noemer noem ik in deze scriptie eigenschappen.

2.7 Wet- en regelgeving

De relevante wet- en regelgeving valt in een aantal onderdelen op te knippen. Om te beginnen is er natuurlijk de Gemeentewet die als basis dient voor de gemeenten van Nederland. Ook speelt de nieuwe bestuursindeling van gemeenten, in de vorm van de Wet Dualisering

gemeentebestuur een belangrijke rol. Daarnaast is er de wet- en regelgeving ten aanzien van verslaglegging. Het gaat om BW2, het Besluit Begroting en Verantwoording en de diverse afgeleiden daarvan. Kort wordt verwezen naar naar internationale wet- en regelgeving. De wet- en regelgeving en het wel of niet op een juiste wijze hier invulling aan geven, maakt geen onderdeel uit van dit onderzoek. Voor zover van toepassing en belang is, is wet- en regelgeving meegenomen in dit onderzoek.

2.8 Inkadering

Waar het mij niet om te doen is in deze scriptie, is wat de oorzaak en de politieke uitwerking is van de invoering van de Wet Dualisering gemeentebestuur. Het dualisme als fenomeen maakt derhalve geen onderdeel uit van het onderzoeksterrein. Wat ook geen onderdeel uitmaakt van het onderzoek, zijn de nieuwe instrumenten die de raad heeft gekregen om haar controlerende taak beter te kunnen uitoefenen.

3 Theoretisch kader

3.1 Inleiding

In paragraaf 3.2 wordt eerst uiteengezet wat de inhoud van het BBV is en wat de beleidsdoelstellingen zijn van het BBV. Dit als achtergrondinformatie ten behoeven van de te behandelen theorieën. Ondanks dat deze beleidsdoelstellingen als achtergrondinformatie dient, komen enkele beweringen rondom het BBV terug in de beantwoording van de deelvragen. In paragraaf 3.3 worden er enkele adoptietheorieën en adoptiemethodieken nader toegelicht en bekeken waarom IMVER voor de BBV een bruikbare theorie is. In paragraaf 3.4 wordt de theorie omtrent management accounting change alsmede de theorie omtrent implementatie behandeld.

3.2 Besluit begroting en verantwoording

Per 1 januari 2003 zijn de Comptabiliteitsvoorschriften 1995, die golden als regelgeving voor de inrichting van begroting en jaarstukken, vervangen door het BBV (besluit begroting en verantwoording). Dit betekent dat vanaf begrotingsjaar 2004 de begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de informatie voor derden aan het BBV dienen te voldoen.

3.2.1 Waarom is deze BBV eigenlijk ingevoerd?

Hiervoor zijn meerdere redenen te noemen (Mortel, 2003).

1. Bij evaluatie van de CV'95 is gebleken dat deze teveel interpretatieruimte bood doordat als leidraad was gekozen voor het principe BW 2, tenzij de eigenheid van provincies en gemeenten het niet toelaat. (Nota van toelichting, 20 jan. 2003) Dit bleek in de praktijk niet geheel duidelijk te werken. Dit kwam voornamelijk doordat het begrip eigenheid, dat bij de CV'95 is gebruikt niet verder was gedefinieerd.

Per 7 maart 2002 is de wet dualisering gemeentebestuur in werking getreden. Deze wet regelt de ontvlechting van de posities zowel als de taken van de raad en het college. Collegeleden zijn geen lid meer van de raad. Verder heeft in deze nieuwe wet de raad een kaderstellende en controlerende taak en heeft het college de taak van bestuur en het afleggen van verantwoording. Hieruit zijn 2 subprincipes naar voren gekomen, namelijk:

- Iedere doelgroep krijgt zijn eigen informatie/documenten.
- De raad stelt beleidsuitgangspunten van beheersaspecten en van lokale heffingen vast.

2. De toenemende behoefte aan vergelijkbare cijfers van gemeenten door bijvoorbeeld de Europese unie en de steeds grotere maatschappelijke druk op overheden om rekenschap aan de burgers af te leggen. Door de grotere vrijheid echter die de duale begroting gemeenten geeft staat dit op gespannen voet met elkaar. Hiervoor is de IV3 regeling in het leven geroepen die in de voorschriften over de aan te leveren informatie aan derden voorziet.

Bovengenoemde redenen zijn dan ook de beleidsdoelstellingen van het BBV.

Het eigenlijke BBV bestaat uit drie documenten:

- Het Besluit, begroting en verantwoording zelf

- De uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten voor provincies en gemeenten
- Vraag en antwoordrubriek van de commissie BBV

Deze drie documenten kunnen worden gezien als de tegenhangers van het 'BW2', 'het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen' en de 'richtlijnen voor de jaarverslaggeving', welke het kader voor de verslaglegging van BBV vormen.

Het begrip "Eigenheid"

Het begrip eigenheid is te onderscheiden in vier elementen (Mortel, 2003):

1. Bij gemeenten ligt in tegenstelling tot bedrijven veel meer de nadruk op de begrotingscyclus. De begroting heeft o.a. een allocatie –en autorisatiefunctie, hierdoor is de begroting leidend ten opzichte van de jaarrekening. Bij bedrijven is juist de jaarrekening leidend.
2. Bedrijven zijn inkomensverwervend, dit betekent dat men via de exploitatie door vermogensvermeerdering de continuïteit probeert te waarborgen. Het accent ligt dus op het vermogen en de balans. Bij gemeenten is juist de exploitatie het belangrijkste en is het vermogen van secundair belang. De financiële positie is bij gemeenten wel van groot belang, omdat met een gezonde financiële positie de voorzieningen in stand kunnen worden gehouden. De financiële positie is breder dan alleen het vermogen, maar houdt ook rekening met bijvoorbeeld cashflow.
3. Activa in het bedrijfsleven hebben een meerjarig economisch nut. Ze genereren opbrengsten gedurende meerdere jaren. Bij gemeenten komen deze activa ook voor, echter gemeenten hebben ook activa die geen opbrengsten genereren, dit zijn de zogenaamde maatschappelijke activa (bruggen, wegen, etc.)
4. Gemeenten ontvangen van derden specifieke middelen die, indien ze niet kunnen worden uitgegeven aan een specifiek doel, moeten worden teruggegeven.

Met dit eigenstandige karakter van gemeenten is bij het BBV nadrukkelijk rekening gehouden door het document "Uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten voor provincies en gemeenten", te vergelijken met de richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving, en door de instelling van de commissie BBV die onder andere door middel van de vraag –en antwoordrubriek zorg moet dragen voor een eenduidige manier van interpretatie van de regels die in het BBV verwoord zijn.

Het begrip "Dualisme"

Op 7 maart 2002 is de Wet dualisering gemeentebestuur in werking getreden. De wet regelt de ontvlechting van raad en college van burgemeester en wethouders door hun posities, functies en bevoegdheden te scheiden. Een wethouder is geen lid meer van de raad. De bevoegdheden betreffende bestuurlijke uitvoering liggen bij het college van burgemeester en wethouders. De controlerende bevoegdheden en die op het gebied van verordeningen liggen bij de raad. De raad stelt dus de kaders vast waarbinnen het bestuur kan en mag opereren.

In het kort (Berenschot, 2004):

- Posities: de onverenigbaarheid van het raadslidmaatschap en het wethouderschap en de mogelijkheid van de wethouder van buiten de raad en van buiten de gemeente.
- Functies: de raad concentreert zich op kaderstelling, vertegenwoordiging en controle en het college concentreert zich op bestuur.
- Bevoegdheden: de budgettaire, verordenende en controlerende bevoegdheden van de raad worden versterkt en de bestuursbevoegdheid van het college wordt versterkt.

Na 150 jaar monisme is dat een forse verandering van het bestuurlijke stelsel. Onder voorzitterschap van prof. Dr. D.J. Elzinga is in 1998 de staatscommissie 'Dualisme en lokale democratie' opgericht. Deze commissie moest onderzoeken hoe de dualisering van het lokale bestuur moest worden vormgegeven.

Waarom dualisering? (Elzinga 1998)

Het komt erop neer dat in het monisme de verhoudingen van raad en college zo vervlochten waren dat de verantwoordelijkheidsverdeling in de dagelijkse praktijk onduidelijk was.

Verder onderkende de staatscommissie een drietal problemen, nl.:

- Positie van politieke partijen: een teruglopend leden aantal, waardoor het steeds problematischer werd mensen te vinden voor politieke functies op lokaal niveau.
- Transparantie van het bestuurlijke stelsel: zoals boven al genoemd was de verantwoordelijkheidsverdeling tussen raad en college onduidelijk. Raadsleden waren zowel bestuurder als controleur. Door hun werk als bestuurder kwam men niet toe aan de eigenlijke taken als controle en vertegenwoordiging van de burger.

Doelen van het dualisme (Berenschot, 2004)

- Betere herkenbaarheid van de lokale politiek door verduidelijking van rollen.
- De scheiding van rollen en verantwoordelijkheden zal leiden tot een grotere vitaliteit en herkenbaarheid van de lokale democratie.
- De positie van de burgemeester wordt versterkt door zijn bevoegdheden uit te breiden.
- Herstel van de positie van de gemeenteraad als het belangrijkste lokale politieke forum.
- Herstel van de volksvertegenwoordigende functie van de gemeenteraad.

Zoals eerder al gezegd is één van de instrumenten die voortkomt uit het dualisme het BBV.

De vraag is of het van invloed is hoe de opzet van de documenten binnen het BBV wordt gekozen. Wellicht is het zo dat de materie van begroten en verantwoorden minstens een financieel-economische basiskennis vraagt of kennis van het BBV. Als dit geen voorwaarde is voor de participanten in het dualistische bestel en als dit ook niet nadrukkelijk wordt ontwikkeld tijdens de zittingsperiode, is het de vraag wie de inhoud van de begroting en jaarstukken op haar merites kan beoordelen. Om dit te kunnen geldt wel als voorwaarde dat alle participanten (raad, college, ambtelijk apparaat) de BBV ook daadwerkelijk omarmen en implementeren.

Om de gemeenten en provincies te ondersteunen voor invoering van het BBV is een commissie BBV in het leven geroepen. Deze commissie heeft als taak om de BBV uit te werken en te toetsen op het dualistische gehalte en op de praktische uitvoerbaarheid ervan. Daarnaast dient deze commissie ervoor te zorgen dat het BBV op een eenduidige manier wordt uitgevoerd. Intussen heeft de rijksoverheid wel aangekondigd dat alle gemeenten en provincies verplicht zijn hun begroting van 2004 conform deze verslageregels op te stellen. Deze eerste dualistische begroting hoefde nog niet alle wetten in zich hebben. Ook hiervoor is een groeitraject (lees implementatietraject) voor vrijgegeven. Iedere gemeente en provincie heeft deze implementatie naar eigen kunnen en inzicht vorm mogen geven.

Met andere woorden, de gemeenten dienen per 1 januari 2004 dwingend te werken conform een nieuwe gedachte. Doordat deze verslaggevingrichtlijnen dwingend zijn voorgeschreven kan ik me voorstellen dat iedere gemeente daar afzonderlijk mee is omgegaan. Sterker nog, iedere gemeente is vrij geweest om deze naar eigen wensen in te vullen. Uiteraard wel met inachtneming van het wettelijke kader van het BBV, opgelegd vanuit de rijksoverheid. Maar

doordat gemeenten en provincies vrij zijn geweest in hun adoptie en implementatieplan is ook hier een diversiteit aan adoptieprocessen en implementatietrajecten te bespeuren.

Middels dit onderzoek is een bijdrage geleverd aan de beantwoording van de vraag, welke specifieke stimuleringsfactoren (of juist beperkende factoren) het succes van de adoptie en of implementatie van het BBV en hiermee indirect ook het dualisme binnen de ambtelijke organisatie van gemeenten zijn geweest.

3.2.2 Interpretaties en conclusies voor het onderzoek

Ondanks dat bovenstaande bedoeld is als achtergrondinformatie kunnen bovenstaande onderzoeken al zorg dragen voor een eerste theoretische onderbouwing van beantwoording van de 1e deelvraag. Onderstaand staat opgesomd wat er in deze paragraaf is verzameld ter ondersteuning van deze 1e deelvraag:

1.0 Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?

Waarom dualisering? (Prof Dr. D.J. Elzinga 1998)

- Positie van politieke partijen: een teruglopend leden aantal, waardoor het steeds problematischer werd mensen te vinden voor politieke functies op lokaal niveau.
- Transparantie van het bestuurlijke stelsel: zoals boven al genoemd was de verantwoordelijkheidsverdeling tussen raad en college onduidelijk. Raadsleden waren zowel bestuurder als controleur. Door hun werk als bestuurder kwam men niet toe aan de eigenlijke taken als controle en vertegenwoordiging van de burger.

Doelen van het dualisme(Berenschot, 2004)

- Betere herkenbaarheid van de lokale politiek door verduidelijking van rollen.
- De scheiding van rollen en verantwoordelijkheden zal leiden tot een grotere vitaliteit en herkenbaarheid van de lokale democratie.
- De positie van de burgemeester wordt versterkt door zijn bevoegdheden uit te breiden.
- Herstel van de positie van de gemeenteraad als het belangrijkste lokale politieke forum.
- Herstel van de volksvertegenwoordigende functie van de gemeenteraad.

(Berenschot, 2004)

De vraag is of het van invloed is hoe de opzet van de documenten binnen het BBV wordt gekozen. Wellicht is het zo dat de materie van begroten en verantwoorden minstens een financieel-economische basiskennis vraagt of kennis van het BBV. Als dit geen voorwaarde is voor de participanten in het dualistische bestel en als dit ook niet nadrukkelijk wordt ontwikkeld tijdens de zittingsperiode, is het de vraag wie de inhoud van de begroting en jaarstukken op haar merites kan beoordelen. Om dit te kunnen geldt wel als voorwaarde dat alle participanten (raad, college, ambtelijk apparaat) de BBV ook daadwerkelijk omarmen en implementeren.

(Ministerie BZK en Elzinga)

Om de gemeenten en provincies te ondersteunen voor invoering van het BBV is een commissie BBV in het leven geroepen. Deze commissie heeft als taak om de BBV uit te werken en te toetsen op het dualistische gehalte en op de praktische uitvoerbaarheid ervan. Daarnaast dient deze commissie ervoor te zorgen dat het BBV op een eenduidige manier

wordt uitgevoerd. Intussen heeft de rijksoverheid wel aangekondigd dat alle gemeenten en provincies verplicht zijn hun begroting van 2004 conform deze verslagregels op te stellen.

(Elzinga)

Ondanks dat de invoering van het BBV dwingend is opgelegd zijn gemeenten en provincies vrij zijn geweest in hun adoptie en implementatieplan.

3.3 Adoptietheorieën

3.3.1 Inleiding

In de literatuurstudie omtrent adoptietheorieën beland je in verschillende stromingen van theorieën. Om hier structuur in aan te brengen is de literatuurstudie ingedikt naar gedwongen adopties. Immers, bij de implementatie van het BBV is sprake van een gedwongen adoptie. Zodoende is de reikwijdte van de literatuur fors beperkt. Voorbeelden hiervan zijn studies van Roberts en Greenwood, Kaplan, Anthony, Vosselman, Abrahamson, Rogers, Wolfe, Dimaggio and Powell en nog vele anderen. Door steeds verder te graven in deze literatuur stuitte ik op het promotieonderzoek van Arco van de Ven. Hij heeft het adoptieproces onderzocht. De titel van dit onderzoek luidt: Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: Meer dan een kwestie van kiezen. Juist dit onderzoek sluit perfect aan op dit onderzoek. Dit vanwege de grote gelijkens van de adoptie van het BBV. Ook van de Ven heeft de zeer uiteenlopende theorieën onderzocht en vergeleken met elkaar. Al deze theorieën heeft hij samengevat in een nieuw model. Dit model heet het IMVER-model. Dit onderzoek leunt heel sterk op het onderzoek van Van de Ven. Vervolgens is ook de relatie gelegd met adoptie en Management Accounting Change.

3.3.2 Het IMVER model

3.3.2.1 Inleiding

Het toenemende gebruik van standaardinstrumenten en de aanhoudende signalen van teleurstellende resultaten van de toepassing van veel nieuwe managementtechnieken maken inzicht in het verloop van het adoptieproces van beheersinstrumenten (en dat is het BBV) zeer relevant. In de theorievorming over adoptie van instrumenten voor de beheersing van organisaties worden schijnbaar tegenstrijdige verklaringen gegeven. Zo wordt uit de transactiekostenbenadering afgeleid dat de keuze wordt bepaald door het relatieve efficiencyvoordeel en uit de institutionele benadering valt af te leiden dat imitatie of bijvoorbeeld dwang de adoptie van beheersingsinstrumenten zal bepalen. Van de Ven heeft een theoretisch raamwerk geconstrueerd voor het verloop van adoptieprocessen van beheersingsinstrumenten, waarin de verschillende verklaringen worden geïntegreerd.

Hij richt zich niet op het bepalen van de verklarende factoren voor de adoptie, maar op het achterhalen van het verloop van het adoptieproces. Het opstellen van een procestheorie voor het verloop van adoptieprocessen van beheersingsinstrumenten stond centraal. Het doel hierbij was het construeren van een theoretisch raamwerk, waarmee het verloop van adoptieprocessen in de praktijk kan worden doorgrond. Dit theoretisch raamwerk is op basis van een empirisch onderzoek nader verfijnd. Hij geeft verschillende soorten verklaringen (theoretische pijlers) voor adoptieprocessen van beheersingsinstrumenten. Zijn vertrekpunt is

het bestaande raamwerk, het Beperkt Efficiency Raamwerk van Roberts en Greenwood (1997a), dat is opgesteld voor het doorgronden van de adoptie van organisatievormen. Dit raamwerk van Roberts en Greenwood wordt afgezet tegen de mogelijke theoretische verklaringen en wordt het bestaande raamwerk aangevuld op basis van theorievorming uit de verschillende theoretische pijlers. Dit heeft geleid tot de presentatie van het Iteratieve en Meervoudig Verrijkt Efficiency Raamwerk (IMVER), een theoretisch raamwerk voor het doorgronden van adoptieprocessen van beheersingsinstrumenten.

3.3.2.2 Theoretische pijlers adoptieraamwerk

Met betrekking tot het verloop van de adoptie van beheersingsinstrumenten bij organisaties zijn verschillende soorten theoretische verklaringen mogelijk. Deze verschillende verklaringen dienen als theoretische pijlers voor het doorgronden van adoptieprocessen. De theoretische pijler, welke Van de Ven hanteert licht ik onderstaand kort toe.

Economische benadering

Bij de economische benadering wordt het adoptieproces gedomineerd door de gedachte dat beheersingsinstrumenten rationeel op basis van efficiencycriteria worden gekozen. De ultieme vorm van deze economische rationaliteit wordt aangetroffen in de neoklassieke economische theorievorming, waarbij besluitvorming hyperrationeel geschiedt.

Besluitvormingsbenadering

Bij de besluitvormingsbenadering wordt het adoptieproces gedomineerd door de cognitieve beperkingen. Besluiten verlopen volgens deze benadering niet rationeel, maar worden beperkt door de grenzen aan de informatieverwerkende capaciteit van mensen. Deze grenzen leiden tot een beperkt zoekproces en tot het volgen van bepaalde beslisregels (heuristieken) tijdens besluitvormingsprocessen.

Institutionele benadering

Bij de institutionele benadering domineert de omgeving het besluitvormingsproces. Bij de keuze wordt in grote mate rekening gehouden met de mening van de omgeving. De gedachte hierbij is dat organisaties niet in een vacuüm opereren, maar door hun omgeving nauwlettend in de gaten worden gehouden. De indruk die de omgeving van de organisatie heeft, wordt hierdoor een belangrijke randvoorwaarde voor succes. De keuze van een beheersingsinstrument hangt volgens deze benadering derhalve niet af van de efficiency, de toegevoegde waarde voor de organisatie, maar van de legitimiteit van de keuze. Het gegeven dat een belangrijke succesvolle concurrent het beheersingsinstrument hanteert, wordt daarmee belangrijker dan een analyse van de toegevoegde waarde van het instrument voor de organisatie.

Politologische benadering

Bij de politicologische benadering domineren sociale en politieke factoren het besluitvormingsproces. Is een keuze van een beheersingsinstrument wel politiek haalbaar en hoe beïnvloedt een dergelijke keuze de machtsverhoudingen binnen de organisatie.

3.3.2.3 Van het Beperkt Efficiency Raamwerk naar een verrijkt raamwerk

Het Beperkt Efficiency Raamwerk integreert theorievorming uit de economische benadering, de besluitvormingsbenadering en de institutionele benadering. De doelstelling van IMVER

gaat verder dan organisatiestructuren alleen, het betreft beheersingsinstrumenten in zijn algemeenheid.

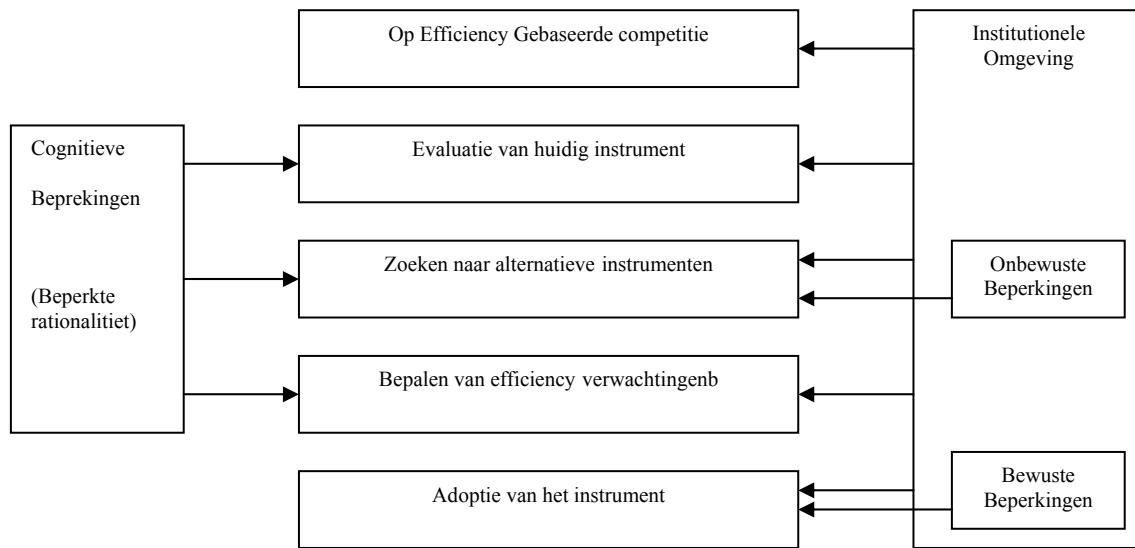


Fig 3.2 Beperkt Efficiency Raamwerk voor beheersingsinstrumenten van Roberts en Greenwood (Proefschrift MCA vd Ven "Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen". Erasmus Rotterdam, febr. 2002 blz. 32)

Aangezien er geen ander raamwerk is dat, met betrekking tot het verloop van het adoptieproces van een bepaald beheersingsinstrument, meerdere theoretische pijlers integreert, vormt het Beperkt Efficiency Raamwerk het uitgangspunt en worden de bevindingen theoretisch gegeneraliseerd.

De eerste aanvulling welke van de Ven doet is de analyse op grond van de politicologische benadering. De mogelijke politicologische invloeden op besluitvormingsprocessen zijn door Janis (1989) uitgewerkt in het Constraints Model of Policymaking Processes. De auteur schetst naast cognitieve beperkingen uit de besluitvormingsbenadering, affiliatieve en egocentrische beperkingen. In de besluitvorming wordt hierbij ook rekening gehouden met affiliatieve beperkingen. De behoefte om macht, status, compensatie en sociale steun te behouden en om steun voor het beleid binnen de organisatie te verkrijgen. Volgens Janis spelen naast deze affiliatieve beperkingen ook egocentrische beperkingen in de vorm van eigenbelang en emotie een belangrijke beperkende rol. In tabel 3.1 is een overzicht opgenomen van de verschillende door Janis onderkende beperkingen en het gedrag waartoe deze beperkingen leiden.

Tabel 3.1 Belangrijkste beperkingen die behoedzame besluitvorming kunnen belemmeren, en enkele beslisregels om er mee om te gaan (Janis, 1989, p. 149)*

<i>Cognitieve beperkingen</i>	<i>Affiliatieve beperkingen</i>	<i>Egocentrische beperkingen (eigenbelang en emotie)</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Beperkte tijd • Waargenomen schaarste van hulpmiddelen voor het zoeken en beoordelen van informatie • Andere taken vragen aandacht • Overweldigende complexiteit van een thema • Onzekerheid door gebrek aan kennis • Vooringenomen standpunt (ideologie) 	<ul style="list-style-type: none"> • Behoeft aan macht, status, compensatie en sociale steun te behouden • Behoeft aan steun voor het beleid binnen de organisatie 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenbelang: sterke persoonlijke motieven zoals hebzucht • Emotie: woede, opgetogenheid en spanning omdat er moet worden gekozen
<i>Cognitieve beslisregels</i>	<i>Affiliatieve beslisregels</i>	<i>Egocentrische beslisregels</i>
<p>Menselijke vuistregels:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 'Availability' • 'Satisficing' • 'Analogizing' <p>Vuistregels van organisatielieden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 'Nutshell briefing'*** • 'Operational code'*** 	<ul style="list-style-type: none"> • Verdedigend: voorkomen van straf • Tactieken in machtsstrijd: manipulatie vergaderingen, anderen de loef afsteken • Groepsdenken om harmonie in de groep te bewaren 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenbelang: 'what's in it for me' • Emotie <ul style="list-style-type: none"> ◦ dat zullen ze weten ◦ overmoed ◦ opgetogenheid • Stress rond keuze <ul style="list-style-type: none"> ◦ defensieve vermijding ◦ paniek: laatste strohalm
* <i>Bij de vertaling van de tabel is gebruik gemaakt van de door W.P.C. van Zanten gehanteerde terminologie (van Zanten, 1996).</i>	** <i>'Nutshell briefing' komt voor wanneer een beslissing over een complexe problematiek genomen dient te worden op basis van een kortstondige uiteenzetting van de problemen en oplossingen door een expert.</i>	*** <i>'Operational code' betreft de beslisregel om een procedure te volgen die gangbaar is binnen de organisatie.</i>

Een tweede aanvulling van Van de Ven is de analyse op grond van de besluitvormingsbenadering. Hij geeft aan dat op basis van andere onderzoeken dat besluitvormingsprocessen worden beïnvloed door de beschikbaarheid van alternatieven. De toepassing van een bekend alternatief wordt hoger of juist lager ingeschat (afhankelijk van de beleving) dan de toepassing van een onbekend alternatief. Ook wordt naar een vergelijking gezocht met toepassingen in het verleden. Hierbij hoeft het niet zo te zijn dat de situatie ook daadwerkelijk vergelijkbaar is. Een andere uitbreiding van de beperkingen ten opzichte van hetgeen is opgenomen in het Beperkt Efficiency Raamwerk, is dat de beperkingen niet alleen betrekking hebben op het zoeken naar alternatieven, maar ook op de daadwerkelijke keuze. Deze beperkingen kunnen ervoor zorgen dat uit de beschikbare alternatieven niet het meest efficiënte instrument wordt gekozen. Een laatste uitbreiding van de besluitvormingsbenadering dient zich aan door toepassing van het garbage can-model van March en Olsen (1976). Het Beperkt Efficiency Raamwerk gaat uit van een adoptieproces dat stapsgewijs verloopt. Eerst geschiedt een beoordeling, dan is er een zoektocht naar alternatieven, vervolgens worden efficiencyeffecten bepaald en ten slotte wordt de organisatievorm geadopteerd. Het 'garbage canmodel' laat zien dat besluitvormingsprocessen zeer chaotisch kunnen verlopen. Om een besluitvormingsproces te typeren, stellen zij dat bedrijfsvoering kan worden vergeleken met de inhoud van diverse vuilnisbakken.

De aanwezige inhoud – problemen, oplossingen, actoren en keuzesituaties – is bepalend voor de te nemen beslissing. Hierbij stellen March en Olsen (1976) dat ook beheersingsinstrumenten, zoals een Balanced Scorecard, op zoek kunnen gaan naar problemen, welke zij kunnen oplossen. Dit betekent dat gebruikers van de instrumenten primair geïnteresseerd zijn

in de techniek zelf, terwijl pas in tweede instantie wordt gezien welke problemen ermee kunnen worden opgelost. Toepassing van deze gedachte leidt tot een verloop waarvan de volgorde niet vaststaat en waar iteratie tussen de onderkende activiteiten kan voorkomen.

Een derde aanvulling van Van de Ven is de analyse op grond van de institutionele benadering. Het overtuigen van de omgeving is binnen de sociologische, institutionele benadering belangrijker dan het economisch voordeel dat met de implementatie van een instrument kan worden bereikt. Hierbij beschouwt hij de nieuwe sociologische institutionele benadering deze institutionalisatie als een cognitief proces.

Het betekent dat de keuze niet bewust of intentioneel hoeft te worden genomen, maar dat er toch sprake is van een cognitieve keuze, waarin de actor op grond van zijn/haar belang de beste keuze maakt. Toegepast op adoptieprocessen houden besluitvormers volgens hen rekening met de krachten waardoor deze worden geïnstitutionaliseerd. Voor de besluitvormer zijn de opgesomde mechanismen feiten waarmee rekening wordt gehouden. Dit leidt ertoe dat de keuze van de adoptie van de instrumenten op een manier plaatsvindt, die de organisatie legitimiteit geeft. Omdat succesvolle organisaties dit instrument ook gebruiken is er bijvoorbeeld bewust sprake van het imiteren van de adoptie van een instrument. Het volgen van dit gedrag hoeft, naast dat het een legitieme wijze is, niet te betekenen dat het geen efficiënte wijze is van het adopteren van een instrument. Voor het raamwerk is van belang dat naast het efficiëncystreven ook het streven naar legitimiteit een drijfveer tijdens het adoptieproces kan zijn. In de institutionele benadering wordt aangegeven dat het streven naar legitimiteit niet altijd parallel hoeft te lopen aan het streven naar efficiency en er derhalve sprake is van twee drijfveren tijdens het adoptieproces. In het Beperkt Efficiency Raamwerk wordt onderscheid gemaakt tussen bewuste en onbewuste beperkingen vanuit de institutionele benadering. De bewuste beperkingen zijn te relateren aan de sociologische institutionele benadering. Onderzoek in deze benadering (DiMaggio en Powell, 1983) is erop gericht om oorzaken voor de gelijkvormigheid van organisaties te verklaren. DiMaggio en Powell (1983) geven in hun 'the iron cage revisited' aan, dat drie mechanismen de keuze voor een beheersingsinstrument kunnen bepalen. Hierbij wordt opgemerkt dat het een analytisch onderscheid betreft. De mechanismen kunnen niet altijd empirisch van elkaar worden onderscheiden. Deze mechanismen zijn:

1. Coercive isomorphism. De gelijkvormigheid wordt met dit mechanisme afgedwongen door dwang van buitenaf. Als voorbeeld kan overheidsbemoeienis dienen of afhankelijkheid van grote klanten dan wel leveranciers, die bepaalde instrumenten, bijvoorbeeld kwaliteitssystemen, voorschrijven. De keuze voor een beheersingsinstrument kan, alhoewel een instrument niet aansluit bij de specifieke kenmerken van een organisatie, toch bewust geschieden. Op grond van dwang wordt het instrument bewust geadopteerd, terwijl dit de efficiency van de organisatie niet bevordert, misschien zelfs schaadt.

2. Mimetic isomorphism. De gelijkvormigheid kan ook ontstaan door het imiteren van gedrag. Met name indien er een grote mate van onzekerheid bestaat, kan het imiteren van succesvolle organisaties een manier zijn om de onzekerheid te reduceren. Organisaties neigen zich te modelleren naar vergelijkbare organisaties in hun branche, waarvan gemeend wordt dat deze organisaties meer legitiem zijn of meer succes hebben. DiMaggio en Powell geven aan dat dit imitatiegedrag niet kan worden verklaard door het streven naar efficiëntie.

3. Normative isomorphism. Het laatste mechanisme komt voornamelijk voort uit professionalisering. Behandelde instrumenten tijdens opleidingstrajecten en legitimatie door specialisten kunnen zorgdragen voor gelijkvormigheid. Tevens draagt het proces van aanname van personeel bij tot 'normative isomorphism'. Het aannemen van personeel uit dezelfde branche, met dezelfde achtergrond bevordert het mechanisme.

In het raamwerk van Roberts en Greenwood komen deze bewuste beperkingen alleen voor tijdens de laatste stap: ‘de keuze van het te adopteren instrument’. Deze institutionele mechanismen kunnen ook inspelen op de overige activiteiten in het adoptieproces. Het zoeken naar alternatieve instrumenten kan bijvoorbeeld bewust worden beperkt tot instrumenten die bij succesvolle branchegenoten zijn geadopteerd. De onbewuste beperkingen zijn gerelateerd aan de oude institutionele benadering, waarbij de beperkingen niet bewust maar onbewust plaatsvinden. Op basis van bovengenoemde analyses en uitbreidingen van het Beperkt Efficiency Raamwerk van Roberts en Greenwood kan vervolgens een verrijkt theoretisch raamwerk voor adoptieprocessen voor beheersingsinstrumenten worden afgeleid. Deze uitbreiding van theoretische peilers vormen de basis van het IMVER-model van Van de Ven.

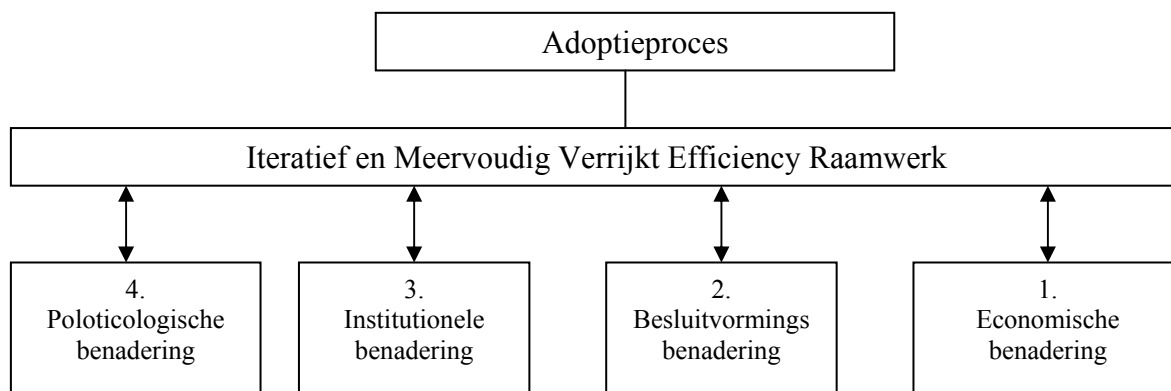


Fig. 3.3 Theoretische pijlers van IMVER

(Proefschrift MCA vd Ven "Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen". Erasmus Rotterdam, febr. 2002 blz. 38)

3.3.2.4 Het Iteratief en Meervoudig Verrijkt Efficiency Raamwerk

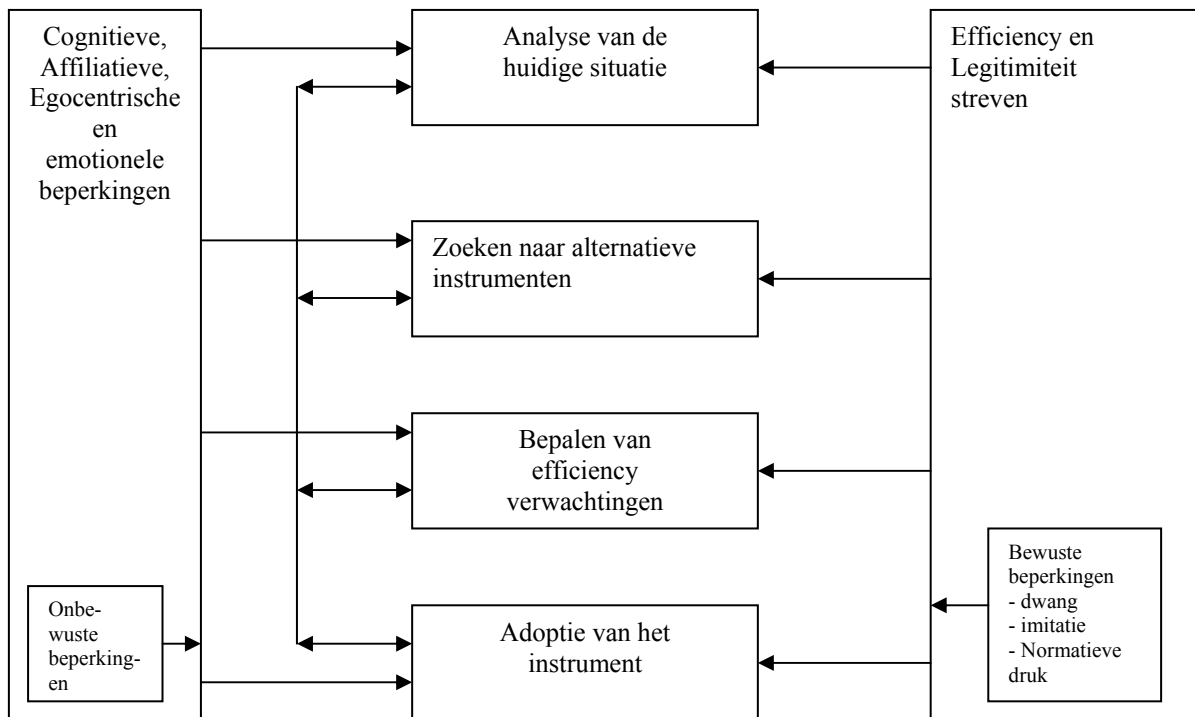
Vanuit het Beperkt Efficiency Raamwerk heeft van de Ven op basis van theorievorming uit de verschillende theoretische vakgebieden het raamwerk van Roberts en Greenwood aangepast.

De integratie van de diverse benaderingen leidt tot het afbeelden van het verloop van het adoptieproces door middel van een aangepast raamwerk, genaamd IMVER.

In IMVER zijn de volgende vijf elementen te onderkennen:

1. Drijfveren: het efficiencystreven en het legitimiteitsstreven.
2. De activiteiten vanuit het Beperkt Efficiency Raamwerk in onderlinge wisselwerking.
3. De cognitieve, affiliatieve, emotionele en egocentrische beperkingen uit het raamwerk van Janis.
4. De bewuste institutionele beperkingen van DiMaggio en Powell: dwang, imitatie en normatieve druk.
5. De onbewuste beperkingen vanuit de oud-institutionele benadering.

IMVER



* De opname van de iteraties en beperkingen vanuit de besluitvormingsbenadering, de politicologische benadering en de institutionele benadering worden meer gezien als een verrijking dan een beperking van het Vergelijkend Efficiency Raamwerk. Dit sluit aan bij pogingen zoals van Irene van Staveren (2001) om het economisch perspectief breder te definiëren.

*Fig. 3.4 Het Iteratief en Meervoudig Verrijkt Efficiency Raamwerk**
 (Proefschrift MCA vd Ven "Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen". Erasmus Rotterdam, febr. 2002 blz. 57)

3.3.2.5 Samenvatting IMVER

Bovenstaand is het theoretisch raamwerk IMVER besproken, voor het doorgronden van het adoptieproces van beheersingsinstrumenten in organisaties. Hierbij wordt met behulp van IMVER inzicht geboden in het verloop van adoptieprocessen op basis van een integratie van verklaringen uit verschillende theoretische pijlers. De verschillende verklaringen zijn hierbij verwerkt in een raamwerk dat dient voor het doorgronden van het adoptieproces. In dit raamwerk zijn drijfveren, activiteiten en mogelijke beperkingen die een rol spelen bij de adoptie van beheersingsinstrumenten weergegeven. Door het rekening houden met theorievorming uit de besluitvormingsbenadering en de politieke en institutionele benadering wordt de adoptie op basis van de economische benadering, efficiencyvergelijking, meervoudig beperkt. Ook de volgorde waarin de activiteiten worden uitgevoerd zal in plaats van volgens een vaste volgorde van analyse, verzamelen van alternatieven, bepalen van efficiencyverwachtingen en het maken van een definitieve keuze veeleer iteratief verlopen. Op basis van IMVER is het geen verrassing dat ook niet of minder efficiënte beheersingsinstrumenten in organisaties kunnen worden gekozen, gezien de vele mogelijke beperkingen. De uitkomst van het theoretisch onderzoek geeft aan dat economische rationale, institutionele

en irrationele factoren een belangrijke rol kunnen spelen in adoptieprocessen van beheersing-instrumenten.

3.3.2.6 Management Accounting Change

De BBV operatie binnen de Nederlandse gemeenten en Provincies is het omzetten van de methode van verslaglegging. Zodoende is de rode draad in dit onderzoek ook accounting change. Wat is dat precies? In dit onderzoek moet onder accounting change worden verstaan het overgaan van de ene wijze van verslaglegging naar een andere wijze van verslaglegging. Onderzoek naar de technische verschillen tussen de oude en nieuwe verslagleggingwijze zijn niet primair het onderzoeksdoel, maar de adoptie van de nieuwe verslagleggingwijze. Eén van de meest essentiële aspecten van het overgaan naar een andere wijze van verslaglegging voor gebruikers, waarvoor het niet (direct) tot hun vakgebied hoort, is de wijze van adoptie van de nieuwe verslagleggingmethode. In hun onderzoek naar verspreiding van management accounting innovaties in de publieke sector, hebben Lapsley en Wright (2003) een onderzoeksagenda opgesteld en die is als volgt ingedeeld:

1. methode van verspreiding;
2. verspreiding van technische kennis;
3. belang van innovaties;
4. verwaarlozing van innovaties;
5. betrokkenheid van niet-financiële managers.

De meest voorkomende reden voor accounting change in de publieke sector is vanwege wetgeving/verordening, regulering of door druk vanuit de (rijks)overheid. Voor de adoptie bij lagere overheden bleek dit een belangrijke rol te spelen. De algehele uitkomst suggereerde dat men openstaat voor veranderingen vanuit de overheid op het gebied van verslaglegging.

De indicatie van het onderzoek is dat innovaties in accounting vaak in de private sector ontstaan en dat adoptie van deze innovaties bij de publieke sector voornamelijk zijn toe te schrijven aan de landelijke overheid door middel van voorschriften, verordeningen en dergelijke voor de lagere overheden en andere (semi)overheden. Verspreiding vindt meest plaats langs traditionele wegen zoals professionele deelname in gremia en publicaties. Monitoring en het prijsgeven van accountingtechnieken vindt niet op hoog niveau plaats. Niet-financiële managers hebben wisselende invloed op accountingtechnieken. Wat al eerder uit diverse onderzoeken naar voren kwam (zoals Van Helden en Ter Bogt) is dat de politieke invloed moeilijk te meten en te beredeneren is. Feit is dat deze ook een rol speelt bij accountingtechnieken. Positief is dat er steeds verder geïnnoveerd wordt op het terrein van accounting voor de publieke sector die eerst in en voor de private sector is ontwikkeld en geïmplementeerd. Het verspreiden van nieuwe (management)accountingtechnieken vindt niet alleen plaats door verspreiding van de theorie. Verder onderzoek naar de bijdrage van wetgeving in accounting zou meer kunnen verklaren van het verspreiden van innovaties in de accounting van lagere overheden.

Gemeenten en raadsleden vormen geen uitzondering op de regel dat veranderingen in eerste instantie met scepsis worden gezien. Toch zijn er van tijd tot tijd redenen die het niet alleen rechtvaardigen dat er een nieuwe wijze van verslaglegging wordt ingevoerd, maar aan de hand waarvan door te voeren wijzigingen noodzakelijk zijn. Het is derhalve evident dat de signalen rondom weerstanden bij accounting change in een organisatie moeten worden opgepikt en bestudeerd. De klassieke reactie van de buitenwereld op professionele organisaties, aldus Mintzberg (1989), is gebaseerd op machineachtige, technocratische beheersingsmaatregelen en bestuurlijke centralisatie. Mintzberg beweert dat die machineachtige beheersingspogingen veelal disfunctioneel zullen uitpakken. De professionals

zullen zich niet laten beheersen door regels en procedures, of als het niet anders kan, zullen zij gedemotiveerd raken. Mintzberg legt de link tussen bureaucratische organisaties en planning- en control. Hij maakt melding van obsessie voor control in de ruimste zin van het woord. Bij sterke machineachtige structurering (standaarden voor werkprocessen en technologie is belangrijk) wordt het initiatief van de medewerkers ontmoedigd of weggenomen. Planning- en control is een ontwerpparameter die niet statisch is, maar juist dynamisch. Om als machineachtige organisatie in control te zijn, moet je ook de controlling zelf uitvoeren.

Daarnaast heb je nog het onderzoek van Burns, Ezzamel en Scapens (2003) welke onderzoek hebben gedaan naar management accounting change waarin ze verklaringen geven voor het slagen of juist niet slagen van verandertrajecten bij organisaties. De afgelopen jaren is er veel veranderd op accountinggebied. Gegevens zijn veel eerder en eenvoudiger toegankelijker. De kennis van verslaglegging is gedecentraliseerd. Managers zitten veelal in het vroegere domein van de accountant, zoals het opstellen van budgetten en het analyseren van prestaties en verschillende wijzen van rapporteren. Dergelijke veranderingen worden tegenwoordig versterkt door een grotere focus op voorspellingen dan op budget. Waar traditioneel budgettering een taak van de accountant was, is het voorspellen van de verwachtingen over de huidige gang van zaken en over de resultaten voor het gehele jaar, neergelegd bij de managers (Burns, Ezzamel en Scapens, 2003). Die rol van de accountant lag in het verleden bij de afdelingen Financiën van de gemeenten. Onder invoering van het BBI is dat verschoven naar het management en dan met name naar de budgetbeheerders en budgethouders. Voor de duidelijkheid wordt onder budgethouders de hoogste ambtenaren verstaan in de vorm van sectordirecteuren of vergelijkbaar en niet de portefeuillehouders. Omdat de managers medeverantwoordelijk zijn, is het belangrijk dat zij het accounting systeem begrijpen. Dat wil niet zeggen dat managers zich uitermate betrokken voelen bij alleen de puur financiële prestaties. Door het toegenomen belang van zowel financiële als niet-financiële prestatiemetingen, is een steeds belangrijkere rol weggelegd voor management accounting om de verschillende elementen in de organisatie onder te kunnen brengen in financiële en niet-financiële indicatoren.

Dat de keuze van een goed accountingsysteem en goede -techniek belangrijk zijn voor een organisatie lijkt logisch. Aspecten waar minder snel bij wordt stilgestaan, zijn de veranderaspecten die spelen bij implementatie. Management, gedrag en cultuur zijn aspecten die moeten worden onderkend en benoemd voor een organisatie. De volgende vragen dringen zich hierbij aan:

- begrijpt de staf van de organisatie de aard en betekenis van de nieuwe systemen?
- past het nieuwe systeem bij de bestaande wijze van werken in de organisatie?
- hoe reageren de verschillende belanghebbenden van de organisatie op de nieuwe systemen?

Na een onderzoek in bedrijven waar management accounting change succesvol is verlopen en niet succesvol is verlopen (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003) kwamen de volgende richtlijnen tot stand om berekend te zijn op accounting change. Het gaat om richtlijnen die niet impliciet tot succes leiden in elke andere organisatie.

Immers, elke organisatie heeft zijn specifieke aandachtsterreinen. Het gaat daarbij om de problemen die zich voordoen en de processen, maar ook de culturele en gedragsaspecten.

Acceptatie en, belangrijker nog, het zich eigen maken van nieuwe accounting systemen wordt niet bereikt door hoofdzakelijk op de techniek van het change programma te focussen.

Belangrijke vragen die gesteld moeten worden voordat wordt gestart met een programma van management accounting change zijn (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003):

- wat zijn de organisatie uitgangspunten/aannames op dit moment ten aanzien van accounting en denkt de gehele organisatie daar het zelfde over?
- waar komen deze aannames, uitgangspunten, standaarden, regels en dergelijke vandaan?
- hoe zijn deze aannames kenbaar gemaakt en bekrachtigd en worden deze gesteund en gestimuleerd door bestaande systemen/regelingen.
- wat zijn de invloedrijke en krachtige groepen in de organisatie en welke uitgangspunten/aannames hanteren zij?
- zijn deze uitgangspunten potentieel verenigbaar met de nieuwe systemen die deel moeten gaan uitmaken van het veranderprogramma?

Invullend op bovenstaande vragen geven Burns, Ezzamel en Scapens aan dat het hoe en waarom van de noodzaak tot verandering moet worden gecommuniceerd in alle delen van de organisatie. Indien noodzakelijk, moet het belang van de andere wijze van denken, worden uitgelegd en openlijk bediscussieerd. Het liefst krijgen alle betrokkenen trainingen op een zodanige wijze dat elk persoon de nieuwe denkwijze begrijpt.

Tenslotte is het van belang dat implementatie van een management accounting change moet aansluiten bij de manier van denken over de nieuwe technieken en systemen en niet alleen bij hun technische karakteristieken. Voor alle betrokkenen moet het duidelijk zijn waarom accounting change in hun organisatie noodzakelijk is. Is dit niet het geval, dan verandert er wellicht niets. Tevens legt dit een voedingsbodem voor conflicten en weerstand dat kan leiden tot het mislukken van het veranderprogramma, ook al is er sprake van een verplichte overgang naar een ander systeem, zoals het BBV.

Het BBV betekent een duidelijke verandering van de bestaande wijze van accounting in gemeenten. Wat uit het researchproject van Burns Ezzamel en Sapens (2003) naar voren komt, is dat bij de implementatie van een nieuw accountingsysteem, naast de technische aspecten, juist de cultuur- en gedragsaspecten van cruciaal belang zijn.

Het BBV is geen keuze geweest van gemeenten en moest verplicht ingevoerd worden of men er de zin van in zou zien of niet. Dit is op zijn minst een start vanuit een achterstandspositie.

Ter Bogt en van Helden 2001 komen in hun Exploring the gap between expectations and realizations met een verklaring voor accounting change bij de Nederlandse overheid in onderstaand figuur.

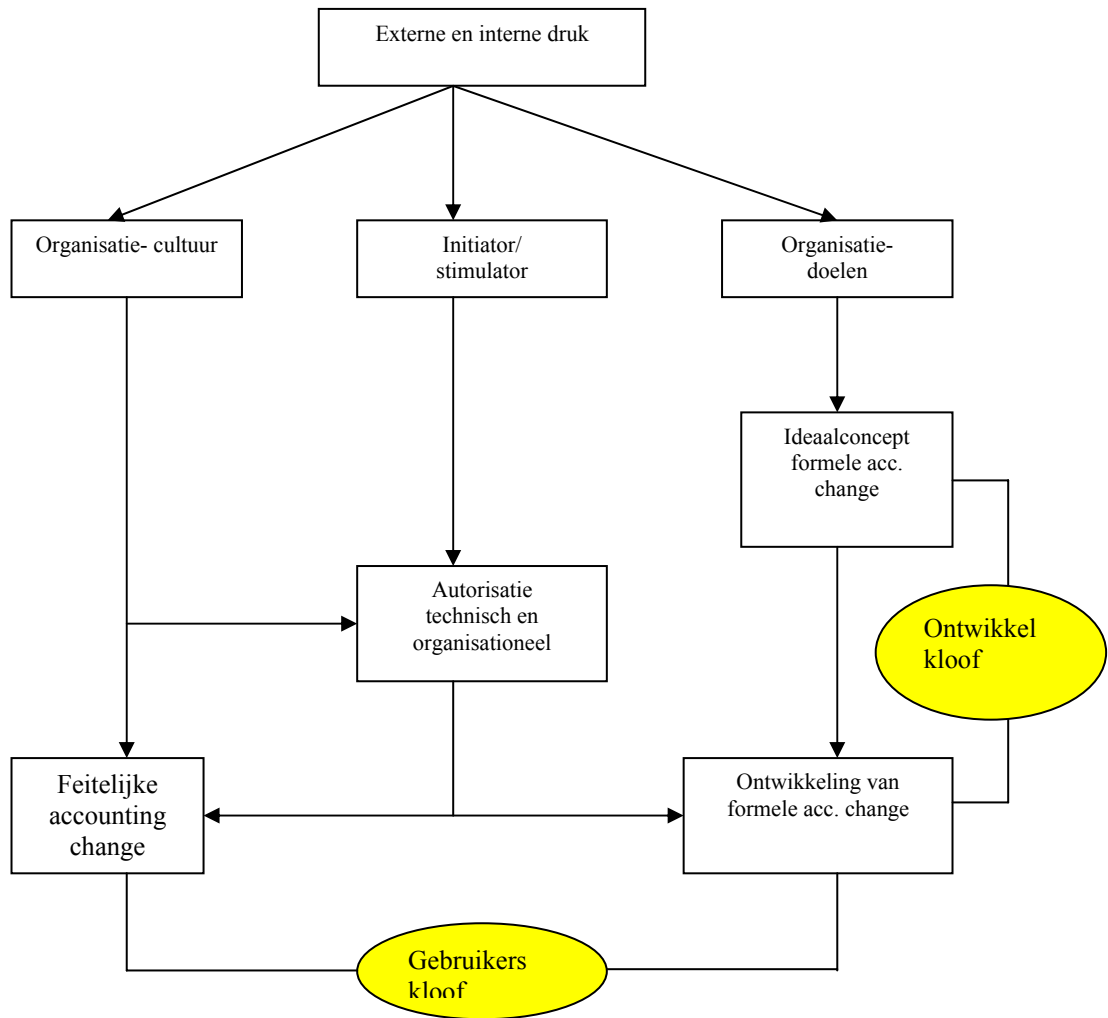


Fig. 3.6 Ter Bogt en van Helden

(H.J. ter Bogt en G.J. van Helden, Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations, management accounting research, 2000, vol. 11, blz 268.)

Welke verwachtingen en welke realisaties? In het overzicht waarmee Ter Bogt en van Helden afsluiten, zijn de relevante partijen welke met het BBV te maken hebben te plaatsen. Om te beginnen bovenaan onder interne druk. Direct en indirect heeft dat invloed op de verslaglegging. Waar het Ter Bogt en Van Helden vooral om gaat zijn de twee onderste rechthoeken waar kloven ontstaan. Als verklaringen voor deze kloven geven Ter Bogt en van Helden dat de nieuwe accounting change-concepten slechts gedeeltelijk waren ontwikkeld en anderzijds dat de nieuwe accountingsystemen in de praktijk niet altijd werden gebruikt. De vraag is of de wijzigingen in de planning- en controlcyclus, raad op hoofdlijnen en het college meer op detail in verband met de uitvoering, leidt tot een grotere transparantie van deze documenten. Wie maken de programmabegroting en de jaarstukken, sluiten Ter Bogt en Van Helden.

Change kan volgens Burns en Viavio (Burns, J. and J. Vaivio, 2001, 'Management Accounting Change', in: *Management Accounting Research 12*: blz 397.) vanuit 3 perspectieven worden beoordeeld.

1. De wetenschappelijke aard van verandering

Wat is change precies? Het kan een illusie zijn van de waarnemer. Er moet onderscheid worden gemaakt tussen normatieve claims van wat verandering is en verandering als een duidelijk empirisch fenomeen. Verder kun je je afvragen wanneer sprake is van een verandering, bij welke grootte/omvang?

2. De logica van verandering.
Onderzoek moet uitwijzen wat de logica voor verandering is. Het meest voorkomende idee van verandering is dat het een te managen en formeel organisatieproces is. Het kan dus worden gestuurd en er zijn geen obstakels. Bij deze logica is een cruciale rol weggelegd voor de gemotiveerde actoren die initiatief en verantwoordelijkheid nemen voor verandering in de management accountingvaardigheden.
Bij het bestuderen van accounting change is functionele logica als motief interessant, maar van studies naar change ingegeven door politieke motieven zijn de verwachtingen nog groter. De ene partij is meer gelijk dan de andere. Uiteengezette motieven kunnen de ware motieven verbergen. Macht speelt een rol, ook al wordt dat ontkend. Belangen kunnen samenvallen, maar ook botsen. Allianties nemen hun posities in. Weerstand kan zichtbaar zijn, maar zit meestal achter een façade verscholen. Hebben de nieuwe systemen de zelfde meetwaarden, financieel getint of niet-financieel, is er invloed op carrières, zijn de winnaars van vandaag de losers van morgen?
3. Het managen van de verandering (change)
Als management accounting change wordt gezien als een te managen fenomeen, kan dit op verschillende manieren worden onderzocht. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van vorenstaande informatie vanuit de wetenschap en de logica van change. In dat geval kan change worden gezien als:
 - een centraal gestuurde waarde waar het topmanagement van de organisatie een sleutelrol speelt, een top-down resultaat;
 - management accounting change kan ook worden gezien als een fundamenteel lokale aangelegenheid. De top staat voor deze zaken te ver verwijderd om dit te kunnen identificeren. Locale actoren zijn de architecten en mobiliserende krachten. Dit betreft beperkte veranderingen over een bepaalde tijd/periode verspreid.

3.3.2.7 Interpretaties en conclusies voor het onderzoek

Bovenstaande theorieën en onderzoeken kunnen al weer verder voorzien in de beantwoording van de 1e deelvraag, alsmede de ondersteunende sub-deelvragen. Natuurlijk is dit nog onvoldoende onderbouwd. In hoofdstuk vijf zullen de in de diverse paragrafen verzamelde theorieën en onderzoeken alsmede de aanvullingen uit de survey vertaald worden zodat deze voor een goede gefundeerde beantwoording kunnen zorg dragen. Onderstaand staat weergegeven wat er in deze paragraaf verzameld is ter ondersteuning van de deelvragen:

1.0 Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?

Theoretische pijlers adoptieraamwerk (IMVER van de Ven):

- Economische benadering (Robberts en Greenwood, Van de Ven)
- Besluitvormingsbenadering (Robberts en Greenwood, Van de Ven)
- Institutionele benadering (Robberts en Greenwood, Van de Ven)
- Politicologische benadering (Robberts en Greenwood, Van de Ven)

(Janis, Constraints model of Polocymaking Processes, 1989)

Met de term "groupthink" geeft Janis aan dat het de neiging is van hechte groepen om uit bezorgdheid voor de harmonie te weinig kritisch te zijn en de beslissingen met onvoldoende werkelijkheidszin voor te bereiden. Dit groepsdenken kan betrekking hebben op de commissie BBV.

(DiMaggio en Powell, 1983)

Onderzoek in deze benadering (DiMaggio en Powell, 1983) is erop gericht om oorzaken voor de gelijkvormigheid van organisaties te verklaren. DiMaggio en Powell (1983) geven in hun 'the iron cage revisited' aan, dat drie mechanismen de keuze voor een beheersingsinstrument kunnen bepalen. Hierbij wordt opgemerkt dat het een analytisch onderscheid betreft. De mechanismen kunnen niet altijd empirisch van elkaar worden onderscheiden.

Lapsley en Wright (2003)

Zij hebben een onderzoeksagenda opgesteld naar adoptie van Management Accounting Change:

1. methode van verspreiding;
2. verspreiding van technische kennis;
3. belang van innovaties;
4. verwaarlozing van innovaties;
5. betrokkenheid van niet-financiële managers.

(Mintzberg 1989)

De professionals zullen zich niet laten beheersen door regels en procedures, of als het niet anders kan, zullen zij gedemotiveerd raken. Mintzberg legt de link tussen bureaucratische organisaties en planning- en control.

(Burns, Ezzamel en Scapens, 2003).

Management, gedrag en cultuur zijn aspecten die moeten worden onderkend en benoemd voor een organisatie. De volgende vragen dringen zich hierbij aan:

- begrijpt de staf van de organisatie de aard en betekenis van de nieuwe systemen?
- past het nieuwe systeem bij de bestaande wijze van werken in de organisatie?
- hoe reageren de verschillende belanghebbenden van de organisatie op de nieuwe systemen?

Ter Bogt en van Helden (2001)

Het Accounting Change model van Ter Bogt en van Helden komen in hun Exploring the gap between expectations and realizations met een verklaring voor accounting change bij de Nederlandse overheid.

Lapsley en Wright (2004)

De meest voorkomende reden voor accounting change in de publieke sector is vanwege wetgeving/verordening, regulering of door druk vanuit de (rijks)overheid. Voor de adoptie bij lagere overheden bleek dit een belangrijke rol te spelen. De algehele uitkomst suggereerde dat men openstaat voor veranderingen vanuit de overheid op het gebied van verslaglegging.

De indicatie van het onderzoek is dat innovaties in accounting vaak in de private sector ontstaan en dat adoptie van deze innovaties bij de publieke sector voornamelijk zijn toe te schrijven aan de landelijke overheid door middel van voorschriften, verordeningen en dergelijke voor de lagere overheden en andere (semi)overheden.

(Burns, Ezzamel en Scapens, 2003).

Omdat de managers mede verantwoordelijk zijn, is het belangrijk dat zij het accounting systeem begrijpen. Dat wil niet zeggen dat managers zich uitermate betrokken voelen bij alleen de puur financiële prestaties. Door het toegenomen belang van zowel financiële als niet-financiële prestatiemetingen, is een steeds belangrijker rol weggelegd voor management accounting om de verschillende elementen in de organisatie onder te kunnen brengen in financiële en niet-financiële indicatoren.

(J. Burns and J. Vaivio, 2001)

In een veranderende wereld door toepassingen en doorontwikkeling van informatietechnologie, verandert ook het gebied van managementaccounting. In de praktijk blijven traditionele management accountingtechnieken (vooral budgetting) populair. Er heeft zich een opmerkelijke opsplitsing voorgedaan in de plaatsing van bestaande en nieuwe accounting(technieken). De nieuwe technieken plaatsen de bestaande accountingdoelen vooral bij het centrale management (centralisatie). De nieuwe technieken duwen de accountingdoelen vooral naar het decentrale management (J. Burns and J. Vaivio, 2001).

(J. Burns and J. Vaivio, 2001)

De 3 perspectieven van Change:

- 1) De wetenschappelijke aard van verandering.
- 2) De logica van verandering.

Het managen van de verandering

(J. Burns and J. Vaivio, 2001)

Bij het bestuderen van accounting change is functionele logica als motief interessant, maar van studies naar change ingegeven door politieke motieven zijn de verwachtingen nog groter. De ene partij is meer gelijk dan de andere. Uiteengezette motieven kunnen de ware motieven verbergen. Macht speelt een rol, ook al wordt dat ontkend. Belangen kunnen samenvallen, maar ook botsen. Allianties nemen hun posities in. Weerstand kan zichtbaar zijn, maar zit meestal achter een façade verscholen.

(Burns, Ezzamel en Sapens, 2003)

Belangrijke vragen die gesteld moeten worden voordat wordt gestart met een programma van management accounting change zijn:

- wat zijn de organisatie uitgangspunten/aannames op dit moment ten aanzien van accounting en denkt de gehele organisatie daar het zelfde over?
- waar komen deze aannames, uitgangspunten, standaarden, regels en dergelijke vandaan?
- hoe zijn deze aannames kenbaar gemaakt en bekrachtigd en worden deze gesteund en gestimuleerd door bestaande systemen/regelingen.
- wat zijn de invloedrijke en krachtige groepen in de organisatie en welke uitgangspunten/aannames hanteren zij?
- zijn deze uitgangspunten potentieel verenigbaar met de nieuwe systemen die deel moeten gaan uitmaken van het veranderprogramma?

(Burns, Ezzamel en Sapens, 2003)

Het hoe en waarom van de noodzaak tot verandering moet worden gecommuniceerd in alle delen van de organisatie. Indien noodzakelijk, moet het belang van de andere wijze van

denken, worden uitgelegd en openlijk bediscussieerd. Het liefst krijgen alle betrokkenen trainingen op een zodanige wijze dat elk persoon de nieuwe denkwijze begrijpt.

Tenslotte is het van belang dat implementatie van een management accounting change moet aansluiten bij de manier van denken over de nieuwe technieken en systemen en niet alleen bij hun technische karakteristieken. Voor alle betrokkenen moet het duidelijk zijn waarom accounting change in hun organisatie noodzakelijk is. Is dit niet het geval, dan verandert er wellicht niets. Tevens legt dit een voedingsbodem voor conflicten en weerstand dat kan leiden tot het mislukken van het veranderprogramma, ook al is er sprake van een verplichte overgang naar een ander systeem, zoals het BBV.

(Burns, Ezzamel en Sapens, 2003)

Het BBV betekent een duidelijke verandering van de bestaande wijze van accounting in gemeenten. Wat uit het researchproject van Burns Ezzamel en Sapens (2003) naar voren komt, is dat bij de implementatie van een nieuw accountingsysteem, naast de technische aspecten, juist de cultuur- en gedragsaspecten van cruciaal belang zijn.

Het BBV is geen keuze geweest van gemeenten en moest verplicht ingevoerd worden of men er de zin van in zou zien of niet. Dit is op zijn minst een start vanuit een achterstandspositie.

(Mintzberg, 1990).

Het managen van de verandering (change)

Als management accounting change wordt gezien als een te managen fenomeen, kan dit op verschillende manieren worden onderzocht. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van vorenstaande informatie vanuit de wetenschap en de logica van change. In dat geval kan change worden gezien als:

- een centraal gestuurde waarde waar het topmanagement van de organisatie een sleutelrol speelt, een top-down resultaat;
- management accounting change kan ook worden gezien als een fundamenteel lokale aangelegenheid. De top staat voor deze zaken te ver verwijderd om dit te kunnen identificeren. Locale actoren zijn de architecten en mobiliserende krachten. Dit betreft beperkte veranderingen over een bepaalde tijd/periode verspreid. Toch kan een organisatiebrede verandering ook van uit bottom-up benadering worden gerealiseerd (Mintzberg, 1990).

3.4. Implementatietheorieën

3.4.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt de relevante literatuur omtrent implementatietheorieën besproken. In mijn zoektocht naar relevante literatuur ben ik begonnen met een inleidende theorie omschreven door M. Hill en P. Hupe (2002). Ook hierbij wordt de relatie tussen implementatie en Management Accounting Change gelegd. Vervolgens ga ik verder met de theorie welke relevant is bij de implementatie van beheersinstrumenten. De meest relevante literatuur, welke ook grote gelijkenis vertoont met de implementatie van het BBV, zijn de artikelen van T. Kasurinen omtrent casestudies. Hij heeft een tweetal onderzoeken gedaan omtrent implementaties van beheersinstrumenten. Hij heeft hiervoor een accounting change model ontwikkeld en is perfect bruikbaar voor de implementatie van het BBV. Dit onderzoek leunt sterk op het revised accounting change model van T. Kasurinen.

3.4.2 Algemene inleiding in de implementatietheorie

Er is veel geschreven over implementatie bij overheden. Deze theorieën zijn door onder andere M. Hill & P. Hupe (2002) ingedeeld in drie categorieën; top-down, bottom-up en synthesizers. Dit boek wordt als basis gebruikt voor het gedeelte over de algemene implementatietheorie. Het is een recent werk dat een goed overzicht geeft van de verschillende scholen.

Bij Top-down, kan over het algemeen gesteld worden dat bevelen van boven de hiërarchie worden doorgegeven tot onderin. Bij Bottom-up, wordt aan de “bottom”, de mensen in het veld, gevraagd, wat er moet gebeuren om bepaalde zaken gedaan te krijgen. Synthesizers (Hill & Hupe, 2002) is een aanpak waarbij elementen van zowel top-down als bottom-up worden gebruikt om nieuwe theorieën te ontwikkelen.

Over alle categorieën binnen de implementatietheorie is veel geschreven. Het is een haast onmogelijke opgave om een analyse te maken, van de huidige situatie, aan de hand van al deze theorieën. In deze scriptie zal, aan de hand van factoren die behoren bij de drie categorieën een grove indeling worden gemaakt als inleiding om uiteindelijk tot een bruikbaar implementatiemodel van het BBV te komen. Deze grove indeling gebeurt grotendeels aan de hand van het eerder genoemde boek van Hill en Hupe (2002). Het is belangrijk van tevoren te melden dat alleen de implementatietheorie van de top-down categorie wordt behandeld. Reden hiertoe dat alleen deze categorie relevantie vertoont met de implementatie van het BBV en dus het doel van de scriptie. Het gaat om het opsporen van implementatieproblemen en adviseren van een betere wijze van implementatie. Gedragsverandering en organisatiekenmerken spelen daarbij een belangrijke rol, maar zijn niet aan te merken als de kern van het onderzoek. Het doel van het onderzoek en advies, is verbetering van de implementatie, zoveel mogelijk binnen de huidige organisatie.

Top-down

Begonnen wordt met een tweetal auteurs, die in vrijwel elk stuk over implementatie genoemd worden; J. L. Pressman & A.B. Wildavsky (1973). Zij leggen in hun eerste editie duidelijk een top-down benadering neer. Zij zien de implementatie als helder gedefinieerd in relatie tot beleid (lees BBV), zoals dat in de officiële documenten opgetekend is. In dit beleid moet worden aangegeven wat de doelen zijn en met welke middelen deze doelen bereikt moeten worden. Ook geven zij aan dat acties bepaald worden door het aantal verbindingen en samenwerking tussen de lokale organisaties, vaak uitvoeringsorganisaties. De implementatie bestaat uit een lange ketting, waarbij kleine foutjes cumulatief werken en er zo voor kunnen zorgen dat de implementatie het doel niet bereikt. Pressman en Wildavsky noemen in 1973 een aantal factoren die van groot belang zijn voor het implementatieproces. Een aantal factoren, die succes of falen van beleid beïnvloeden, worden hier genoemd. Deze factoren kunnen net zo goed gelden voor de andere categorieën; bottom-up en synthesizers. De eerste factor, die grote invloed heeft op implementatie van beleid, is de complexiteit; die als vertragsingsfactor fungeert.

Complexiteit als vertragsingsfactor; een grote hoeveelheid aan actoren die de implementatie/ invoering van beleid vertragen door een groot aantal niet voorziene beslissingen, dit kan tijdsverlies opleveren.

Pressman & Wildavsky (1973) geven ook aan dat het van belang is om op implementatie problemen te anticiperen tijdens beleidsontwerp. Beleidsontwerp en de implementatie van het ontworpen beleid, zijn niet los van elkaar te zien. Gebeurt dit wel, dan is de kans dat het beleid faalt groot doordat tegenwerkende krachten niet kunnen worden overwonnen met bijvoorbeeld de voor de implementatie beschikbaar gestelde hulpbronnen. Verder wordt aangegeven dat bij ambitieuze beleidsdoelstellingen het niet alleen gaat om de vraag of de implementatie gefaald heeft, maar ook of er niet te veel van verwacht werd. Het slagen of

falen van beleid is immers afhankelijk van het verwachtingspatroon dat de toeschouwers hebben van het beleid.

Als laatste factor van Pressman & Wildavsky (1973) noemen we hier de geschiktheid van het beleidsinstrumentarium, dat onder andere ook genoemd wordt door P. Glasbergen & J. B. D. Simonis (1979). Met andere woorden: is er gekozen voor een instrument dat de implementatie mogelijk maakt of heeft men gekozen voor een instrument, omdat het makkelijk inzetbaar is. Te denken is aan het gebruik van wet en regelgeving in de trant van verboden, terwijl subsidies meer effect hebben op bijvoorbeeld de aanschaf van milieuvriendelijke auto's. De hier genoemde factoren geven bij analyse niet aan of de benadering wel of niet top-down geweest is. Als beleid echter in een officieel document wordt geplaatst en daarin de implementatieketen wordt beschreven, waarin geen echte interactie mogelijk is, dan kan dat een teken zijn van een top-down aanpak. Pressman & Wildavsky zeggen immers, in het boek uit 1973, dat de fouten cumulatief werken. Bij interactie, tussen de verschillende onderdelen van de keten, zou het mogelijk zijn deze fouten op te lossen. Een opzet van het beleid zonder interactie tussen onderdelen van de keten, zou dus kunnen duiden op een top-down insteek. Wildavsky (1979) geeft in de tweede editie wel aan dat er interactie is tussen beleidsformatie en implementatie. Afhankelijk van de manier waarop deze interactie plaats vindt, kan deze zienswijze bijna in de bottom-up categorie geplaatst worden.

E. Bardach (1977) laat een benadering zien, die veel lijkt op een netwerkbenadering. Hij ziet beleidsformatie en implementatie als een spel. Een serieus spel, maar met alle karakteristieken van een potje schaken. De speler moet slim zijn en vooruit kijken om het spel te manipuleren, zodat de door hem gewenste uitkomst dichterbij komt. Bardach (1977) geeft aan dat het schrijven van scenario's voorzichtig dient te gebeuren en dat de structuur zo moet zijn dat de kans op een, voor hem, positieve uitkomst groter wordt. Hij noemt dit "fixing the game". "To fix" staat hier niet alleen voor repareren, maar eigenlijk voor beïnvloeden of "vals spelen". Hij is het niet eens met Pressman & Wildavsky (1973), die aangeven dat er bepaalde problemen kunnen voorkómen, dat de implementatie succesvol is. Bardach (1977) geeft aan dat een probleemsituatie moet worden verholpen door deze te "fixen". Om op dergelijke wijze bij implementatie succes te genereren, is het wel van belang dat de speler zich volledig inzet voor het spel. Hier zien we geen echte factoren naar boven komen, waardoor tijdens een analyse gezien kan worden dat een bepaalde aanpak een top-down karakter heeft. Wat wel zichtbaar is, is de voorliefde voor het spel. Het spel is ongenadig en er wordt flink gemanipuleerd. Vooral de ondergeschikte zullen vaak worden gemanipuleerd, al dan niet met hun eigen medeweten. Een dergelijke aanpak spreekt van weinig respect voor de ondergeschikten. Bij bevinding van een dergelijke situatie is een top-down implementatie vrijwel zeker, aangezien de leidinggevende personen binnen de organisatie niet gaan vragen om advies aan mensen waarvoor deze managers geen respect hebben.

De twee laatste auteurs, die de revue passeren in de beschouwing van top-down theorieën, zijn P. Sabatier & D. Mazmanian (1979, 1980, 1981, 1983). Sabatier is samen met Jenkins-Smith (1993) auteur van een ander boek, waardoor hij niet meer gerekend kan worden tot de volgelingen van de top-down visie. De stukken die hij geschreven heeft met Mazmanian, plaatsen hem aanvankelijk nog in het top-down gebied. Sabatier & Mazmanian (1979, 1980, 1981, 1983) geven, net als Pressman en Wildavsky (1973) aan dat het ambitieniveau van de in beleid gestelde doelen invloed kan hebben op de succeskansen van de implementatie. Pressman & Wildavsky (1973) zeggen ook dat te ambitieuze doelstellingen riskant kunnen zijn en er toe leiden dat belanghebbenden zich niet meer kunnen vinden in de probleemstelling, die aan de doelstelling te grondslag ligt. Dit is een meer netwerk

georiënteerde visie op ambitieniveau van beleid, maar het geeft wel een mogelijke invulling voor de hier bovenstaande stelling van

Voor een gedragsverandering geldt, bijvoorbeeld, dat als deze verandering groter moet zijn, de invoering van de afspraken omtrent gewenst gedrag lastiger wordt. Vragen die volgens de beide heren gesteld moeten worden bij evaluatie van beleid en de implementatie zijn de volgende;

In welke mate zijn acties van implementatie officials en de doelgroep consistent met het beleidsbesluit? Met andere woorden; zijn de acties van dien aard dat zij het implementatieproces een betere kans van slagen geven?

In welke mate zijn doelen behaald; in welke mate is de uitwerking consistent met de doelen?

Wat zijn de belangrijkste factoren van invloed/ relevantie op de beleidsoutput en effecten?

Op zowel het officiële beleid als op andere politiek belangrijke terreinen. Hoe is het beleid ge(her)formuleerd na ervaringen in het veld?

Factoren die volgens Sabatier & Mazmanian (1979, 1980, 1981, 1983) het succes van de implementatie beïnvloeden zijn in drie categorieën in te delen;

1. Niet wettelijke variabelen met invloed op de implementatie. Van informele contacten tot actoren die binnen de regels blijven, maar de vrijheden binnen die regels gebruiken om het proces negatief dan wel positief te beïnvloeden.

2. Effecten op volgbaarheid van het probleem. Wanneer er factoren zijn die de volgbaarheid negatief beïnvloeden, is niet goed te achterhalen wat de oorzaak van het probleem is.

3. Mogelijkheden om wettelijk of via regelgeving structuur in het implementatieproces aan te brengen. Wanneer deze mogelijkheden aanwezig zijn, moet gekeken worden welke factoren een positieve en welke een negatieve werking hebben op het implementatieproces.

Voor de laatste factor is van belang voor die actoren, die controle willen kunnen uitoefenen over het implementatieproces. De factoren, die binnen deze drie categorieën gevonden worden, zijn factoren die problemen opleveren en factoren die gestuurd kunnen worden. Hieraan is ook weer enigszins te zien dat het om een top-down visie gaat, waarin de top graag stuurt en de problemen, die het sturen kunnen beïnvloeden, graag geïdentificeerd zien.

3.4.3 Management Accounting Change

Evenals dat adoptie onderdeel uitmaakt van Management Accounting Change geldt dit ook voor de implementatie. Binnen deze relatie tref je de weerstand en acceptatie van het nieuwe het meeste aan. De belangrijkste verklaringen voor weerstand tegen verandering wordt in de theorie verklaard door enerzijds de gewijzigde eisen ten aanzien van werk en vaardigheden en anderzijds de inperking van financiële zekerheid en/of psychologische bedreiging, die zich manifesteren in onzekerheid, het gevoel iets kwijt te raken (het vertrouwd), (Dent en Goldberg, 1999). Om weerstand te omzeilen, zijn er verschillende strategieën, zoals het idee dat mensen gemanipuleerd kunnen worden door informatie achter te houden (zodat ze zich niet van te voren zorgen maken), het bieden van goede toekomstperspectieven (geld of promotie) als veranderingen worden geaccepteerd. (Dent en Goldberg 1998).

Indien wordt gekeken naar de implementatie van het BBV gebeurt dit op een Top-Down manier. De ambtelijke organisatie tezamen met de griffier moeten de omslag voor het college en de raad operationeel maken. De betrokkenheid van de raad verschilt per gemeente, maar vanwege haar functie wordt een begroting opgezet door de ambtelijke organisatie. De invulling van de raad gaat veel meer over de lay-out en leesbaarheid dan over de fundamentele opzet. Ten aanzien van de twee belangrijkste functies van de raad voor de begroting is het de vraag of de raden zelf actief bepaald hebben hoe de autorisatie en de allocatie in de programmabegroting is verwerkt.

De laatste jaren is veel gezegd over management accounting change. De omgeving van management accounting is veranderd door de ontwikkelingen in informatietechnologie, meer concurrerende markten, verschillende organisatiestructuren, en nieuwe management-ervaringen. Ondanks dat sommigen stellen dat de fundamentele management accounting niet is veranderd, is er bewijs dat het gebruik van management accounting in het management-proces is veranderd. Tegenwoordig worden accountingsystemen en financiële rapportage flexibeler en in combinatie met een range van andere prestatie-indicatoren, financieel en niet-financieel gebruikt (J. Burns en R.W Scapens, 2000). In hoeverre kan de raad gebruik maken van deze wijzigingen die niet vakspecialisten in accounting meer inzicht en bruikbaarheid bieden.

Nader vergelijkend onderzoek leert dat er veel meer onderzoek is gedaan naar management accounting change als een outcome en veel minder als een proces. De conventionele theorie zet management accounting neer als bruikbare informatie voor management voor planning en control. Dit wordt ook in de neoklassieke bedrijfseconomische theorie zo beschreven (Scapens en Arnold 1983). De neoklassieke economische theorie houdt zich meer bezig met het voorspellen van optimale uitkomsten dan het verklaren van het zich ontplooiende proces van het zich verschuiven van het ene evenwicht in vraag en aanbod naar het andere. Zeker is dat studie naar de ontwikkeling van management accounting change een ideeënvorming vraagt over de wijzen waarop nieuwe accountingervaringen zich ontwikkelen in de tijd (Nelson en Winter, 1982).

Uitgangspunt is dat in veel organisaties management accountingsystemen en -praktijken zijn gebaseerd op stabiele regels en routines (Scapens 1994). Daarna worden er ideeën gevormd om een raamwerk te ontwikkelen van ideeën voor management accounting change, die tegen de gevestigde theorie ingaat, maar ook herkent dat routines en regels veranderen. Het raamwerk vormt een basis voor verder onderzoek, waarbij het uitgangspunt is dat management accounting change een proces is. De grenzen van dit raamwerk worden bepaald door recente studies. Drie studies zijn gebruikt in de accountingliteratuur. Het gaat om:

1. nieuwe institutionele economie (transactiekosten);
2. oude (gevestigde) institutionele economie (OIE);
3. en nieuwe institutionele sociologie.

Voor OIE is met name gekozen omdat deze een focus laat zien op organisatieroutine en hun gevestigde instellingen als basis voor de studie naar changes in organisatieroutines. Specifieker: de change van interne organisatieprocessen van individuele organisaties. Het op de interne individuele organisatie gerichte onderzoek contrasteert met het meer omgevingsgerichte nieuw institutioneel sociologisch onderzoek naar accounting.

Met behulp van het afgebakende raamwerk wordt onderzocht hoe het heersende perspectief van management accounting kan worden gebruikt (Scapens 1994).

Het startpunt voor het normraamwerk is het herkennen dat management accounting theorie/praktijk, zowel het besturen van organisatieactiviteiten kan vormen/inrichten, als andersom het geval is. Een gebruikelijke definitie voor een institution in de gevestigde economie is: de wijze van denken of handelen die algemeen aanvaard en duurzaam is, en is ingebakken in de gewoonten van een persoon of groep van personen (Hamilton, 1932).

Deze institutions kunnen worden gezien als imposante standaard en sociale samenhang voor menselijke activiteiten, voor de productie en reproductie van gevestigde gewoonten en handelen. Institutions zelf ontwikkelen door een proces van routine van menselijk handelen. Van Helden en Ter Bogt (2000) sluiten zich bij deze theorie aan. Er is dus sprake van een

dichotomie tussen handelen en institutions die deze activiteit structureren. Deze dichotomie is feitelijk de agency-structuur relatie.

Regels zijn de formeel herkenbare wegen waarop dingen behoren te worden gedaan. Scapens (1994) stelt dat regels nodig zijn om het handelen van groepen van individuen te coördineren en voor samenhang hiervan. Routines (op regels gebaseerd geprogrammeerd gedrag) kunnen worden gedefinieerd als de wijze waarop zaken worden gedaan.

In het proces van iets tot routine maken, kunnen eerder geformuleerde regels worden aangepast als de groep gemeenschappelijk geaccepteerde wegen ziet om deze te implementeren. Voorbeeld: een nieuw budgetteringssysteem.

Het nieuwe budgetteringssysteem dat is ontstaan door invoering van het BBV hoeft niet persé te hebben plaatsgevonden langs nieuwe routines. Immers, de programmabegroting van de raad wordt veelal opgebouwd vanuit afdelingsplannen naar een productenraming, die tenslotte de programmabegroting oplevert. Door de opbouw en wijze van autorisatie en allocatie kan de rol van de raad wel significant wijzigen. Indien een begroting met bijvoorbeeld twaalf programma's op totalen van lasten en baten wordt vastgesteld, blijft in theorie de rol van de raad beperkt tot kadersteller op hoofdlijnen. Eerst bij de controlerende functie van de raad ziet hij bij de verantwoording wat hiervan gerealiseerd is.

De veranderingen voor het college en de ambtelijke organisatie zijn in vorenstaande situatie eveneens groot, zij het dat dit veel meer vertaald wordt in een grotere mate van vrijheid in handelen.

3.4.4 Van algemeen naar een specifieke implementatietheorie

Na kennis genomen te hebben van de algemene relevante implementatietheorieën kunnen we verder naar specifiekere theorieën welke grote relevantie vertonen met de implementatie van het BBV. In mijn zoektocht naar relevante literatuur heb ik me moeten beperken tot casestudies en onderzoeken welke in verband staan met het implementeren van beheersinstrumenten. De meest relevante literatuur, welke ook grote gelijkenis vertoont met de implementatie van het BBV, zijn de artikelen omtrent onderzoeken van T.Kasurinen. Hij heeft een tweetal case-onderzoeken gedaan omtrent implementaties van beheersinstrumenten. Hij heeft hiervoor een accounting change model ontwikkeld. Veel van bovengenoemde factoren alsmede aanbevelingen uit de algemene theorieën komen ook terug in dit model. Dit onderzoek leunt sterk op het rivised accounting change model van Kasurinen.

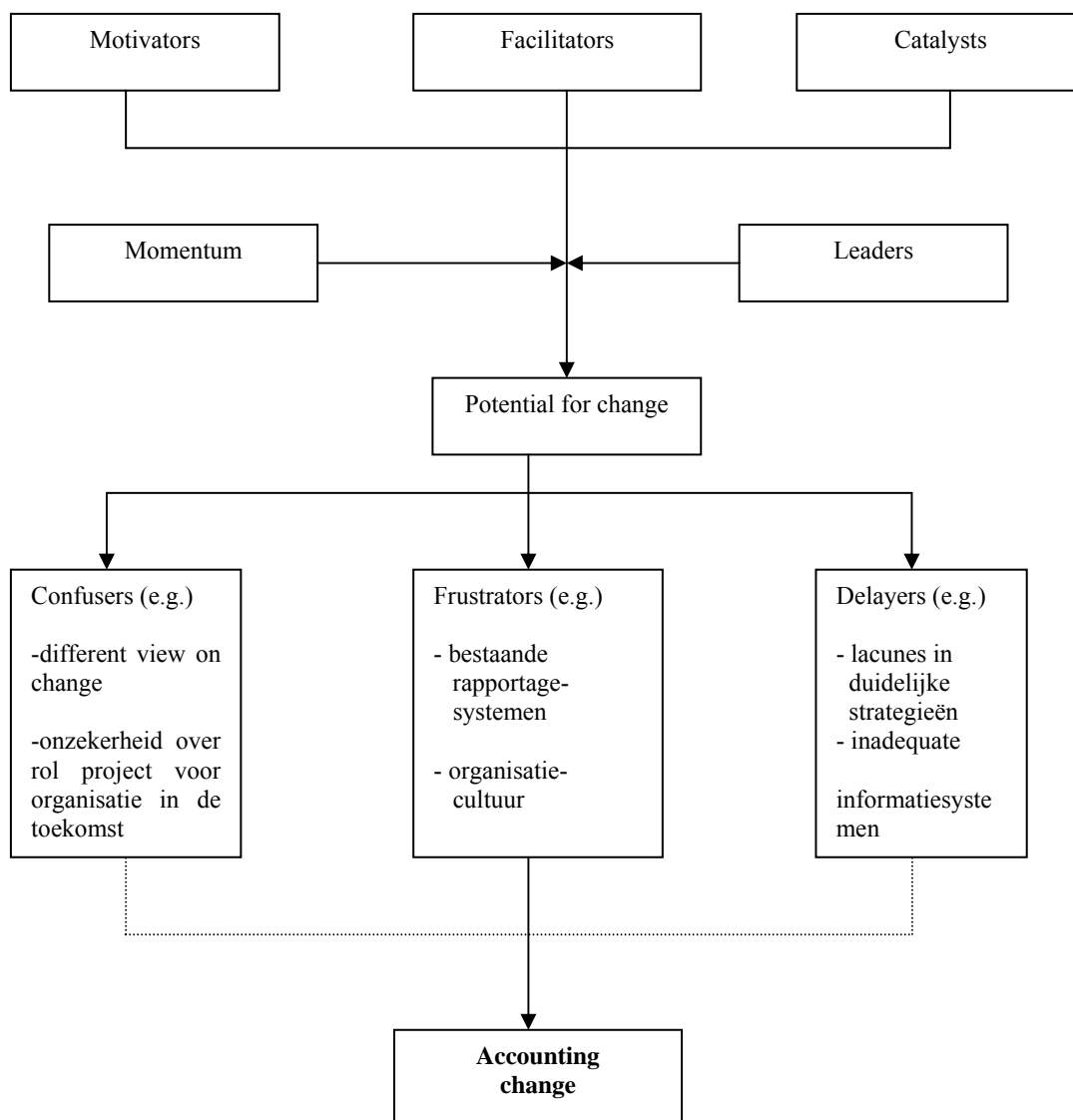
Tommi Kasurinen heeft in zijn casestudies, te weten "*Influence of the implementation Process on Management Accounting Change in a Hierarchical Corporation*" en "*Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation*" omtrent de implementatie van de Balanced Scorecard onderzocht hoe het implementatieproces van een beheersinstrument is verlopen. Op basis van zijn casestudies is hij voort gaan borduren op andere theorieën. In eerste instantie grijpt ook hij terug naar de algemene theorieën zoals ook in paragraaf 3.4.7.2 staan beschreven. Vervolgens haalt hij de procestheorie alsmede het implementatieproces-model van Ter Bogt en van Helden erbij om deze samen te voegen en te vervolmaken op basis van de gegevens en ervaringen uit zijn casestudies. De belangrijkste bevindingen van Kasurinen in zijn onderzoeken zijn:

1. In veel onderzoeken bleek dat het beheersinstrument niet als een samenhangend geheel is behandeld, maar zijn naar willekeur bediscussieerd. De centrale sturing ontbreekt

zodat ieder zijn eigen interpretatie er op na houdt. Conclusie hieruit blijkt dat centrale sturing, coördinatie en begeleiding van cruciaal belang is.

- De bewustwording van het beheersinstrument is onvoldoende belicht. Daar het instrument onvoldoende besproken en uitgelegd is, ging de organisatie er van uit dat het een speeltje van het management is in plaats van dat iedereen in elke uithoek er mee te maken heeft.

Op deze manier ontwikkelde Kasurinen een eigen accountingchange model en noemde dit het Revised accounting change model. Dit accountingchange model is ook te hanteren bij implementatieprocessen voor beheersinstrumenten. Kasurinen heeft het juist toegankelijk gemaakt als implementatieproces voor de Balanced Score Card (BSC). De BSC is een beheersinstrument net zoals het BBV. Zodoende is het model van Kasurinen perfect hanteerbaar als implementatieproces voor de implementatie van het BBV. Onderstaand staat het Revised accounting change model van Kasurinen afgebeeld.



*Fig 3.5 Revised accounting change model van T. Kasurinen
(Management Accounting Research, Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation, 2002, 13, blz. 338)*

Het model laat goed zien welke factoren en welke actoren een rol spelen bij het slagen van een implementatie van accounting change. Kasurinen wilde met dit model bijdragen aan een basis voor het laten slagen van een accounting change. Het stelt dat het gevaar op de loer ligt van een steeds meer ongecontroleerd pogen tot change in de toekomst. Een helder changeprogramma was wat Kasurinen wilde bereiken met zijn schema. De combinatie van motivators, catalysts, facilitators, leaders and momentum is uit het onderzoek van Kasurinen als stuwende kracht betiteld voor change. Als op deze onderdelen goed is ingespeeld vóór de change, is de uitgangspositie in elk geval goed. Voor de implementatie van het BBV geldt een andere combinatie, nl. bovengenoemde maar zonder catalysts vanwege het hoge formatgehalte maar met toevoeging van frustrators vanwege de bestaande rapportagesystemen en de organisatiecultuur.

De verschillende factoren zijn ook te plaatsen in de gemeentelijke organisatie. Het gaat daarbij dan niet om de Balances Scorecard van Kaplan en Norton (1996), maar om het BBV (2002). Onderstaand volgen toelichtingen op een aantal factoren:

Motivators: deze factor kan uiteenlopend van aard zijn. Indien naar het BBV wordt gekeken waren de motivators:

- het opzetten en inrichten van een passende eigen begrotingsindeling die beleidsmatiger is dan voorheen;
- een begroting die een grotere vrijheid geeft om aansluiting te vinden bij de sturingsbehoefte van de gemeenten zelf;
- de eigenheid van gemeenten wordt uitgewerkt.

Facilitors: de factoren die kunnen helpen bij de change. Bij het BBV zijn er de lacunes in duidelijkheid over:

- wat willen wij?;
- wat gaan wij daar voor doen?;
- en wat mag dat kosten in de begroting en jaarstukken?

Catelysts: deze worden direct geassocieerd met de change. De programma's en de paragrafen om de kaders en de doelen te benoemen.

Leaders: hier gaat het om de individuele rol van de verschillende personen in de verschillende fasen van de change.

Momentum: de verwachting dat de change wordt doorgezet. Het besef bij alle betrokken partijen dat het niet slechts om een plan of proefballonnetje gaat, maar om een change die onomkeerbaar is. In het geval van het BBV kon dit goed worden gecommuniceerd omdat het om een verplichting ging vanuit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Confusers: hebben vragen ten aanzien van nut, noodzaak en complexiteit van het BBV. Het is in de eerste plaats materie die bij het financieel management terecht komt en de vakafdeling. Als de voorschriften worden bestudeerd, is het niet vreemd dat een niet-financieel deskundige het nut en de noodzaak van diverse uitwerkingen die hij ziet in de planning- en controldocumenten, niet begrijpt.

Frustrators: vanuit meerdere perspectieven gaat het hier om de behoudende krachten die tevreden zijn omdat zij met het bestaande systeem uit de voeten kunnen. Kan ik met het

nieuwe systeem beter mijn doel bereiken of kan ik de linken niet meer leggen. Ook het aspect van de verschillen tussen de financiële en technische benadering van zaken en het bereiken van organisatiedoelen kan als niet synchroon of zelfs belemmerend worden ervaren. Een anders aspect is dat vernieuwing bij voorbaat een deel van de medewerkers niet kan bekoren. Ten slotte kan er een probleem ontstaan in de strategische transformatie naar operationele verbeteringen als gevolg van hiërarchie. Des te meer schijven, des te lastiger de vertaling. Denk bij het BBV aan de afdeling Financiën, het management, de controller, het college, de griffie, de commissies en de raad.

Delayers: de factoren die voor vertraging of uitstel kunnen zorgen, moeten vooral worden gezocht in de verschillen van inzicht in de strategie van een organisatie.

Zolang daar voor de nieuwe accountingtechniek geen overeenstemming over bestaat heeft dit een vertragend effect. Denk bij het BBV aan de duidelijk te benoemen doelen bij de programma's en wat gaan wij daar voor doen als gemeente?

3.4.5 Interpretaties en conclusies voor het onderzoek

Onderstaand staat weergegeven wat er in deze paragraaf verzameld is ter ondersteuning van de deelvragen:

1.0 Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?

Verzameld in paragraaf 3.3.

2.0 Hoe is de implementatie van de BBV te beschrijven?

Pressman & Wildavsky (1973)

Factoren die van groot belang zijn voor het implementatieproces:

- 1) Complexiteit als vertragingfactor; een grote hoeveelheid aan actoren die de implementatie/ invoering van beleid vertragen door een groot aantal niet voorziene beslissingen, dit kan tijdsverlies opleveren.
- 2) Zij geven ook aan dat het van belang is om op implementatie problemen te anticiperen tijdens beleidsontwerp. Beleidsontwerp en de implementatie van het ontworpen beleid, zijn niet los van elkaar te zien. Gebeurt dit wel, dan is de kans dat het beleid faalt groot doordat tegenwerkende krachten niet kunnen worden overwonnen met bijvoorbeeld de voor de implementatie beschikbaar gestelde hulpbronnen.
- 3) Verder wordt aangegeven dat bij ambitieuze beleidsdoelstellingen het niet alleen gaat om de vraag of de implementatie gefaald heeft, maar ook of er niet te veel van verwacht werd. Het slagen of falen van beleid is immers afhankelijk van het verwachtingspatroon dat de toeschouwers hebben van het beleid.
- 4) Als laatste factor van Pressman & Wildavsky (1973) noemen we hier de geschiktheid van het beleidsinstrumentarium, dat onder andere ook genoemd wordt door P. Glasbergen & J. B. D. Simonis (1979). Met andere woorden: is er gekozen voor een instrument dat de implementatie mogelijk maakt of heeft men gekozen voor een instrument, omdat het makkelijk inzetbaar is.

E. Bardach (1977)

Bardach geeft aan dat een probleemsituatie moet worden verholpen door deze te "fixen". Om op dergelijke wijze bij implementatie succes te genereren, is het wel van belang dat de speler zich volledig inzet voor het spel.

Sabatier & Mazmanian (1979, 1980, 1981, 1983)

Factoren die volgens het succes van de implementatie beïnvloeden zijn in drie categorieën in te delen;

1. Niet wettelijke variabelen met invloed op de implementatie. Van informele contacten tot actoren die binnen de regels blijven, maar de vrijheden binnen die regels gebruiken om het proces negatief dan wel positief te beïnvloeden.
2. Effecten op volgbaarheid van het probleem. Wanneer er factoren zijn die de volgbaarheid negatief beïnvloeden, is niet goed te achterhalen wat de oorzaak van het probleem is.
3. Mogelijkheden om wettelijk of via regelgeving structuur in het implementatieproces aan te brengen. Wanneer deze mogelijkheden aanwezig zijn, moet gekeken worden welke factoren een positieve en welke een negatieve werking hebben op het implementatieproces.

Dent en Goldberg (1999)

De belangrijkste verklaringen voor weerstand tegen verandering wordt in de theorie verklaard door enerzijds de gewijzigde eisen ten aanzien van werk en vaardigheden en anderzijds de inperking van financiële zekerheid en/of psychologische bedreiging, die zich manifesteren in onzekerheid, het gevoel iets kwijt te raken (het vertrouwde).

(J. Burns en R.W Scapens, 2000)

De laatste jaren is veel gezegd over management accounting change. De omgeving van management accounting is veranderd door de ontwikkelingen in informatietechnologie, meer concurrerende markten, verschillende organisatiestructuren, en nieuwe management-ervaringen. Ondanks dat sommigen stellen dat de fundamentele management accounting niet is veranderd, is er bewijs dat het gebruik van management accounting in het management-proces is veranderd. Tegenwoordig worden accountingsystemen en financiële rapportage flexibeler en in combinatie met een range van andere prestatie-indicatoren, financieel en niet-financieel gebruikt (J. Burns en R.W Scapens, 2000).

Scapens (1994)

Scapens stelt dat regels nodig zijn om het handelen van groepen van individuen te coördineren en voor samenhang hiervan. Routines (op regels gebaseerd geprogrammeerd gedrag) kunnen worden gedefinieerd als de wijze waarop zaken worden gedaan.

(Scapens 1994)

Uitgangspunt is dat in veel organisaties management accountingsystemen en -praktijken zijn gebaseerd op stabiele regels en routines (Scapens 1994). Daarna worden er ideeën gevormd om een raamwerk te ontwikkelen van ideeën voor management accounting change, die tegen de gevestigde theorie ingaat, maar ook herkent dat routines en regels veranderen.

(Hamilton, 1932)

Het startpunt voor het normraamwerk is het herkennen dat management accounting theorie/praktijk, zowel het besturen van organisatieactiviteiten kan vormen/inrichten, als andersom het geval is. Een gebruikelijke definitie voor een institution in de gevestigde economie is: de wijze van denken of handelen die algemeen aanvaard en duurzaam is, en is ingebakken in de gewoonten van een persoon of groep van personen.

Van Helden en Ter Bogt (2000)

Deze institutions kunnen worden gezien als imposante standaard en sociale samenhang voor menselijke activiteiten, voor de productie en reproductie van gevestigde gewoonten en handelen.

Helden en Ter Bogt (2000)

Van Helden en Ter Bogt (2000) wijzen in hun Accounting change in Dutch government op interessante overeenkomsten tussen de theorie van Ceyert en March en anderzijds Lapsley and Pettigrew's holistische ideeën. Zij veronderstellen dat de acceptatie van accounting change van gelijke organisaties sterk kan verschillen door de mate van acceptatie van de veranderingen. Van Helden en Ter Bogt verwijzen verder naar Lapsley en Pettigrew, die hierbij onderscheid maken tussen omstandigheden waar men ontvankelijk is voor verandering en waar men niet ontvankelijk is voor verandering. Al dan niet ontvankelijk voor verandering hangt af van onder andere de volgende factoren: druk van uit de omgeving, de kwaliteit en transparantie van de voorgenomen verandering en beschikbaarheid van mensen die in staat zijn de noodzakelijke verandering duurzaam door te voeren.

Tommi Kasurinen (2002)

case studies "Influence of the implementation Process on Management Accounting Change in a Hierarchical Corporation" en ""Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation" De praktische verklaringen voor management accounting change.

3.5 Onderbouwing vraagstelling voor de survey

De in hoofdstuk 3 besproken theorieën en onderzoeken hebben geleid tot de onderbouwingen van de vraagstellingen voor de survey. De X-vragen hebben betrekking op het IMVER model en de mechanismen van Dimaggio en Powell (tezamen de eigenschappen van het adoptieproces). De Y-vragen hebben betrekking op het Revised accounting change model van Kasurinen (tezamen de eigenschappen van het implementatieproces).

Onderbouwing X-vragen (eigenschappen adoptieproces)

Al deze vragen zijn gekoppeld aan een theoretische pijler van het IMVER-model en of een mechanisme dat Dimaggio & Powell hebben omschreven. De mechanismen van Dimaggio & Powell maken ook weer onderdeel uit van een van de pijlers van IMVER. Door de koppeling van de survey aan de theorie kon ik op wetenschappelijke basis een beschrijving maken van de eigenschappen van het adoptieproces van het BBV.

Vraag X 2 Ik vind het noodzakelijk om naast het BBV een ander beheers of controlinstrument te hanteren.

Deze vraag vertegenwoordigt het mechanisme "Normative isomorphism". Dit mechanisme komt voornamelijk voort uit professionalisering. Behandelde instrumenten tijdens opleidingstrajecten en legitimatie door specialisten kunnen zorgdragen voor gelijkvormigheid. Daar dit een van de mechanismen is (Dimaggio en Powell) welke ook opgenomen is in het IMVER model (pijler besluitvormingsbenadering) is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. Dit om te beoordelen of dit mechanisme sterk of juist zwak vertegenwoordigd is bij het adoptieproces het de BBV binnen de gemeenten.

Vraag X 3 Ik had voor aan ander controlinstrument gekozen dan de BBV.

Ook deze vraag vertegenwoordigt het mechanisme "Normative isomorphism". De dubbeling (vraag X2, X3 en X11) heeft te maken met de belangrijkheid van dit mechanisme, daar deze direct van toepassing is bij de implementatie van het BBV. Maar dan in een iets

andere bewoording. Naar aanleiding van de gegevens uit de survey kon ik deze vragen met elkaar vergelijken. In vraag X11 komt dit mechanisme wederom aan bod. Dit om te beoordelen of dit mechanisme sterk of juist zwak vertegenwoordigd is bij de implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

Vraag X 4 Ik vind dat de verplichte invoering van het BBV vanuit de centrale overheid beter had gekund door meer samen te werken met de gemeenten zelf.

Deze vraag vertegenwoordigt de pijler van het IMVER “Besluitvormingsbenadering” (Robberts en Greenwood, Van de Ven) Bij de besluitvormingsbenadering wordt het adoptieproces gedomineerd door de cognitieve, affiliatieve en egocentrische beperkingen. Besluiten verlopen volgens deze benadering niet rationeel, maar worden beperkt door de grenzen aan de informatieverwerkende capaciteit van mensen. Deze grenzen leiden volgens Janis (1989) tot een beperkt zoekproces tot het volgen van bepaalde beslisregels (heuristieken) tijdens besluitvormingsprocessen.

De uitkomsten van deze vraag kan ik ook weer vergelijken met de uitkomsten van de vragen omtrent de mechanismen van Dimaggio & Powell (vraag X2, X3, X5, X7, X11) in verband met de relatie tot elkaar.

Daarnaast ondersteunt deze vraag ook de uitspraak van (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003). Het hoe en waarom van de noodzaak tot verandering moet worden gecommuniceerd in alle delen van de organisatie. Indien noodzakelijk, moet het belang van de andere wijze van denken, worden uitgelegd en openlijk bediscussieerd. Het liefst krijgen alle betrokkenen trainingen op een zodanige wijze dat elk persoon de nieuwe denkwijze begrijpt. Ook is het van belang dat implementatie van een management accounting change moet aansluiten bij de manier van denken over de nieuwe technieken en systemen en niet alleen bij hun technische karakteristieken. Voor alle betrokkenen moet het duidelijk zijn waarom accounting change in hun organisatie noodzakelijk is. Daar dit een van de theoretische pijlers is van het IMVER model is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. Dit om te beoordelen of een van deze pijlers de dragende kracht is achter de adoptie/implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

Vraag X 5 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd omdat dit nou eenmaal moest.

Deze vraag vertegenwoordigt het mechanisme “Coercive isomorphism”. Met dit mechanisme wordt de gelijkvormigheid afgedwongen door dwang van buitenaf. Als voorbeeld kan overheidsbemoeienis dienen of afhankelijkheid van grote klanten dan wel leveranciers, die bepaalde instrumenten, bijvoorbeeld kwaliteitssystemen, voorschrijven. De keuze voor een beheersingsinstrument kan, alhoewel een instrument niet aansluit bij de specifieke kenmerken van een organisatie, toch bewust geschieden. Op grond van dwang wordt het instrument bewust geadopteerd, terwijl dit de efficiency van de organisatie niet bevordert, misschien zelfs schaadt. Daar dit een van de mechanismen is (Dimaggio en Powell) welke ook opgenomen is in het IMVER model (besluitvormingsbenadering) is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. Dit om te beoordelen of dit mechanisme sterk of juist zwak vertegenwoordigd is bij de opgelegde adoptie/implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

Vraag X 6 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd om voor de politiek moeilijke vragen vanuit de provincie te vermijden.

Deze vraag vertegenwoordigt de pijler van het IMVER “Politicologische benadering” (Robberts en Greenwood, Van de Ven) Bij de politicologische benadering domineren sociale

en politieke factoren het besluitvormingsproces. Is een keuze van een beheersingsinstrument wel politiek haalbaar en hoe beïnvloedt een dergelijke keuze de machtsverhoudingen binnen de organisatie. Daar dit een van de theoretische pijlers is van het IMVER model is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. Dit om te beoordelen of een van deze pijlers de dragende kracht is achter de adoptie/implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

Vraag X 8 Ik heb het idee dat iedereen die in onze gemeente betrokken was bij de invoering van het BBV, overtuigd is van het nut van het BBV.

Onderbouwing idem als vraag X4.

Vraag X 9 In onze organisatie is een verantwoordelijk manager die het BBV actief heeft gepromoot.

Deze vraag vertegenwoordigt de pijler van het IMVER “Institutionele benadering” (Robberts en Greenwood, Van de Ven) Bij de institutionele benadering domineert de omgeving het besluitvormingsproces. Bij de keuze wordt in grote mate rekening gehouden met de mening van de omgeving. De gedachte hierbij is dat organisaties niet in een vacuüm opereren, maar door hun omgeving nauwlettend in de gaten worden gehouden. De indruk die de omgeving van de organisatie heeft, wordt hierdoor een belangrijke randvoorwaarde voor succes. De keuze van een beheersingsinstrument hangt volgens deze benadering derhalve niet af van de efficiency, de toegevoegde waarde voor de organisatie, maar van de legitimiteit van de keuze. Daar dit een van de theoretische pijlers is van het IMVER model is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. Dit om te beoordelen of een van deze pijlers de dragende kracht is achter de adoptie/ implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

Daarnaast wordt deze vraag ook theoretisch ondersteunt door de uitspraak van (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003). Deze staat bij vraag X 8 toegelicht.

Vraag X10 Het lijnmanagement in onze organisatie heeft de invoering van het BBV onvoldoende ondersteund.

Deze vraag vertegenwoordigt de pijler van het IMVER “Institutionele benadering (Robberts en Greenwood, Van de Ven). Deze staat toegelicht bij vraag X9. Daar dit een van de theoretische pijlers is van het IMVER model is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. De dubbeling (vraag X9, X10 en X12) heeft te maken met de belangrijkheid van dit mechanisme, daar deze direct van toepassing is bij de implementatie van het BBV. Maar de vragen zijn gesteld in een iets andere bewoording. In de survey kan ik deze weer met elkaar vergelijken.

Daarnaast ondersteunt deze vraag ook de uitspraak van (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003). Deze staat bij vraag X 8 toegelicht.

Vraag X12 Iedereen in onze gemeente die betrokken was bij de invoering van het BBV heeft zich voldoende ingezet om het tot een succes te maken.

Deze vraag vertegenwoordigt de pijler van het IMVER “Institutionele benadering” (Robberts en Greenwood, Van de Ven). Deze staat toegelicht bij vraag X9. Daar dit een van de theoretische pijlers is van het IMVER model is deze direct opgenomen in een vraagstelling binnen de survey. De dubbeling (vraag X9, X10 en X12) heeft te maken met de belangrijkheid van dit mechanisme, daar deze direct van toepassing is bij de implementatie van het BBV. Maar de vragen zijn gesteld in een iets andere bewoording. In de survey kan ik deze weer met elkaar vergelijken.

De vergelijkingen met de institutionele benadering en de besluitvormingsbenadering kan ik ook weer met elkaar vergelijken. Deze vergelijking zal bijdragen tot verklaringen en conclusies bij de implementatie van het BBV.

Onderbouwing Y-vragen (eigenschappen implementatieproces)

Al deze vragen zijn gekoppeld aan een van de actoren van het model van Kasurinen. Door de koppeling van de survey aan de theorie kon ik op wetenschappelijke basis een beschrijving maken van de eigenschappen van het implementatieproces van het BBV.

Vraag Y 1 Het BBV is niets anders dan een beheersinstrument.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Frustrators. Deze vraag zal diegenen die het behoudende systeem apprecieert strelen. Hij/zij blijft eigenlijk liever bij het oude.

Vraag Y 2 Ik vind de BBV-begroting (programmabegroting) een verbetering ten opzichte van de oude beleidsbegroting.

Ook deze vraag vertegenwoordigt de actor Frustrators van het Revised model van Kasurinen. De dubbeling heeft te maken met de belangrijkheid van deze actor vanwege het verplichte karakter bij de implementatie van het BBV. Maar dan in een iets andere bewoording. Naar aanleiding uit de gevens van de survey kan ik deze vragen weer met elkaar vergelijken.

Vraag Y 3 Het college had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de programmabegroting.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Leaders. Hier gaat het om de individuele rol van de verschillende personen in de verschillende fasen van de change. Deze vraag is afzonderlijk gesteld aan elk van de participanten welke te maken hebben met de implementatie en omarming van het BBV om zodoende deze vragen in de survey ook afzonderlijk te vergelijken met elkaar.

Vraag Y 4 De ambtenaren hadden voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Leaders. Hier gaat het om de individuele rol van de verschillende personen in de verschillende fasen van de change. Deze vraag is afzonderlijk gesteld aan elk van de participanten welke te maken hebben met de implementatie en omarming van het BBV om zodoende deze vragen in de survey ook afzonderlijk te vergelijken met elkaar.

Vraag Y 5 De raad had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Leaders. Hier gaat het om de individuele rol van de verschillende personen in de verschillende fasen van de change. Deze vraag is afzonderlijk gesteld aan elk van de participanten welke te maken hebben met de implementatie en omarming van het BBV om zodoende deze vragen in de survey ook afzonderlijk te vergelijken met elkaar.

Deze vraag betreft de afzonderlijke participanten binnen de implementatie van het BBV. Deze keuze is bewust gemaakt om de uitkomsten met elkaar te kunnen vergelijken.

Vraag Y 6 Ik was goed gemotiveerd bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Motivators. Indien naar het BBV wordt gekeken waren de motivators: het opzetten en inrichten van een passende eigen begrotingsindeling die beleidsmatiger is dan voorheen.

Vraag Y 7 De eerste programmabegroting is het product geworden zoals dit van tevoren was besproken met de raad.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Momentum. Deze actor slaat op de verwachting dat de change wordt doorgezet. Het besef bij alle betrokken partijen dat het niet slechts om een plan of proefballonnetje gaat, maar om een change die onomkeerbaar is. In het geval van het BBV kon dit goed worden gecommuniceerd omdat het om een verplichting ging vanuit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Vraag Y 8 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit het ministerie van binnenlandse zaken goed.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Facilitators. Deze actor vertegenwoordigt de factoren die kunnen helpen bij de change. Bij het BBV zijn er de lacunes in duidelijkheid over:

- wat willen wij?;
- wat gaan wij daar voor doen?;
- wat mag dat kosten in de begroting en jaarstukken?

Vraag Y 9 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit de commissie BBV goed.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Facilitators. Deze actor vertegenwoordigt de factoren die kunnen helpen bij de change. Naast de genoemde facilitators bij vraag Y 8 is natuurlijk ook de faciliterende informatie- en begeleidingsvoorziening van de commissie BBV.

Vraag Y 10 Door de invoering van het BBV werd een reorganisatie van de ambtelijke organisatie mijns inziens noodzakelijk.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Momentum. Deze actor slaat op het onderzoek van Berenschot (paragraaf 3.2.1) waarin naar voren kwam dat de ambtelijke organisatie weinig verschil ziet tussen het monistische en het dualistische bestel. Gedacht wordt dat de ambtelijke organisatie de slag naar het dualisme niet of onvoldoende heeft gemaakt. De vraag is natuurlijk of dan wel de juiste opzet wordt gekozen voor de totstandkoming van de begroting en de jaarstukken. In de meeste gemeentelijke organisaties geldt dat deze in het monistische tijdperk product georiënteerd zijn ingericht. Echter in het dualistische tijdperk dient deze organisatie ingericht te zijn naar programmamanagement. De vraag is of deze slag nog gedaan moet worden en of dit besef er ook is.

Vraag Y 11 De eerste programmabegroting voldoet aan de minimale eisen van de BBV.

Deze vraag vertegenwoordigt een van de actoren van het Revised model van Kasurinen. In deze vraag is dat de actor: Momentum. Deze actor slaat op de gedachte achter deze vraag is of iemand is aangewezen tot een "BBV-specialist" en deze ook bewaakt.

4 Onderzoeksresultaten en statistische analyse

4.1 Algemeen

In hoofdstuk 1 zijn de onderzoeksvragen met de deelvragen geformuleerd en verwachtingen uiteengezet ten aanzien van de onderzoeksresultaten. Vervolgens is in hoofdstuk 3 een theoretisch kader geschetst, samenhangend met de onderzoeksvraag. In hoofdstuk 5 komen de veronderstellingen, waarvan de uitkomsten van de survey worden getoetst. Om de onderzoeksvraag en deelvragen te kunnen beantwoorden is een survey uitgevoerd bij de Nederlandse gemeenten. In de volgende paragrafen ga ik achtereenvolgens in op de methodologische verantwoording van de survey.

Procedure en respons

In het grotere onderzoek naar de effecten van de BBV, waarvan dit onderzoek deel uit maakt, is er voor gekozen om een survey (enquête) te houden. De survey is uitgevoerd via een website welke is ingericht door de Open Universiteit Nederland. Deelnemers zijn per e-mail benaderd. De survey is uitgezet bij alle Nederlandse gemeenten en de deelgemeenten van Amsterdam. In totaal betreft het hier 481 (deel)gemeenten (situatie eind 2005). Binnen de groep Nederlandse gemeenten, zijn voor het onderzoek vier subgroepen benaderd:

1. Controllers / hoofd middelen/financiën
2. Portefeuillehouder financiën/collegelid
3. Voorzitter commissie middelen
4. Willekeurig raadslid

In totaal zijn 1.924 uitnodigingen verzonden in de periode van 14 oktober t/m 19 oktober 2005. Een voorbeeld van de uitnodiging treft u aan onder bijlage 3. De survey is per 2 december 2005 beëindigd.

Voor mijn onderzoeksvraag heb ik mij binnen het totale onderzoek op alle 4 de doelgroepen gericht. Echter ik zie de twee groepen 3 en 4 tezamen als de raadsleden. In beide gevallen hebben betrokkenen immers zitting in de raad als raadslid. Naarmate de respons bij de raadsleden (groep 3 en 4) en bij de collegeleden erg laag was is in overleg besloten om nog een herinneringsmail te zenden naar deze groepen. Na deze extra mailing is de respons alsnog toegenomen naar een acceptabel niveau. De gemiddelde respons komt uit op bijna 14%.

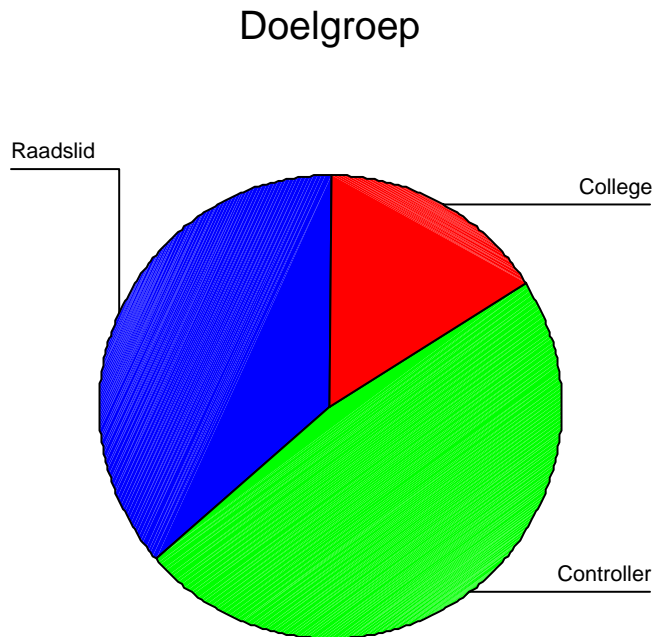
De uiteindelijke respons lag iets hoger. Bij de verwerking van de respons zijn de niet volledig ingevulde enquêtes verwijderd. Zodra 1 van de vragen niet was beantwoord, is deze respondent volledig uit de analyse gelaten. Het overslaan van een vraag heeft een versturende werking op de uitkomsten van de verschillende somschalen en leidt daarmee tot mogelijke verkeerde conclusies op basis van de uitkomsten.

In totaal is de volgende (opgeschoonde) respons gerealiseerd:

Tabel A; respons per doelgroep

Doelgroep	Verzonden vragenlijsten	Respons	Respons %
Controllers e.a.	481	107	22,2%
Portefeuillehouder financiën	481	40	8,3%
Voorzitter commissie middelen / willekeurig raadslid	481	102	21,2%
Totaal:	1.924	264	13,7%

Grafiek b; respons per doelgroep
Onderzoeksinstrumenten



In de enquête zijn voor mijn onderzoek 19 vragen opgenomen (zie bijlage i). De vragen zijn gescoord middels een 5-punts Lickert-schaal. De schaal liep hierbij van "1 = mee een" tot "5 = mee oneens". De vragen variëren in positieve en negatieve formulering. Er moet dus rekening gehouden worden met de negatief geformuleerde vragen (hercoderen). Dit betekent dat een hoe positiever het oordeel is, hoe lager de score is.

De vragen zijn geclusterd tot een tweetal complexe begrippen. Begrip 1 betreft Eigenschappen van het adoptieproces (9 vragen) en begrip 2 Eigenschappen van het implementatieproces (10 vragen). Zie hiervoor ook het conceptueel model.

De betrouwbaarheden van de twee schalen (complexe begrippen) is:

Eigenschappen van het adoptieproces (x-vragen)

Standaarddeviatie	=	.6281
N of Cases	=	225
Mean	=	3,0790
Reliability Coefficients	=	9 items
Alpha	=	,6226

Eigenschappen van het implementatieproces (Y-vragen)

Standaarddeviatie	=	.6887
N of Cases	=	225
Mean	=	3,6062
Reliability Coefficients	=	10 items
Alpha	=	,6838

De vragen bij de twee begrippen zijn voldoende homogeen.

In hoofdstuk 5 zijn de resultaten van de operationalisatie (meetbaar maken) van de complexe begrippen uitgewerkt. Deze twee complexe begrippen oftewel dimensies, zijn opgedeeld in indicatoren. De dimensies meten ieder een apart aspect voor het onderzoek. De scores op verschillende dimensies hoeven niet samen te hangen. Een controller kan bijvoorbeeld heel positief zijn (mee eens) over de dimensie "Eigenschappen van het adoptieproces", maar niet positief (mee oneens) over de dimensie "Eigenschappen van het implementatieproces". Bij de dimensie kan de vraag gesteld worden of deze door een of meer indicatoren moet worden gerepresenteerd. Zo is de dimensie "Eigenschappen van het adoptieproces" uitgesplitst in 9 afzonderlijke indicatoren. Indicatoren binnen een dimensie meten ongeveer hetzelfde, maar op een iets andere manier. Iedere dimensie vertegenwoordigt een groep surveyvragen en samen geven de scores op de indicatoren een indruk van de dimensie. De scores binnen een dimensie worden geacht samen te hangen, zij meten immers ongeveer hetzelfde.

Bij de analyse van de verzamelde gegevens moeten de scores op de verschillende vragen op een zinvolle manier samengevoegd worden om tot een maat voor een dimensie te kunnen komen. Hiervoor is gebruik gemaakt van zogenaamde additieve schalen: het opstellen van vragen tot een maat. Met behulp van Cronbach's alpha is binnen een dimensie berekend of de interne consistentie van de aparte vragen hoog genoeg is om de optelling te rechtvaardigen. Tevens is bekeken of er misschien vragen bij zijn die de interne consistentie negatief beïnvloeden en dus beter buiten de schaal gehouden kunnen worden.

Bij de surveyvragen is gebruik gemaakt van een Lickert-schaal. Dit is een manier om abstracte begrippen te meten. Een Lickert-schaal bestaat uit verschillende uitspraken over een onderwerp, waarbij de respondent kan aangeven in hoeverre hij of zij het eens is met deze uitspraak. De uiteindelijke meting van het abstracte begrip komt tot stand door het optellen van de verschillende vragen die hetzelfde concept of onderwerp betreffen. Om te kijken of de vragen binnen een dimensie homogeen zijn (of de items hetzelfde meten), moet eerst gelet worden op de gemiddelden (mean) van de items. Deze moeten ongeveer dezelfde waarde aangeven. De scoremogelijkheden bij Lickert-schaal zijn: mee eens = 1 punt, enigszins mee eens = 2 punten, mee eens/mee oneens = 3 punten, enigszins mee oneens = 4 punten en mee oneens = 5 punten. Het gemiddelde komt dan uit op $(1+2+3+4+5)/5 = 3$.

De waarde van de Cronbach's alpha's (0,6226 en 0,6838) geven aan of de homogeniteit hoog genoeg is om de vraag op te mogen tellen tot een schaal. De laatste kolom van de tabel "alpha if item (vraag) deleted-Total Statistics" geeft aan welke waarde alpha zou krijgen bij verwijdering van een bepaald item. Verwijdering van een vraag kan een hogere alpha geven, maar hierdoor kan een belangrijk aspect van het te meten totale begrip verloren gaan. Om deze reden is er altijd een hogere score mogelijk. De betrouwbaarheid kan gebaat zijn bij verwijdering van een vraag, omdat de vragen dan meer hetzelfde meten, maar de inhoudsvaliditeit daalt in dan geval.

Analyse

De analyse van het verband tussen de twee dimensies is onderzocht middels een correlatieanalyse. De afzonderlijke deelvragen zijn geanalyseerd door middel van een frequentie-analyse en weergegeven in een histogram. Bij de vergelijking van de gemiddelden bij meerdere groepen is een t-toets uitgevoerd om vast te stellen of het verschil significant is.

Proces van survey/enquête chronologisch

1. Opzet vragenlijst.
2. Keuze schaalverdeling.

3. Keuze doelgroepen.
4. Vermelden in VNG magazine.
5. Opzet begeleidend schrijven voor enquête.
6. Inbreng enquête digitaal door OU.
7. Verzending (digitaal) enquête namens OU.
8. Verzending (op papier) enquête .
9. Verzending digitale reminder.
10. Verzameling gegevens.

Mogelijke argumenten tot hogere respons

1. Zowel digitaal verzenden alsmede per postverzending.
2. Brede doelgroep.
3. Duidelijk begeleidende beschrijving.
4. Enquête lange tijd open laten staan.
5. Voor de invullers de uitslagen toezeggen (er staat iets tegenover)
6. Enquête namens de OU verzenden.
7. Bij de mogelijke problemen bij het invullen op afstand (mail) ondersteuning bieden.

4.2 Verwerking van de antwoorden

Ik heb de antwoorden op mijn vragen ingedeeld in een tweetal complexe begrippen:

Begrip 1 betreft Eigenschappen van het adoptieproces (9 vragen) begrip 2 betreft Eigenschappen van het implementatieproces (10 vragen).

Bij de beantwoording van de vragen worden de punten toegekend aan de verschillende categorieën van antwoorden. De betekenis van de puntenhoeveelheid is als volgt

- | | | |
|---|---|-----------------------|
| 1 | = | mee eens |
| 2 | = | enigszins mee eens |
| 3 | = | mee eens / mee oneens |
| 4 | = | enigszins mee oneens |
| 5 | = | mee oneens |

Dit betekent dat een score op een vraag of complex begrip van gemiddeld drie punten er gemiddeld genomen een antwoordt is gegeven waarbij:

- Respondenten niet weten wat zij met de vraag aanmoeten, of;
- Respondenten de inhoud niet direct interessant vind, of;
- Respondenten onvoldoende kennis hebben om de vraag te beantwoorden.

Scores die gemiddeld boven of onder de drie punten uitkomen, geven aan dat er een waarde aan het antwoord kan worden toegekend. Men is het er (enigszins) mee eens of (enigszins) mee oneens. De neutraliteit is hier niet meer van toepassing en er kan een (voorzichtige) algemene richting worden bepaald vanuit de vraagbeantwoording.

Interpretatie van de beantwoording indien positief (1 of twee punten) is gescoord, dan wel negatief (4 of 5 punten) is gescoord:

Bij positieve of negatieve beantwoording van de vraag is het uitgangspunt dat diegene dat heeft gedaan op basis van kennis/kunde, dan wel om een andere reden zelf een oordeel/mening heeft gevormd ten aanzien van dit punt.

Analyse per vraag van het complexe begrip: Eigenschappen van het adoptieproces

Vraag X 2 Ik vind het noodzakelijk om naast het BBV een ander beheers of controlinstrument te hanteren.

Deze vraag vertegenwoordigde de Normative isomorphism van Dimaggio & Powell. Totaal is 50 % het er (enigszins) mee eens om naast het BBV een ander controlinstrument te hanteren. In 20 % van de antwoorden wordt hier neutraal op gereageerd. In 31% van de antwoorden is het er (enigszins) mee oneens. Het lijkt erop dat het mechanisme Normative isomorphism van Dimaggio en Powell enigszins meespeelt daar dit nieuwe instrument afwijkt van wat de participanten in hun opleiding of ervaring herkennen.

De gemiddelde score komt uit op 2,6 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 3 Ik had voor aan ander controlinstrument gekozen dan de BBV.

Totaal is 24% het er (enigszins) mee eens dat voor een ander controlinstrument gekozen zou hebben. Daarentegen is 25% het er (enigszins) mee oneens. Het neutrale gehalte van 41% is daarentegen weer erg hoog. Deze beantwoording neutraliseert weer voorgaande vraag omdat ook deze vraag het mechanisme Normative isomorphism van Dimaggio en Powell vertegenwoordigde.

De gemiddelde score komt uit op 3,1 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 4 Ik vind dat de verplichte invoering van het BBV vanuit de centrale overheid beter had gekund door meer samen te werken met de gemeenten zelf.

Deze vraag vertegenwoordigde het besluitvormingsbenadering van IMVER. Totaal is 55% het er (enigszins) mee eens dat de samenwerking met de gemeenten vanuit de centrale overheid beter had gekund. Slechts 12% is het er (enigszins) mee oneens. Het lijkt erop dat de pijler "besluitvormingsbenadering" van IMVER domineert.

De gemiddelde score komt uit op 2,3 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 5 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd omdat dit nou eenmaal moest.

Deze vraag vertegenwoordigde de Coercive isomorphism van Dimaggio & Powell. Totaal is 59 % het er (enigszins) mee eens dat het BBV ingevoerd heeft omdat dit dwangmatig opgelegd is. Toch is 18% het er (enigszins) mee oneens. In 23 % van de antwoorden wordt hier neutraal op gereageerd. Het lijkt erop dat het dwangmatige karakter van Dimaggio en Powell behoorlijk meespeelt.

De gemiddelde score komt uit op 2,3 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 6 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd om voor de politiek moeilijke vragen vanuit de provincie te vermijden

Totaal is 79% het er (enigszins) mee oneens om via invoering politieke discussies te voorkomen. Slechts is 12% het er (enigszins) mee eens. Dit lijkt erop dat de pijler "politieke benadering" van IMVER niet domineert en ook geen onderdeel uitmaakt van het adoptie versus implementatieproces van het BBV.

De gemiddelde score komt uit op 4,3 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 8 Ik heb het idee dat iedereen die in onze gemeente betrokken was bij de invoering van het BBV, overtuigd is van het nut van het BBV.

Deze vraag vertegenwoordigde het besluitvormingsbenadering van IMVER. Totaal is 54% het er (enigszins) mee oneens, dat niet iedereen overtuigd is van het nut. Slechts 20% is het er (enigszins) mee eens. Het lijkt erop dat de besluitvormingsbenadering sterk meespeelt.

Daarnaast vertegenwoordigd deze vraag ook de uitspraak van Burns, Ezzamel en Scapens nl. de noodzaak van de interne communicatie over het hoe en waarom er moet worden veranderd. Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat de gemeenten hierin nog een grote slag te maken heeft. Indien je vraag X4 en X8 samenvoegt (beide vertegenwoordigen de pijler besluitvormingsbenadering) is men van mening dat zowel de interne alsmede de externe communicatie beter had gekund. Maar intern is dit leermoment niet opgepakt.

Indien je de antwoorden van de vragen (X4 en X8) omtrent de besluitvormingsbenadering vergelijkt met de uitkomsten van de mechanismen van Dimaggio & Powell (X2, X3, X5), welke opgenomen zijn in de besluitvormingsbenadering (Janis), zie je dat de pijler besluitvormingsbenadering het sterkste meespeelt in de adoptie van het BBV.

De gemiddelde score komt uit op 2,4 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X 9 In onze organisatie is een verantwoordelijk manager die het BBV actief heeft gepromoot.

Deze vraag vertegenwoordigd de institutionele benadering van IMVER. Totaal is 42% het er (enigszins) mee eens dat er intern actief is gepromoot. Daarentegen is 34% het er (enigszins) mee oneens. Dat ligt erg dicht bij elkaar. Zeker gezien daar de neutraliteit 24% is. Dit lijkt erop dat de pijler "institutionele benadering" van IMVER zwak domineert.

Daarnaast vertegenwoordigd deze vraag ook de uitspraak van Burns, Ezzamel en Scapens nl. de noodzaak van de interne communicatie over het hoe en waarom er moet worden veranderd. Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat de gemeenten hierin, net zoals bij voorgaande vraag (X8) nog een grote slag te maken heeft.

De gemiddelde score komt uit op 3,0 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X10 Het lijnmanagement in onze organisatie heeft de invoering van het BBV onvoldoende ondersteund.

Totaal is 27% het er (enigszins) mee eens dat er actief is ondersteund vanuit het lijnmanagement. Daarentegen is 48% het er (enigszins) mee oneens. Daarnaast is de neutraliteit weer vrij hoog met 25%. Deze beantwoording loopt vrij gelijk met de voorgaande vraag. Dit lijkt erop dat de pijler "institutionele benadering" van IMVER zwak domineert.

Daarnaast vertegenwoordigd deze vraag ook de uitspraak van Burns, Ezzamel en Scapens nl. de noodzaak van de interne communicatie over het hoe en waarom er moet worden veranderd. Op basis hiervan kan geconcludeerd worden dat de gemeenten hierin, net zoals bij voorgaande vragen (X8 en X9) nog een grote slag te maken heeft.

De gemiddelde score komt uit op 3,4 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Vraag X12 Iedereen in onze gemeente die betrokken was bij de invoering van het BBV heeft zich voldoende ingezet om het tot een succes te maken.

Totaal is 65% het er (enigszins) mee eens dat betrokkenen zich goed hebben ingespannen. Slechts 12% is het er (enigszins) mee oneens. Dit lijkt erop dat de pijler "institutionele benadering" van IMVER sterk domineert.

De gemiddelde score komt uit op 3,7 punten. Het overall gemiddelde van deze 9 vragen was 3,1.

Analyse per vraag van het complexe begrip: Eigenschappen van het implementatieproces

Vraag Y 1 Het BBV is niets anders dan een beheersinstrument.

Totaal is 47% het er (enigszins) mee eens dat het BBV niets anders is dan een beheersinstrument. Daarentegen is 35% het er (enigszins) mee oneens. Dit ligt vrij dicht bij elkaar. Dit lijkt erop dat je de vertegenwoordiging van "Frustrator" bijna kunt niveleren.

De gemiddelde score komt uit op 2,8 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 2 Ik vind de BBV-begroting (programmabegroting) een verbetering ten opzichte van de oude beleidsbegroting.

Totaal is 73% het er (enigszins) mee eens dat de BBV-begroting een verbetering is t.o.v. de oude beleidsbegroting. Slechts 13% het er (enigszins) mee oneens. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Frustrator" weer duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,9 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 3 Het college had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de programmabegroting.

Totaal is 73% het er (enigszins) mee eens dat het college voldoende inbreng heeft gehad bij de totstandkoming van de BBV-begroting. Slechts 12% is het er (enigszins) mee oneens. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Leaders" duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,9 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 4 De ambtenaren hadden voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Totaal is 74% het er (enigszins) mee eens dat de ambtenaren voldoende inbreng hebben gehad bij de totstandkoming van de BBV-begroting. Slechts 10% is het er (enigszins) mee oneens. Dit lijkt erop dat vertegenwoordiging van "Leaders" duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,9 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 5 De raad had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Totaal is 62% het er (enigszins) mee eens dat de raad voldoende inbreng heeft gehad bij de totstandkoming van de BBV-begroting. 22% is het er (enigszins) mee oneens. Ook dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Leaders" duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,6 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 6 Ik was goed gemotiveerd bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

Totaal is 76% het er (enigszins) mee eens dat men goed gemotiveerd was bij de inhoudelijke totstandkoming van de BBV-begroting. Slechts 5% is het er (enigszins) mee oneens. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Motivators" sterk waarneembaar is. Wel is er een lichte verschuiving binnen het college waar te nemen.

De gemiddelde score komt uit op 4,1 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 7 De eerste programmabegroting is het product geworden zoals dit van tevoren was besproken met de raad.

Totaal is 61% het er (enigszins) mee eens dat de 1^e programmabegroting het product is geworden zoals dat van tevoren is besproken met de raad. 22% is het er (enigszins) mee oneens. Wel is er een lichte verschuiving waarneembaar bij de Raad. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Momentum" duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,6 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 8 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit het ministerie van binnenlandse zaken goed.

Totaal is 33% het er (enigszins) mee eens dat de informatievoorziening vanuit het ministerie goed was. 33% is het er (enigszins) mee oneens. 33% is neutraal. Ook is wederom een lichte verschuiving waarneembaar bij de Raad. Dit maakt dat de vertegenwoordiging van "Facilitators" weer niveleert.

De gemiddelde score komt uit op 2,9 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 9 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit de commissie BBV goed.

Totaal is 36% het er (enigszins) mee eens dat de informatievoorziening vanuit de commissie BBV goed was. 26% is het er (enigszins) mee oneens. 38% is neutraal. Wel een lichte verschuiving waarneembaar bij de Raad. Ook dit licht vrij dicht bij elkaar. Net zoals in de vorige vraag maakt dat de vertegenwoordiging van "Facilitators" niveleert.

De gemiddelde score komt uit op 3,0 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 10 Door de invoering van het BBV werd een reorganisatie van de ambtelijke organisatie mijns inziens noodzakelijk.

Totaal is 18% het er (enigszins) mee eens dat de invoering van het BBV zou moeten leiden tot een ambtelijke reorganisatie. 62% is het er (enigszins) mee oneens. Deze vraag is gekoppeld aan de theorie van Kasurinen. Het lijkt dat niet is geageerd tot het komen van programmamanagement. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Momentum" duidelijk waarneembaar is.

De gemiddelde score komt uit op 3,8 punten. Het overall gemiddelde van deze 10 vragen was 3,6.

Vraag Y 11 De eerste programmabegroting voldoet aan de minimale eisen van het BBV.

Totaal is 74% het er (enigszins) mee eens dat de 1^e programmabegroting voldoet aan de minimale eisen van het BBV. 12% is het er (enigszins) mee oneens. Deze vraag is gekoppeld aan de theorie van Kasurinen. Dit lijkt erop dat wel iemand of een werkgroep is aangewezen tot BBV-specialist en deze ook bewaakt. Dit lijkt erop dat de vertegenwoordiging van "Momentum" duidelijk waarneembaar is.

4.3 Conclusies

4.3.1 Conclusies IMVER en Dimaggio & Powell (eigenschappen adoptieproces)

Onderstaand worden de pijlers van IMVER en de beperkingen van Dimaggio & Powell afzonderlijk besproken in relatie tot het adoptieproces van het BBV. Vervolgens wordt een samengevoegde conclusie weergegeven.

Politicologische benadering IMVER (vraag X6)

Bij de politicologische benadering domineren sociale en politieke factoren het besluitvormingsproces. Bijvoorbeeld, is een keuze van een beheersingsinstrument wel politiek haalbaar en hoe beïnvloed een dergelijke keuze de machtsverhoudingen binnen de organisatie. Gezien de percentages 79% versus 6% mag geconcludeerd worden dat bij de implementatie van het BBV de politicologische pijler geen onderdeel uitmaakt.

Besluitvormings benadering IMVER (vraag X4, X8)

Bij de besluitvormingsbenadering wordt het adoptieproces van een beheersinstrument gedomineerd door de cognitieve, affiliatieve en de egocentrische beperkingen. Besluiten verlopen volgens deze benadering niet rationeel, maar worden beperkt door de grenzen aan de informatieverwerkende capaciteit van mensen. Deze grenzen leiden volgens Janis (1989) tot een beperkt zoekproces en tot het volgen van bepaalde beslisregels (heuristieken) tijdens besluitvormingsprocessen. Voor het adoptieproces van het BBV kan dit inhouden dat men zich beperkt tot de regelgeving en niet naar de filosofie die erachter zit, nl. het ondersteunen van het dualisme. Gezien de percentages 54% versus 20% mag ook geconcludeerd worden dat men ook vindt dat betrokkenen niet overtuigd zijn van het nut van het BBV en dus er niet in geloven dat dit het dualisme kan ondersteunen. De vraag is of hierbij de cognitieve, affiliatieve en egocentrische beperkingen ook daadwerkelijk een rol spelen.

Ook bij deze pijler geldt dat goede interne communicatie besluitvorming maar ook de overtuiging kan bevorderen. Ook gezien de bovengenoemde percentages kan geconcludeerd worden dat de interne promotie, opleiding en communicatie voor verbetering vatbaar is.

Institutionele benadering IMVER (vraag X9, X10, X12)

Bij al deze vragen domineerde de omgeving het besluitvormingsproces. Bij deze vragen betrof het vooral de interne omgeving. Dus die omgeving waar de adoptie en de implementatie van het BBV opgepakt diende te worden.

De institutionele benadering staat er in dit geval dan ook voor dat de interne omgeving een randvoorwaarde is tot succes. De keuze van een beheersingsinstrument hangt volgens deze benadering derhalve niet af van de efficiency, de toegevoegde waarde voor de organisatie, maar van de legitimiteit van de keuze.

De onderlinge verhouding tussen ambtenaren, college en raad ligt ook vrij dicht bij elkaar en mag als een gezamenlijke mening gezien worden. In cumulatieve procenten is de verhouding 71% versus 29%. Gezien de cumulatieve percentages van deze vragen gezamenlijk mag geconcludeerd worden dat de Nederlandse gemeenten goed in de gaten hebben gehad dat door de interne aandacht aan het BBV een grotere kans op een gedegen adoptie van dit beheersinstrument kan plaatsvinden. Maar de 29% die zich onvoldoende gesteund voelt vanuit het management is daarentegen erg hoog. Dit percentage zou wellicht hoger uitvallen daar deze survey zich heeft gericht op de kopstukken van de organisatie, welke een directe relatie hebben gehad bij de implementatie van het BBV. Dit betekent dat de interne promotie, opleiding en communicatie voor verbetering vatbaar is.

Normative isomorphism Dimaggio & Powell (vraag X2, X3)

Dit mechanisme komt voornamelijk voort uit professionalisering. Behandelde instrumenten tijdens opleidingstrajecten en legitimatie door specialisten kunnen zorg dragen voor gelijkvormigheid. Dit mechanisme (Dimaggio en Powell) dat ook opgenomen is in het IMVER model is separaat opgenomen in de survey om te beoordelen of dit mechanisme sterk of juist zwak vertegenwoordigd is bij de adoptie van het BBV binnen de gemeenten.

De meningen bij deze vragen liggen vrij dicht bij elkaar. Cumulatief gezien 60% versus 40%. Hieruit mag je concluderen dat men wellicht wel vertrouwen heeft in het BBV als beheers of controlinstrument, maar de herkenbaarheid van het oude steekt behoorlijk de kop op en wil men deze ook vasthouden.

Coercive isomorphism Dimaggio & Powell (vraag X5)

Met dit mechanisme wordt de gelijkvormigheid afgedwongen door dwang van buitenaf. De keuze voor een beheersingsinstrument kan, alhoewel een instrument niet aansluit bij de specifieke kenmerken van een organisatie, toch bewust geschieden. Op grond van dwang wordt het instrument bewust geadopteerd, terwijl dit de efficiency van de organisatie niet bevordert, misschien zelfs schaadt. Dit mechanisme (Dimaggio en Powell) dat ook opgenomen is in het IMVER model is separaat opgenomen in de survey om te beoordelen of dit mechanisme sterk of juist zwak vertegenwoordigd is bij de opgelegde implementatie van het BBV binnen de gemeenten.

De meningen liggen dan ook vrij ver uit elkaar. 59% geeft aan dat implementatie heeft plaatsgevonden omdat het moest. Natuurlijk is dit begrijpelijk omdat sanctioneringen en andere risico's gekoppeld waren aan het niet implementeren van het BBV. Maar ook opvallend is dat 18% aangeeft dit niet doet omdat het moet maar omdat men het wil. Deze laatste groep ziet dus de meerwaarde en of de filosofie achter het BBV. Maar ondanks de 18% mag geconcludeerd worden dat de gemeenten gewend zijn aan het dwingende karakter achter implementaties. Ze is immers uitvoerder van beleidsvelden welke continue aan verandering onderhevig zijn. Dit betekent dan ook dat het dwangmatige beperking geen rol speelt in de adoptie en implementatie van het BBV.

Samengevoegde conclusie omtrent IMVER en de beperkingen van Dimaggio & Powell

Het baseren van het Iteratief en Meervoudig Beperkt Efficiency Raamwerk op meerdere theoretische pijlers betekent voor het doorgronden van adoptieprocessen van beheersingsinstrumenten, dat de verschillende factoren die een rol kunnen spelen bij een adoptieproces, in het raamwerk gevangen zijn. Dit betekent dat op voorhand geen uitspraak wordt gedaan over een mogelijke dominantie van een perspectief. Er zijn in het raamwerk geen uitspraken opgenomen die aangeven wanneer beperkingen zich voordoen en in welke mate. Weliswaar staan de activiteiten uit de vergelijkend efficiency raamwerk van de transactiekostenbenadering nog centraal afgebeeld in IMVER, maar de mogelijke iteraties tussen de activiteiten, beperkingen en drijfveren zijn als verrijking opgenomen. Deze verrijking helpt het adoptieproces beter te doorgronden. Het verloop van adoptieprocessen geschiedt niet alleen op basis van een efficiencyafweging, maar ook door het streven naar legitimiteit. Op de activiteiten spelen diverse besluitvormingstechnische en institutionele beperkingen in, die dusdanig sterk kunnen zijn dat activiteiten zelfs niet kunnen worden uitgevoerd. Ook staat de volgorde van de activiteiten en mogelijke iteraties tussen activiteiten niet op voorhand vast. De wijze waarop de activiteiten worden uitgevoerd hangt dan ook in grote mate af van de aanwezigheid of afwezigheid van de drijfveren, beperkingen en iteraties. Op deze wijze kan IMVER een adoptieproces verklaren dat conform het vergelijkend

efficiency raamwerk verloopt en kan het tevens een adoptieproces verklaren dat gegrond is op de institutionele mechanismen van DiMaggio en Powell.

Naar aanleiding van bovengenoemde afzonderlijke conclusies kan gesteld worden dat bij de adoptie en implementatie van het BBV de interne promotie en informering van cruciaal belang is geweest en nog steeds is bij de verdere implementatie. Vervolgens valt op dat bij de besluitvorming de cognitieve, affiliatieve en egocentrische beperkingen een sterke rol hebben gehad. Deze 2 conclusies kunnen elkaar versterken. Door de juiste, volledige, stimulerende en overtuigende promotie kunnen de beperkingen juist weer afgezwakt worden. Zeker gezien de normatieve beperking het sterkste naar voren komt. Ook dit mechanisme kun je verzwakken door interne communicatie, lering en promotie. Het lijkt er dan ook op dat de implementatie teveel een feestje geweest is van de direct betrokken actoren.

4.3.2 Conclusie Model Kasurinen (eigenschappen implementatieproces)

Vervolgens gaan we de actoren van het model van Kasurinen afzonderlijk bespreken.

Het model van Kasurinen laat goed zien welke factoren en welke actoren een rol spelen bij het slagen van een implementatie van een accounting change en dus bij het slagen van de implementatie van het BBV. Het stelt dat het gevaar op de loer ligt van een steeds meer ongecontroleerd pogen tot change in de toekomst. De combinatie van Frustrators, motivators, facilitators, leaders and momentum is uit het onderzoek van Kasurinen als stuwende kracht betiteld voor de implementatie van het BBV. Als op deze onderdelen goed is ingespeeld vóór de change, is de uitgangspositie in elk geval goed. Zodoende zijn de andere factoren buiten dit onderzoek gehouden.

Onderstaand volgen toelichtingen op een aantal factoren:

Frustrators: (vraag Y1, Y2)

Vanuit meerdere perspectieven gaat het hier om de behoudende krachten die tevreden zijn omdat zij met het bestaande systeem uit de voeten kunnen. Kan ik met het nieuwe systeem beter mijn doel bereiken of kan ik de linken niet meer leggen. Ook het aspect van de verschillen tussen de financiële en technische benadering van zaken en het bereiken van organisatiedoelen kan als niet synchroon of zelfs belemmerend worden ervaren. Een ander aspect is dat vernieuwing bij voorbaat een deel van de medewerkers niet kan bekoren. Ten slotte kan er een probleem ontstaan in de strategische transformatie naar operationele verbeteringen als gevolg van hiërarchie. Des te meer schijven, des te lastiger de vertaling. Denk bij het BBV aan de afdeling Financiën, het management, de controller, het college, de griffie, de commissies en de raad.

Met name bij vraag Y2 is het geloof in de BBV begroting sterk waar te nemen. De mening ligt hier 63% voor versus 13% tegen. Of hier een verband ligt met de pijlers van IMVER wordt in de eindconclusie meegenomen.

Leaders (vraag Y3, Y4, Y5)

Hier gaat het om de individuele rol van de verschillende personen in de verschillende fasen van de accounting change. In het geval van de BBV gaat het dan voornamelijk om de participerende rollen (ambtenaren, college en raad) van de verschillende gremia. Zoals zij deze cumulatief aangeven hebben ze sterk geparticipeerd in de implementatie van het BBV.

In procenten zien we 83% voor en 17% tegen. Of hier een verband ligt met de pijlers van IMVER wordt in de eindconclusie meegenomen.

Motivators (vraag Y6)

Deze factor kan uiteenlopend van aard zijn. Indien naar het BBV wordt gekeken waren de motivators:

- het opzetten en inrichten van een passende eigen begrotingsindeling die beleidsmatiger is dan voorheen;
- een begroting die een grotere vrijheid geeft om aansluiting te vinden bij de sturingsbehoefte van de gemeenten zelf;
- de eigenheid van gemeenten wordt uitgewerkt.

Bij de beantwoording van deze vraag was 93% voor en 7% tegen. De geïnterviewden geven hierbij aan erg gemotiveerd te zijn bij de totstandkoming van de BBV-begroting. Of hier een verband ligt met de pijlers van IMVER wordt in de eindconclusie meegenomen.

Momentum (vraag Y7, Y10, Y11)

De verwachting dat de change wordt doorgezet. Het besef bij alle betrokken partijen dat het niet slechts om een plan of proefballonnetje gaat, maar om een change die onomkeerbaar is. In het geval van het BBV kon dit goed worden gecommuniceerd omdat het om een verplichting ging vanuit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Indien je naar de beantwoordingpercentages kijkt met nivellering van de neutrale antwoorden 74% voor en 26% tegen mag je concluderen dat men sterk geparticipeerd heeft in het tot stand komen van de eigen BBV-begroting. Op welke overtuiging deze participatie heeft plaatsgevonden is niet gevraagd alsmede het besef dat men hiermee in de toekomst moet blijven werken. Of hier een verband ligt met de pijlers van IMVER wordt in de eindconclusie meegenomen.

Uit het onderzoek van Berenschot kwam naar voren dat de ambtelijke organisatie weinig verschil ziet tussen het monistische en het dualistische bestel. De reden hiervoor is niet duidelijk. Gedacht wordt dat de ambtelijke organisatie de slag naar het dualisme niet of onvoldoende heeft gemaakt. Of dit nu ligt aan onvoldoende communicatie of opleiding of promotie, conform de conclusies bij IMVER of dat de implementatie teveel een feestje is geweest van alleen de direct betrokken actoren.

Als je naar de percentages van de antwoorden kijkt kun je concluderen dat het management van de organisatie onvoldoende rekening heeft gehouden met het duale karakter en ook onvoldoende heeft ingesprongen om programmamanagement gemeengoed te maken in de hele breedte van de organisatie.

Facilitors (vraag Y8, Y9)

De factoren die kunnen helpen bij de change. Bij beide vragen hebben de geïnterviewden behoorlijk gelijk gereageerd. Hieruit mag geconcludeerd worden dat de mensen vanuit de gemeenten de begeleiding niet echt positief alsmede niet echt negatief hebben ervaren. Deze factor kun je verwaarlozen. Wel wordt gekeken of er een verband is met een van de pijlers van IMVER, maar deze wordt in de eindconclusie meegenomen.

Samengevoegde conclusie omtrent model Kasurinen

Het model laat goed zien welke factoren en welke actoren een rol spelen bij het slagen van een accounting change. Kasurinen wilde met dit model bijdragen aan een basis voor het laten slagen van een accounting change. Een helder changeprogramma was wat Kasurinen wilde

bereiken met zijn schema. De verschillende factoren zijn ook te plaatsen in de gemeentelijke organisatie. Het gaat daarbij dan niet om de Balances Scorecard van Kaplan en Norton (1996), maar om het BBV (2002).

Als je naar de percentages kijkt van de beantwoording van de Y-vragen zie je dat bij alle stuwende factoren sterk positief is beantwoord. Behalve bij de motivator. Ook bij bovengenoemde analyse (Adoptieproces) kwam al naar voren dat men de externe communicatie een gebrek vindt. Helaas is dit leermoment intern niet overgenomen. Dit strookt ook met de bevindingen van Berenschot, waarbij geconcludeerd werd dat de ambtenaren onvoldoende ingestoken hebben op het dualisme. Dit komt ook terug bij de conclusie via het model van Kasurinen.

Welk verband er is tussen de 2 grootheden (eigenschappen adoptieproces en eigenschappen implementatieproces) wordt in paragraaf 4.3.3. weergegeven.

4.3.3 Verband tussen de 2 grootheden

De vraag in hoeverre er een verband is tussen de 2 grootheden, te weten, "adoptieproces" en het "implementatieproces" wordt in deze paragraaf nader uitgewerkt. We praten in dit onderzoek over de afhankelijke variabele (Y variabele), in dit geval het adoptieproces en de onafhankelijke variabele (X variabelen), in dit geval het implementatieproces. In beide gevallen gebaseerd op het BBV.

We praten hier over kwantitatieve variabelen met veel meetwaarden. Dit zijn variabelen die uit veel verschillende getallen bestaan zoals de schaalconstructie van 5 vijf-puntsvragen over bijvoorbeeld transparantie met mogelijke meetwaarden van 1 tot en met 5 (Ten Hacken, 2005). In dit geval zitten we overigens op de grens van veel en weinig meetwaarden. Omdat de variabele transparantie 5 meetwaarden heeft is hier toch gekozen voor een kwantitatieve variabele met veel meetwaarden. Om het verband tussen een X en een Y waarde te bepalen staan ons afhankelijk van het type variabele een aantal statistische technieken ter beschikking.

Dit zijn de volgende:

- T-toets: X dichotoom en Y kwantitatief.
- Chikwadraattoets: X en Y zijn nominaal (eventueel ordinaal of kwantitatief) en hebben elk een beperkt aantal verschillende meetwaarden.
- Variantieanalyse: X is nominaal (eventueel ordinaal of kwantitatief) en heeft een beperkt aantal verschillende meetwaarden en Y is kwantitatief.
- Correlatieanalyse: X en Y zijn kwantitatief of ordinaal met een groot aantal verschillende meetwaarden.

Uitgaande van de variabelen die in dit onderzoek worden gebruikt, moet dus worden gekozen voor de correlatieanalyse.

Bij de correlatieanalyse wordt de mate van samenhang tussen de twee variabelen uitgedrukt in een getal lopend van -1 tot en met +1. Dit getal heet de correlatiecoëfficiënt en wordt aangegeven met de letter r. Als er geen samenhang is tussen de variabelen is r gelijk aan 0. Bij een redelijk positieve samenhang is r bijvoorbeeld 0,70 en bij een heel sterke samenhang is r bijvoorbeeld 0,90. Bij een negatieve waarde van r is de samenhang negatief. Dat wil zeggen 'hoe hoger de ene variabele, hoe lager de andere' (Ten Hacken, 2005).

De klassenverdeling van de correlatie ziet er als volgt uit:

0,00	-	0,10	zeer zwakke correlatie
0,10	-	0,40	zwakke correlatie
0,40	-	0,70	middelmatige correlatie

De correlatie tussen de het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV" bij de gehele doelgroep is positief, middelmatig en significant ($r = 0.539$).

De tabellen en puntenwolken zijn opgenomen in bijlage 3.

Uit de tabel blijkt dat de afzonderlijke doelgroep geen invloed heeft op de het verband tussen de variabelen.

De correlatie tussen het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV bij het college is positief, middelmatig en significant ($r = 0.634$).

De correlatie tussen het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV bij de controllers is positief, middelmatig en significant ($r = 0.520$).

De correlatie tussen het adoptieproces en het implementatieproces van het BBV bij de raadsleden is positief, middelmatig en significant ($r = 0.583$).

Dit betekent dat de doelgroep geen modererende invloed heeft op het verband. Conclusie is dan ook indien alle factoren (pijlers) van IMVER goed scoren, en dus het proces naar behoren verlopen is, dat de eigenschappen van Kasurinen ook goed scoren.

4.3.4 Koppeling van de eigenschappen van het adoptieproces en het implementatieproces

Nu bekend is dat er een verband bestaat tussen beide processen wordt verder de diepte in gedoken, door de afzonderlijke eigenschappen van het adoptieproces en de eigenschappen van het implementatieproces aan elkaar te koppelen. Indien dit mogelijk is kunnen er uitspraken gedaan worden welke bij de doelstelling staat geformuleerd. Namelijk indien bij het adoptieproces zus en zo is geconstateerd kan je er van uit gaan dat bij het implementatieproces dit en dat tot gevolg kan hebben. Binnen dit onderzoek wordt bedoelt het koppelen van het IMVER-model aan het model van Kasurinen. Binnen beide modellen staan een aantal eigenschappen centraal welke deze koppeling mogelijk maakt. Onderstaand staat de koppeling van beide modellen weergegeven alsmede de bijbehorende vraagstellingen welke gekoppeld kunnen worden. Deze koppeling wordt beoordeelt naar aanleiding van de gegevens uit de survey.

Eigenschappen (adoptieproces)	IMVER-model	Eigenschappen (implementatieproces)	Kasurinen
Normatieve druk D&P (vraag X2, X3). Deze normatieve beperkingen komen voornamelijk voort uit professionalisering. Behandelde instrumenten tijdens opleidingstrajecten en legitimatie door specialisten kunnen zorgdragen voor gelijkvormigheid. Tevens draagt het proces van aanneme van personeel uit dezelfde branche bij aan deze factor.		Momentum (vraag Y10, Y11). Deze eigenschap vertegenwoordigt de verwachting dat de change wordt doorgezet. Het besef bij alle betrokken partijen dat het niet slechts om een plan of proefballonnetje gaat, maar om een change die onomkeerbaar is. In het geval van het BBV kon dit goed worden gecommuniceerd omdat het om een verplichting ging vanuit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.	
Daar het BBV een nieuw instrument is, probeer ik door de vraagstelling (X2 en X3) te achterhalen of de			

<p>actoren dit instrument adopteren, en dus accepteren, of juist bij het bekende willen blijven.</p>	<p>Binnen de vraagstelling (Y10 en Y11) wil ik achterhalen of men het minimale wil doen of juist wil doorontwikkelen (het dualisme centraal stellen), en dus volledig wil accepteren.</p> <p>1) <i>In beide processen is acceptatie van het nieuwe een belangrijke eigenschap. Gezien het volgtijdelijk karakter is het plausibel dat bij mogelijke weerstand tijdens het adoptieproces dit wellicht ook tot weerstand leidt tijdens het implementatieproces.</i></p>
<p>Institutionele benadering IMVER (vraag X4). Bij de institutionele benadering domineert de omgeving het besluitvormingsproces. Bij de keuze wordt in grote mate rekening gehouden met de mening van de omgeving (binnen de BBV operatie de rijksoverheid). De keuze van een beheersingsinstrument hangt volgens deze benadering derhalve niet af van de efficiency, de toegevoegde waarde voor de organisatie, maar van de legitimiteit van de keuze.</p> <p>Binnen deze vraag (X4) wil ik achterhalen hoe men de ondersteuning van buiten beoordeelt.</p>	<p>Facilitators (vraag Y8, Y9). Deze eigenschap vertegenwoordigt de ondersteuners van de change. Binnen de BBV operatie is dit de rijksoverheid.</p> <p>Binnen de vraagstelling (Y8 en Y9) wil ik beoordelen hoe men de ondersteuning van buiten beoordeelt.</p> <p>2) <i>Doordat de eigenschappen uit de verschillende processen de beoordeling van buiten beoordeelt wordt, zijn deze eigenschappen goed te koppelen aan elkaar. Dan is het plausibel dat bij een positieve hetzij negatieve mening van buiten omtrent een beheersingsinstrument deze positieve hetzij negatieve mening continueert bij de implementatie.</i></p>
<p>Dwangmatige beperking D&P (vraag X5). De gelijkvormigheid wordt met dit mechanisme afgedwongen door dwang van buitenaf. Op grond van dwang wordt het instrument bewust geadopteerd, terwijl dit de efficiency van de organisatie niet bevordert, misschien zelfs schaadt.</p> <p>Binnen deze vraag (X5) probeer ik te achterhalen of de actoren willen accepteren onder dwang van buiten.</p>	<p>Frustrators (vraag Y1, Y2). Deze eigenschap vergetenwoordigt de frustrators. Deze frustrator heeft te maken met het verplichte karakter achter de implementatie van het BBV.</p> <p>Binnen de vraagstelling (Y1 en Y2) wil ik achterhalen of de factor dwang sterk meespeelt als frustrator.</p> <p>3) <i>Doordat de eigenschappen uit de verschillende processen te maken hebben met acceptatie door dwang van buitenaf, zijn deze eigenschappen goed te koppelen aan elkaar. (zie opm 1)</i></p>
<p>Besluitvormingsbenadering IMVER (vraag X8). Deze eigenschap ondersteunt de besluitvormingsbenadering met als onderdeel de uitspraak van (Burns, Ezzamel en Sapens, 2003). Het hoe en waarom van de noodzaak tot verandering moet worden gecommuniceerd in alle delen van de organisatie. Indien noodzakelijk, moet het belang van de andere wijze van denken, worden uitgelegd en openlijk bediscussieerd. Het liefst krijgen alle betrokkenen trainingen op een zodanige wijze dat elk persoon de nieuwe denkwijze begrijpt. Ook is het van belang dat implementatie van een management accounting change moet aansluiten bij de manier van denken over de nieuwe technieken en systemen en niet alleen bij hun technische karakteristieken. Voor alle betrokkenen moet het duidelijk zijn waarom accounting change in hun organisatie noodzakelijk is.</p>	<p>Motivators (vraag Y6). Deze eigenschap vertegenwoordigt de Motivators. Wie zijn de interne promotors van het nieuwe instrument.</p> <p>Binnen deze vraag (Y6) wil ik achterhalen of de eigen promotie voldoende heeft plaatsgevonden.</p> <p>4) <i>Doordat de eigenschappen uit de verschillende processen te maken hebben met de interne promotie hetzij communicatie, zijn deze eigenschappen goed te koppelen aan elkaar. Dan is het plausibel dat bij een goede interne promotie hetzij communicatie bij adoptie dit ten goede komt tijdens het implementatietraject.</i></p>

Binnen deze vraag (X8) wil ik achterhalen of de interne promotie over het hoe en waarom van de implementatie van het BBV voldoende is gevoerd.	
Institutionele benadering IMVER (vraag X9, X10, X12) Idem bovenstaand, maar dan interne omgeving. Binnen de vraagstelling (X9, X10, X12) wil ik achterhalen of de interne begeleiding binnen de organisatie van dien aard is geweest om te komen tot een geslaagde implementatie.	Leaders (vraag Y3, Y4, Y5). Hier gaat het om de individuele rol van de verschillende actoren in de verschillende fasen van de change. Binnen de vraagstelling (Y3, Y4, Y5) wil ik achterhalen of de interne begeleiding binnen de organisatie van dien aard is geweest om te komen tot een geslaagde implementatie. 5) <i>Doordat de eigenschappen uit de verschillende processen te maken hebben met de interne begeleiding, zijn deze eigenschappen goed te koppelen aan elkaar. Dan is het plausibel dat bij een goede interne begeleiding bij adoptie dit ten goede komt tijdens de implementatie.</i>

Ad 1.

Normatieve druk D&P (vraag X2, X3) versus Momentum (vraag Y10, Y11).

Koppeling: Doordat beide factoren uit de verschillende processen te maken hebben met de acceptatie van het nieuwe zijn deze factoren goed te koppelen aan elkaar.

Vergelijking koppeling 1

	Vragen X			Totaal X		Vragen Y			Totaal Y	
	X2	X3				Y10	Y11			
Aantal mee eens	131	64		195	37%	48	196		244	46%
Neutraal	53	108		161	30%	52	37		89	17%
Aantal mee Oneens	80	92		172	33%	164	31		195	37%
	264	264		528	100%	264	264		528	100%

Je ziet dat bij de adoptie (x-vragen) de percentages dicht bij elkaar liggen. Deze liggen bij de implementatie (y-vragen) ook behoorlijk dicht bij elkaar. Hieruit kun je opmaken dat bij twijfel in acceptatie van adoptie (net zoveel voor als tegenstanders) deze twijfel van acceptatie ook terug te vinden is bij de implementatie. Dus een moeizame adoptie zal samengaan met een moeizame implementatie. In feite dient het voorwerk (adoptieproces) opnieuw of anders aan te pakken om deze twijfelaars om te buigen tot medestanders zodat een implementatieproces ook beter zal gaan.

Ad 2.

Institutionele benadering IMVER (vraag X4) versus Facilitators (vraag Y8, Y9).

Koppeling: Doordat beide factoren uit de verschillende processen de beoordeling van buiten beoordeelt zijn deze factoren goed te koppelen aan elkaar.

Vergelijking koppeling 2

	Vragen X			Totaal X		Vragen Y			Totaal Y	
	X4					Y8	Y9			
Aantal mee eens	32			32	12%	87	96		183	35%
Neutraal	87			87	33%	88	100		188	36%

Aantal mee Oneens	145			145	55%	89	68		157	30%
	264			264	100%	264	264		528	100%

Je ziet dat bij de adoptie de beoordeling van buiten behoorlijk negatief is. Deze percentages liggen bij de implementatie veel dicht bij elkaar. Hieruit valt in 1^e instantie geen directe koppeling waar te nemen.

Ad 3.

Dwangmatige beperking D&P (vraag X5) versus Frustrators (vraag Y1, Y2).

Koppeling: Doordat beide factoren uit de verschillende processen te maken hebben met de acceptatie door dwang van buitenaf zijn deze factoren goed te koppelen aan elkaar.

Vergelijking koppeling 3

	Vragen X				Vragen Y				
	X5			Totaal X	Y1	Y2		Totaal Y	
Aantal mee eens	155			155	59%	123	194	317	60%
Neutraal	61			61	23%	49	35	84	16%
Aantal mee Oneens	48			48	18%	92	35	127	24%
	264			264	100%	264	264	528	100%

Je ziet dat bij de adoptie door dwang van buitenaf de acceptatie toch positief is. Deze percentages zijn ook positief bij de implementatie. Hieruit kun je opmaken dat ondanks de adoptie wordt opgelegd door dwang van buitenaf het toch wordt geaccepteerd. Deze acceptatie zich voortzet in het implementatieproces. Dus acceptatie binnen het adoptieproces leidt ook tot acceptatie binnen het implementatieproces. De redenen van deze acceptatie maken geen onderdeel van dit onderzoek uit.

Ad 4.

Besluitvormingsbenadering IMVER (vraag X8) versus Motivators (vraag Y6).

Koppeling: Doordat beide factoren uit de verschillende processen te maken hebben met de interne promotie hetzij communicatie zijn deze factoren goed te koppelen aan elkaar.

Vergelijking koppeling 4

	Vragen X				Vragen Y				
	X8			Totaal X	Y6			Totaal Y	
Aantal mee eens	52			52	20%	199		199	75%
Neutraal	70			70	27%	51		51	19%
Aantal mee Oneens	142			142	54%	14		14	5%
	264			264	100%	264		264	100%

Je ziet dat bij de adoptie de beoordeling over de interne promotie hetzij communicatie behoorlijk negatief is. Deze percentages liggen bij de implementatie in tegenovergestelde richting. Hieruit valt in 1^e instantie geen directe koppeling waar te nemen.

Ad 5.

Institutionele benadering IMVER (vraag X9, X10, X12) versus Leaders (vraag Y3, Y4, Y5).

Koppeling: Doordat beide factoren uit de verschillende processen te maken hebben met de interne begeleiding zijn deze factoren goed te koppelen aan elkaar.

Vergelijking koppeling 5

	Vragen X				Vragen Y					
	X9	X10	X12	Totaal X	Y3	Y4	Y5	Totaal Y		
Aantal mee eens	111	127	172	410	52%	193	194	165	552	70%

Neutraal	64	65	61	190	24%	38	43	41	122	15%
Aantal mee Oneens	89	72	31	192	24%	33	27	58	118	15%
	264	264	264	792	100%	264	264	264	792	100%

Je ziet dat bij de adoptie de percentages over de interne begeleiding erg positief is. Deze percentages over de interne begeleiding zijn bij de implementatie ook erg positief zijn. Hieruit kun je opmaken dat een goede interne begeleiding wordt omgezet in een positief gewaardeerde houding die weer leidt tot daadkracht. Bij continuering van deze interne begeleiding wordt deze daadkracht vastgehouden tijdens het implementatieproces.

Resume koppelingen

Bovenstaand is beoordeeld of er een verband bestaat tussen de afzonderlijke eigenschappen van het adoptieproces en de eigenschappen van het implementatieproces door deze eigenschappen aan elkaar te koppelen. Binnen dit onderzoek wordt bedoeld het koppelen van het IMVER-model aan het model van Kasurinen. Binnen beide modellen staan een aantal eigenschappen centraal welke deze koppeling mogelijk maakt. De bedoeling achter deze koppeling was om te ontdekken of het mogelijk is om bij constatering van zus en zo binnen het adoptieproces dat binnen het implementatieproces dit en dat tot gevolg kan hebben. Een soort van oorzaak – gevolg relatie. Deze koppeling is echter wel gebaseerd op interpretaties en zijn dus niet statistisch onderbouwd.

Deze interpretatie heeft uitgewezen dat er enkele koppelingen te maken zijn. Maar dit geldt niet voor de volledige processen. Hieruit blijkt dat het adoptieproces en het implementatieproces toch gescheiden en afzonderlijke processen zijn. De belangrijkste oorzaak-gevolg relaties zijn 1) Bij twijfel in het adoptieproces dit ook terug te vinden is bij het implementatieproces, 2) Acceptatie bij het adoptieproces leidt ook tot acceptatie bij het implementatieproces, 3) Interne begeleiding in het adoptieproces wordt omgezet in een positieve houding wat weer leidt tot daadkracht. Deze daadkracht vind je ook terug in het implementatieproces.

Echter het dient aanbeveling om de paar koppelingen verder te onderzoeken naar de onderliggende waarden. Mijn intuïtie zegt me dat juist deze onderliggende waarden deze koppelingen gefundeerd mogelijk maakt.

5 Conclusies en discussie

5.1 Inleiding

Na het theoretisch onderzoek en de survey kan de centrale vraag beantwoord worden. Dit komt trapsgewijs tot stand. De resultaten van het theoretisch onderzoek (weergegeven in de diverse paragrafen "interpretaties voor het onderzoek" in hoofdstuk 3) is het vertrekpunt. In paragraaf 5.2 wordt eerst de beantwoording van de deelvragen op basis van deze theoretische kennis verfijnd weergegeven. Deze theoretische kennis wordt vervolgens aangevuld met de resultaten uit de survey. In paragraaf 5.3 zal op basis van de beantwoording van de deelvragen de centrale vraag beantwoord worden.

5.2 Beantwoording van de deelvragen

1.0 Hoe is de adoptie van de BBV te beschrijven?

De adoptie van het BBV is een opgelegde adoptie vanuit de rijksoverheid met als doel om het Dualistische bestel te ondersteunen alsmede het doeltreffender ondersteunen van de raad in haar kaderstellende en controlerende taak alsmede de financiële functie te versterken om zodoende rekenschap af te kunnen leggen aan de burgers. Dit instrument is ontwikkeld en getest zodat een geschikt instrument is ontstaan waarbij veel is samengewerkt met pilotgemeenten met in achtneming van de snelle ontwikkeling van de informatietechnologie. Ook is verdere samenwerking geboden aan de overige gemeenten via de Commissie BBV waarbij adopterende gemeenten hun vraagstukken kwijt konden. Bij deze adoptie is de rijksoverheid er wel van uit gegaan dat de financieel-economische kennis alsmede de kennis van het BBV in de adopterende gemeenten aanwezig was. En dat het zittende management capabel was en zich er van bewust was wat hen te doen stond betreffende het managen van het adoptieproces. Bij de adoptie van het BBV is de rijksoverheid er vooraf ook vanuit gegaan dat de acceptatie van opgelegde instrumenten binnen gemeenten al erg hoog is.

De beschrijving van de adoptie van het BBV is gebaseerd op het Iteratief en Meervoudig Beperkt Efficiency Raamwerk en dus gebaseerd op meerdere theoretische pijlers. Dit betekent dat verschillende eigenschappen een rol kunnen spelen bij een adoptieproces, die in dit raamwerk gevangen zijn. De mogelijke iteraties tussen de activiteiten, beperkingen en drijfveren zijn als verrijking in dit model opgenomen en helpt het adoptieproces beter te doorgronden. Op de activiteiten spelen diverse besluitvormingstechnische en institutionele beperkingen in, die dusdanig sterk kunnen zijn dat activiteiten zelfs niet kunnen worden uitgevoerd. De wijze waarop de activiteiten worden uitgevoerd hangt dan ook in grote mate af van de aanwezigheid of afwezigheid van de drijfveren, beperkingen en iteraties. Op deze wijze kan IMVER een adoptieproces verklaren dat conform het vergelijkend efficiency raamwerk verloopt en kan het tevens een adoptieproces verklaren dat gegrond is op de institutionele mechanismen van DiMaggio en Powell. Naar aanleiding hiervan kan gesteld worden dat bij de adoptie en implementatie van het BBV de interne promotie en informering van cruciaal belang is geweest en nog steeds is bij de verdere implementatie. Vervolgens valt op dat bij het besluitvormingsproces de cognitieve, affiliatieve en egocentrische beperkingen een sterke rol hebben gehad. Deze had door de juiste, volledige, stimulerende en overtuigende interne promotie afgezwakt kunnen worden. Het lijkt er dan ook op dat de adoptie teveel een feestje geweest is van de direct betrokken actoren.

2.0 Hoe is de implementatie van het BBV te beschrijven?

De implementatie van het BBV is een opgelegde implementatie vanuit de rijksoverheid met als doel om het Dualistische bestel te ondersteunen alsmede het doeltreffender ondersteunen van de raad in haar kaderstellende en controlerende taak alsmede de financiële functie te versterken om zodoende rekenschap af te kunnen leggen aan de burgers.

De Nederlandse gemeenten zijn ook van mening dat de BBV-begroting een verbetering is ten opzichte van de oude beleidsbegroting. Een eerste implementatie omtrent de BBV-begroting heeft plaatsgevonden doordat participanten (raad, college, ambtenaren) voldoende en gemotiveerde inbreng hebben genoten tijdens de totstandkoming van deze BBV-begroting. Gebleken is dat er sprake is geweest van een goede samenwerking tussen de participanten daar de eerste BBV-begroting ook het product geworden zoals dat van tevoren is besproken, ondanks dat de ondersteunende organen (Ministerie BZK en commissie BBV) niet voldoende of de juiste ondersteuning heeft geboden of is gezocht.

Elke gemeente mocht naar eigen inzicht de implementatie van het BBV vormgeven en begeleiden. Dit heeft geleid tot het verwerken van het wettelijk kader welke de BBV aangeeft. Echter tot het komen van programmamanagement, en dus het sturen op maatschappelijke effecten en daarmee ook het Dualistische gedachtengoed, komt nog onvoldoende uit de verf.

De beschrijving van de implementatie van het BBV is gebaseerd op het model van Kasurinen, te weten het *Rivised accounting change model*. Dit model laat goed zien welke factoren en welke actoren een rol spelen bij het slagen van een accounting change en dus bij het slagen van de implementatie van het BBV. Een helder changeprogramma was wat Kasurinen wilde bereiken met zijn model. De factoren, geplaatst in het kader van de implementatie van het BBV, betekend dat de combinatie van de factoren “Frustrators”, “motivators”, “facilitators”, “leaders” en “momentum” als stuwende kracht betiteld worden. Als op deze onderdelen goed is ingespeeld vóór de change, is de uitgangspositie in elk geval goed. Gelet op de survey zie je dat bij alle stuwende factoren sterk positief is ingestoken. Behalve bij de factor motivator. Echter bij de analyse bij IMVER hebben we al gezien dat men de externe communicatie een gebrek vindt. Dit leermoment is intern niet overgenomen. Dit strookt ook met de bevindingen van Berenschot waarbij geconcludeerd werd dat de ambtenaren onvoldoende ingestoken hebben op het dualisme. Dit komt ook terug bij de conclusie van het model van Kasurinen.

3.0 Welke verbanden zijn er te leggen in de eigenschappen van de adoptie en de eigenschappen van de implementatie?

Het empirisch onderzoek heeft uitgewezen dat er een statistisch verband bestaat tussen de eigenschappen van de afzonderlijke processen. Maar dit geldt niet voor de volledige processen. Hieruit blijkt dat het adoptieproces en het implementatieproces toch gescheiden en afzonderlijke processen zijn. Wat de verbanden zijn is niet wetenschappelijk aantoonbaar geworden. Het dient aanbeveling om de paar koppelingen verder te onderzoeken naar de onderliggende wetenschappelijke waarden. Mijn intuïtie zegt me dat juist deze onderliggende waarden deze koppelingen gefundeerd mogelijk maakt.

In paragraaf 4.3.3. is beoordeeld of er een verband bestaat tussen de afzonderlijke eigenschappen van het adoptieproces en de eigenschappen van het implementatieproces door deze eigenschappen aan elkaar te koppelen. Binnen dit onderzoek wordt bedoelt het koppelen van het IMVER-model aan het model van Kasurinen. Binnen beide modellen staan een aantal eigenschappen centraal welke deze koppeling mogelijk maakt. De bedoeling achter deze koppeling was om te ontdekken of het mogelijk is om bij constatering van zus en zo binnen

het adoptieproces dat binnen het implementatieproces dit en dat tot gevolg kan hebben. Een soort van oorzaak – gevolg relatie. Deze koppeling is echter wel gebaseerd op interpretaties en zijn dus niet statistisch onderbouwd. Deze interpretatie heeft uitgewezen dat er enkele koppelingen te maken zijn. Maar dit geldt niet voor de volledige processen. De belangrijkste oorzaak-gevolg relaties zijn 1) Bij twijfel in het adoptieproces dit ook terug te vinden is bij het implementatieproces, 2) Acceptatie bij het adoptieproces leidt ook tot acceptatie bij het implementatieproces, 3) Interne begeleiding in het adoptieproces wordt omgezet in een positieve houding wat weer leidt tot daadkracht. Deze daadkracht vind je ook terug in het implementatieproces.

5.3 De centrale onderzoeksvraag

Wat is het verband tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces, beide gebaseerd op de implementatie van de BBV bij de Nederlandse gemeenten?

Na beantwoording van de deelvragen kunnen we de centrale vraag beantwoorden.

De correlatie tussen de "eigenschappen van het adoptieproces" en "eigenschappen van het implementatieproces" bij de gehele doelgroep is positief, middelmatig en significant ($r = 0.539$).

Uit de tabel blijkt dat de afzonderlijke doelgroep geen invloed heeft op de het verband tussen de variabelen.

De correlatie tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces van het BBV bij het college is positief, middelmatig en significant ($r = 0.634$).

De correlatie tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces van het BBV bij de controllers is positief, middelmatig en significant ($r = 0.520$).

De correlatie tussen eigenschappen van het adoptieproces en eigenschappen van het implementatieproces van het BBV bij de raadsleden is positief, middelmatig en significant ($r = 0.583$).

Dit betekent dat de doelgroep geen modererende invloed heeft op het verband. Conclusie is dan ook indien dat de in dit onderzoek gehanteerde pijlers van IMVER goed scoren, en dus het proces naar behoren verlopen is, dat de factoren van Kasurinen ook goed scoren. Je zou dus voor het implementatietraject van het BBV beide instrumenten kunnen toepassen.

Na beantwoording van de deelvragen kunnen we tot een verfijning van deze conclusie komen. Het betreffende verband is in ieder geval positief, middelmatig en significant ($r = 0.539$). Anders gezegd, er is een verband tussen de 2 grootheden, te weten: "De beschrijving van de adoptie van het BBV" en "De beschrijving van de implementatie van het BBV".

De verfijnde conclusie (inclusief de interpretatie van de koppeling met de afzonderlijke procesfactoren) luidt dan:

Het empirisch onderzoek heeft uitgewezen dat er een statistisch verband bestaat tussen de eigenschappen van de afzonderlijke processen. Anders geformuleerd, indien de in dit onderzoek gehanteerde pijlers (eigenschappen) van IMVER goed scoren, en dus het

adoptieproces naar behoren is verlopen, betekent dit dat er grote kans bestaat dat de factoren (eigenschappen) van het model van Kasurinen ook goed scoren, en dus dat het implementatieproces ook goed zal verlopen. Wat dit verband is niet wetenschappelijk aantoonbaar. Hiervoor is verder onderzoek vereist. .

Binnen beide modellen staan een aantal eigenschappen centraal welke een koppeling mogelijk maakt, waarbij het mogelijk is om bij constatering van zus en zo binnen het adoptieproces dat binnen het implementatieproces dit en dat tot gevolg kan hebben. Een soort van oorzaak – gevolg relatie. Deze koppeling is echter niet statistisch onderbouwd maar gebaseerd op interpretatie. Deze interpretatie heeft inderdaad uitgewezen dat er enkele koppelingen te maken zijn. Maar dit geldt niet voor de volledige processen. Hieruit blijkt dat het adoptieproces en het implementatieproces toch gescheiden en afzonderlijke processen zijn. De belangrijkste oorzaak-gevolg relaties zijn 1) Bij twijfel binnen de adopterende organisatie, waar dan ook in deze organisatie tijdens het adoptieproces is deze twijfel ook terug te vinden binnen het implementatieproces, 2) Acceptatie bij het adoptieproces leidt ook tot acceptatie bij het implementatieproces, 3) Interne begeleiding in het adoptieproces wordt omgezet in een positieve houding wat weer leidt tot daadkracht. Deze daadkracht vind je ook terug in het implementatieproces. Het dient wel aanbeveling om de paar koppelingen verder te onderzoeken naar de onderliggende wetenschappelijke waarden.

5.4 Discussie en aanbevelingen

Wat draagt de uitkomst op de centrale onderzoeksvraag bij aan de praktijk, aan eerdere onderzoeksresultaten en de literatuur? De gehanteerde literatuur van Van de Ven en die van Kasurinen komen voor een gedeelte overeen met elkaar. Echter Van de Ven was toen niet in de mogelijkheid om het model van Kasurinen op te nemen als toetsmodel of visa versa vanwege de gelijktijdige tijdstippen van de betreffende onderzoeken. Dit onderzoek is dus een aanvulling op beide onderzoeken. Waarbij het model van Kasurinen als voorwerkmodel gehanteerd kan worden en het IMVER-model als evaluatiemodel op het procesmodel van Van de Ven. Deze aanbeveling komt niet rechtstreeks uit het onderzoek, maar is gebaseerd op praktijkervaringen uit het verleden.

Daarnaast is het wel plausibel om aan te nemen dat voor toekomstige implementatieprocessen het raadzaam is om de gescheiden processen (helaas worden ze in de praktijk te vaak gelijktijdig gevoerd) volgtijdelijk uit te voeren, zodat je vooraf weet wat de haperingen in het implementatieproces kunnen zijn om je hiertegen te wapenen. Deze aanbeveling komt wel rechtstreeks uit het onderzoek naar voren.

Daarnaast ben ik ook van mening dat de rijksoverheid er te gemakkelijk is van uitgegaan dat de gemeenten zelf capabel en professioneel genoeg zijn om dit omvangrijke instrument te implementeren waarbij veel besluitvorming aan te pas komt en waarbij een andere manier van denken gevraagd wordt nl. het dualistische denken. Dit is na 150 jaar monisme toch teveel gebleken en heeft schijnbaar nog tijd nodig om dit te ontwikkelen. Bovendien betreft deze implementatie de gehele interne omgeving (institutionele benadering) welke met dit dualisme te maken heeft of krijgt. Deze aanbeveling komt rechtstreeks uit het onderzoek naar voren. In eerste instantie uit het onderzoek van Berenschot, dat laten weer uit de survey is bevestigd.

Ook is het een aanbeveling om de geïnterpreteerde koppelingen van de afzonderlijk eigenschappen verder te onderzoeken naar de onderliggende of achterliggende waarden. Mijn intuïtie zegt me dat juist deze onderliggende of achterliggende waarden deze koppelingen gefundeerd mogelijk maakt.

5.5 Samenvatting en conclusies

De rijksoverheid heeft voor de implementatie van het BBV goed nagedacht omtrent het in het leven roepen van een ondersteunende instantie (commissie BBV). Daarnaast heeft de rijksoverheid ook enkele uitgangspunten oftewel kwaliteitseisen gesteld aan de gemeenten welke voor een gedegen implementatie moesten zorg dragen. Echter bij deze uitgangspunten is het op enkele fronten juist misgegaan. Hierbij valt te noemen de communicatie intern waarbij de genoemde beperkende factoren een grote rol spelen. De professionaliteit van veel gemeenten is hiermee overschat, daar het toch teveel is gebleken om zo'n omvangrijk implementatieproces als het BBV te implementeren. Hierbij doel ik op het gedachtengoed achter deze BBV. Dus veel gemeenten voldeden niet aan de kwaliteitseisen (conform survey) welke de Rijksoverheid vooraf heeft getrokken.

Omtrent het wettelijke kader is over het algemeen goed voldaan. Maar met de filosofie erachter, en dus het dualistische bestel, heeft de gemeente nog een grote slag te slaan. Dit geldt voor bijna alle duale partijen. Zeker gezien de beperkende factoren bij de beslismomenten is het juist zinvol om tijdens dit implementatietraject van dit dualistische bestel om de samenwerking hierin te zoeken zodat er vooral duidelijkheid ontstaat. Doordat gemeenten elk hun duale rol weer op eigen wijze in zal vullen is juist deze samenwerking van cruciaal belang.

6 Onderzoeksmateriaal

Referenties: Onder de referenties is de wetenschappelijke literatuur opgenomen welke gebruikt is in deze scriptie.

Referenties

Bardach, E., 1977, fixing the game, *American Politics Research*, Vol. 34, No. 1, blz. 22-50.

Becker, Markus C. DANISH RESEARCH UNIT FOR INDUSTRIAL DYNAMICS, DRUID Working Paper No 03-06, The concept of routines twenty years after Nelson and Winter, 1982, A review of the literature by Markus C. Becker.

Bogt, H.J. ter, Helden, G.J. van, 2000, Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations. *management accounting research*, 2000, vol. 11, blz. 263-279.

Bogt, H.J. ter, Helden, G.J. van, 2001, The Application of Businesslike Planning and Control in Local Government; a Field Study of Eight Dutch Municipalities. *Local Government studies*, vol 27, no 1, blz. 61-86.

Bogt, H.J. ter, Helden, G.J. van, 2004, Het duale stelsel en de programmabegroting in gemeenten, *Accounting*, nr. 3, maart 2004, blz. 5-11.

Burns, J., Ezzamel, M., Scapens, R.W., 2003, The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Management Accounting, CIMA Research Monograph, London, blz. 50.

Burns, J., Scapens R.W., 2000, 'Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework', in: *Management Accounting Research* 11, blz. 3-25.

Burns, J. and Vaivio, J., 2001, 'Management Accounting Change', in: *Management Accounting Research* 12: blz. 389-402.

Dent, E. & Goldberg, S., 1999, March, Challenging "resistance to change." *Journal of Applied Behavioral Science* 25-41.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W., 1983, The iron case revisited, Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In the *American Sociological review*, 1983, vol 48 april, blz. 147-160.

Janis, I.L., 1989, *Crucial Decisions, Leadership in Policymaking and Crisis Management*, Constraints model of Policymaking Processes, New York: The Tree Press.

Hill, M. & Hupe, P., 2002, *Implementing Public Policy*, uitgever: Sage Publications Ltd, London ISBN 0-7619 6628 5.

Kasurinen, T., 2002, Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation, *Management Accounting Research*, 2002, vol 13, blz. 323-343.

Kasurinen, T., 2002, Influence of the implementation Process on Management Accounting Change in a Hierarchical Corporation, *LTA* 4/01 blz. 459-479.

Lapsley, I., Wright, E., 2004, The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda, *Management Accounting Research* 15, blz. 355-374.

Mintzberg, H., 1989, *Mintzberg on Management. Inside Our Strange World of Organisations*, Macmillan, Basingstoke, The Free press, New York.

Pressman, J.L., & Wildavsky, A.B., 1973, Achieving effective implementation: an evaluation of a collaborative land use planning process.

Quattrone, P. and Hopper, T., 2001, What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, doi: 10.1006/mare.2001.0176, *Management Accounting Research*, 2001, 12, blz. 403–435.

Sabatier, P. & Mazmanian, D., 1987, Incorporating Multiple Actors and Guidance Instruments into Models of Regulatory Policymaking, *Administration & Society*, Vol. 19, No. 2, 236-263.

Scapens, R.W., 1994, Understanding the mechanism of change in management accounting, blz. 316.

Ven, M.C.A. van de, 2002, Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen, Proefschrift Erasmus Rotterdam, febr. 2002.

Ven, M.C.A. van de, 2002, De controller en de adoptie van beheersinginstrumenten, *Tijdschrift voor organisatie en control*, 2002, blz.13-16.

Ven, M.C.A. van de, 2002, Rationele, institutionele en irrationele factoren. De betekenis bij de adoptie van beheersingsinstrumenten, *Management accounting juni 2002*, blz. 263-271.

Bronnen

Bronen: Onder de bronnen is de niet wetenschappelijk literatuur opgenomen welke gebruikt is in deze scriptie. Berenschot, 2004, Evaluatie van de wet dualisering gemeentebestuur, Utrecht, november 2004.

Birkland, T. A., 2001, *An Introduction to the Policy Process*, uitgever: Sage Publications Ltd, London isbn 9780765614896.

Bogt, H.J. ter, G.J. van Helden, 2000, The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management.

Elzinga, Prof. Dr. D.J., 1998, onderzoek naar “Waarom Dualisering”.

Glasbergen P. & Simonis, J.B.D., 1979, Ruimtelijk beleid in de verzorgingsstaat.

Hacken ten, P., 2005, Statistiek voor managementwetenschappers, Heerlen, Open Universiteit, oktober 2005.

International Accounting Standards Board, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) , november 2004.

Ministerie van Binnenlandse Zaken, 2002, De eerste klap is een daalder waard! Evaluatie eerste fase invoering Wet dualisering gemeentebestuur, oktober 2002.

Ministerie van Binnenlandse Zaken, 2003, De eerste ervaringen met de duale begroting, Reeks *financiële functie* 2003B1.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties (MinBZK), 2003, Begroten en verantwoordend deel 1: Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, januari 2003a.

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties, 2003, Begroten en verantwoordend deel 3: Nadere informatie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, juli 2003b.

Ministerie Vernieuwingsimpuls Dualisme en lokale democratie, 2003, Handreiking voor de financiële en controle verordeningen, www.vernieuwingsimpuls.nl, 2003a.

Mortel, 'Besluit begroting en verantwoording', B &G, feb. 2003, pag. 10 t/m 13.

Ven, M.C.A. van de, 2002, De controller en de adoptie van beheersingsinstrumenten, MCA tijdschrift voor organisaties in control, oktober 2002, blz. 13-16.

Bijlagen

- Bijlage 1 -Vragenlijst survey (dit onderzoek)
- Bijlage 2 -Overzichten en tabellen correlatie

Appendixen

- Appendix 1 -Tabellen vraagbeantwoording x-vragen
- Appendix 2 -Statistische resultaten x-vragen
- Appendix 3 -Tabellen vraagbeantwoording y-vragen
- Appendix 4 -Statistische resultaten y-vragen

Bijlage 1 Vragenlijst Survey (dit onderzoek)

Algemene vragen:

1. In welke doelgroep valt u?
2. In welke gemeente werkt u?
3. Bij welke categorie gemeenten behoort uw gemeente

Groot 100.000 +

Midden 20.001 - 100.000

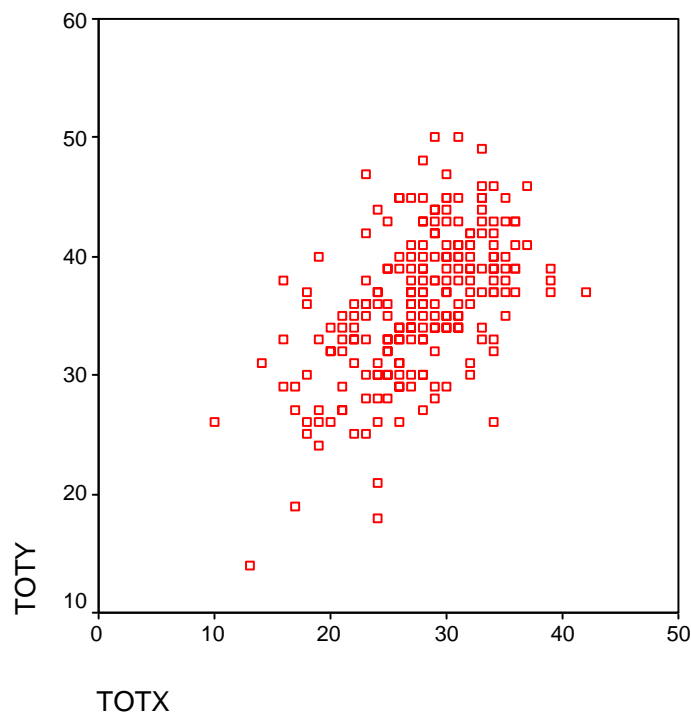
Klein 0 - 20.000

Nummer	Achterliggende theorie	Vraag
X2	D&P (normatieve druk)	Ik vind het noodzakelijk om naast het BBV een ander beheers of controlinstrument te hanteren.
X3	D&P (normatieve druk)	Ik had voor aan ander controlinstrument gekozen dan de BBV.
X4	IMVER (institutionele benadering)	Ik vind dat de verplichte invoering van het BBV vanuit de centrale overheid beter had gekund door meer samen te werken met de gemeenten zelf.
X5	D&P (dwangmatige beperking)	Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd omdat dit nou eenmaal moest
X6	IMVER (politicologische benadering)	Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd om voor de politiek moeilijke vragen vanuit de provincie te vermijden
X8	IMVER (besluitvormings benadering)	Ik heb het idee dat iedereen die in onze gemeente betrokken was bij de invoering van het BBV, overtuigd is van het nut van het BBV.
X9	IMVER (institutionele benadering)	In onze organisatie is een verantwoordelijk manager die het BBV actief heeft gepromoot
X10	IMVER (institutionele benadering)	Het lijnmanagement in onze organisatie heeft de invoering van het BBV onvoldoende ondersteund.
X12	IMVER (institutionele benadering)	Iedereen in onze gemeente die betrokken was bij de invoering van het BBV heeft zich voldoende ingezet om het tot een succes te maken.
Y1	Kasurinen (frustrators)	Het BBV is niets anders dan een beheersinstrument.
Y2	Kasurinen (frustrators)	Ik vind de BBV-begroting (programmabegroting) een verbetering ten opzichte van de oude beleidsbegroting
Y3	Kasurinen (leaders)	Het college had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de programmabegroting
Y4	Kasurinen (leaders)	De ambtenaren hadden voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting
Y5	Kasurinen (leaders)	De raad had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting
Y6	Kasurinen (motivators)	Ik was goed gemotiveerd bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting
Y7	Kasurinen (momentum)	De eerste programmabegroting is het product geworden zoals dit van tevoren was besproken met de raad.
Y8	Kasurinen (facilitators)	Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit het ministerie van binnenlandse zaken goed.
Y9	Kasurinen (facilitators)	Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit de commissie BBV goed.
Y10	Kasurinen (momentum)	Door de invoering van het BBV werd een reorganisatie van de ambtelijke organisatie mijns inziens noodzakelijk.
Y11	Kasurinen (momentum)	De eerste programmabegroting voldoet aan de minimale eisen van de BBV.

Bijlage 2

Correlations

		TOTX	TOTY
TOTX	Pearson	1	,539
	Correlation		
	Sig. (2-tailed)	.	,000
	N	225	225
TOTY	Pearson	,539	1
	Correlation		
	Sig. (2-tailed)	,000	.
	N	225	225



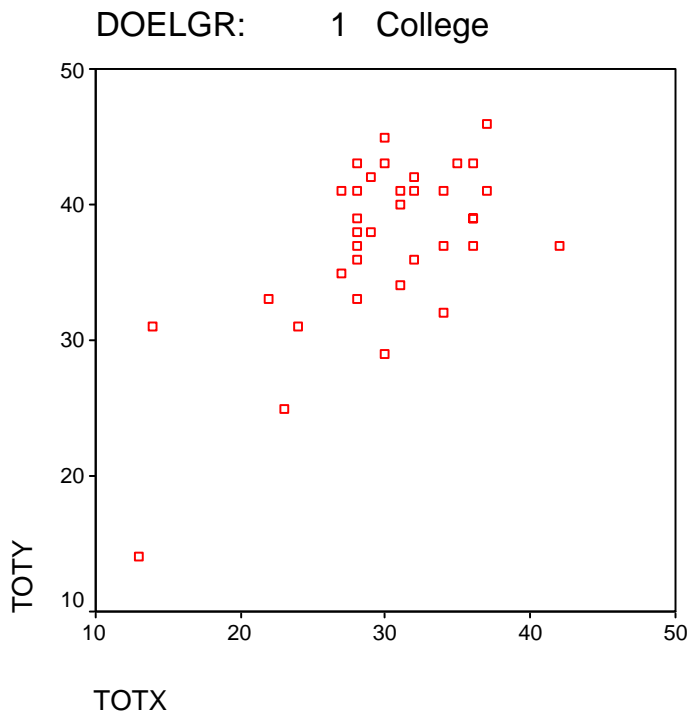
Zoals je direct kunt waarnemen uit de puntenwolk blijkt dat er sprake is van een verband tussen de 2 dimensies.

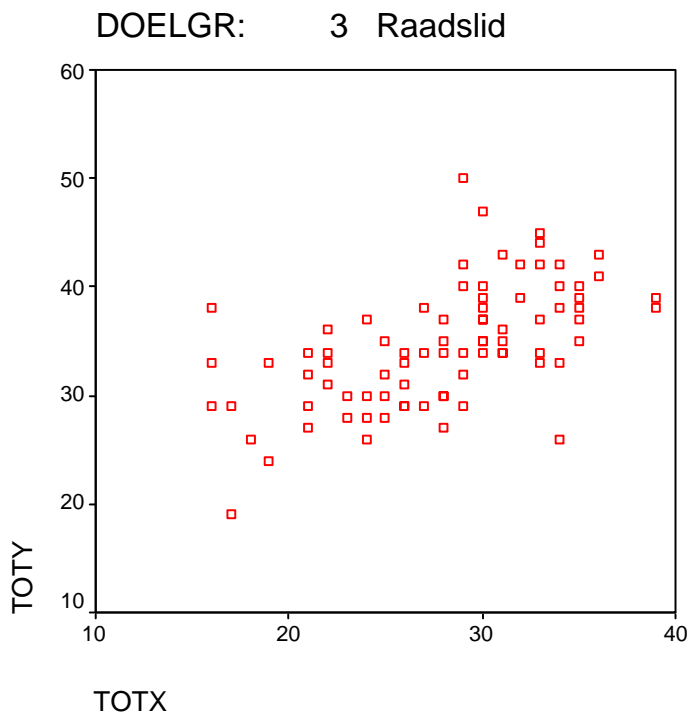
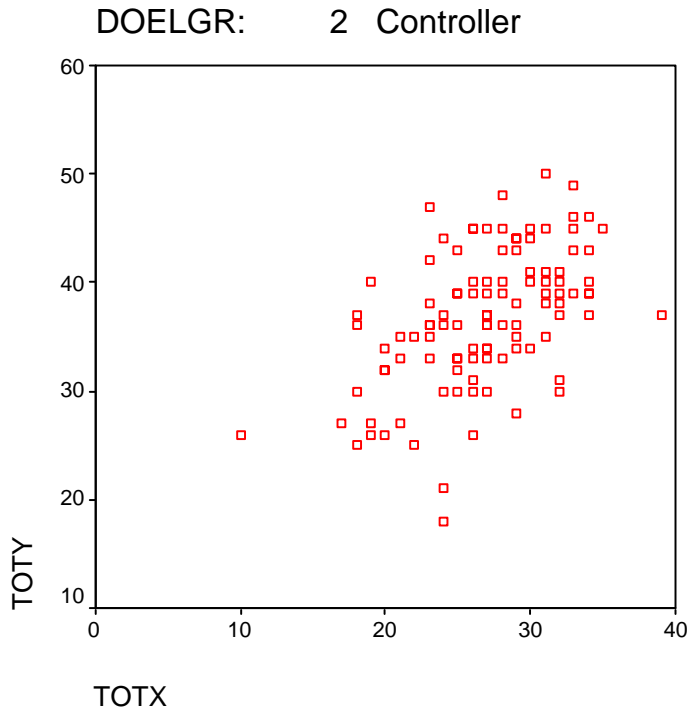
Vervolgens is er onderzocht of de doelgroep invloed heeft op de het verband tussen de variabelen.

Appendixen

Correlations

Doelgroep			TOTX	TOTY
College	TOTX	Pearson	1	,634
		Correlation		
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	36	36
	TOTY	Pearson	,634	1
		Correlation		
Sig. (2-tailed)		,000	.	
Controller	TOTX	Pearson	1	,520
		Correlation		
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	107	107
	TOTY	Pearson	,520	1
		Correlation		
Sig. (2-tailed)		,000	.	
Raadslid	TOTX	Pearson	1	,583
		Correlation		
		Sig. (2-tailed)	.	,000
		N	82	82
	TOTY	Pearson	,583	1
		Correlation		
Sig. (2-tailed)		,000	.	
	N	82	82	





Appendix 1

Vraag X 2 Ik vind het noodzakelijk om naast het BBV een ander beheers of controlinstrument te hanteren.

	Controller	% Contr.	College	% Coll.	Raad	% Raad	Totaal	% Totaal
Aantal mee eens	37	30%	6	15%	28	27%	71	27%
Aantal enigszins mee eens	26	21%	12	30%	22	22%	60	23%
Aantal mee eens / mee oneens	24	20%	4	10%	25	25%	53	20%
Aantal enigszins mee oneens	15	12%	12	30%	17	17%	44	17%
Aantal mee oneens	20	16%	6	15%	10	10%	36	14%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 3 Ik had voor aan ander controlinstrument gekozen dan de BBV.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	18	15%	3	8%	13	13%	34	13%
Aantal enigszins mee eens	18	15%	4	10%	8	8%	30	11%
Aantal mee eens / mee oneens	55	45%	17	43%	36	35%	108	41%
Aantal enigszins mee oneens	19	16%	5	13%	18	18%	42	16%
Aantal mee oneens	12	10%	11	28%	27	26%	50	19%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 4 Ik vind dat de verplichte invoering van het BBV vanuit de centrale overheid beter had gekund door meer samen te werken met de gemeenten zelf.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	33	27%	10	25%	31	30%	74	28%
Aantal enigszins mee eens	31	25%	11	28%	29	28%	71	27%
Aantal mee eens / mee oneens	42	34%	13	33%	32	31%	87	33%
Aantal enigszins mee oneens	11	9%	3	8%	8	8%	22	8%
Aantal mee oneens	5	4%	3	8%	2	2%	10	4%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 5 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd omdat dit nou eenmaal moest.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	36	30%	9	23%	29	28%	74	28%
Aantal enigszins mee eens	44	36%	10	25%	27	26%	81	31%
Aantal mee eens / mee oneens	24	20%	11	28%	26	25%	61	23%
Aantal enigszins mee oneens	9	7%	4	10%	10	10%	23	9%
Aantal mee oneens	9	7%	6	15%	10	10%	25	9%
Totaal	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 6 Mijn gemeente heeft de BBV ingevoerd om voor de politiek moeilijke vragen vanuit de provincie te vermijden

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	2	2%	1	3%	1	1%	4	2%
Aantal enigszins mee eens	4	3%	1	3%	5	5%	10	4%
Aantal mee eens / mee oneens	14	11%	2	5%	24	24%	40	15%
Aantal enigszins mee oneens	15	12%	5	13%	23	23%	43	16%
Aantal mee oneens	87	71%	31	78%	49	48%	167	63%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 8 Ik heb het idee dat iedereen die in onze gemeente betrokken was bij de invoering van het BBV, overtuigd is van het nut van het BBV.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	2	2%	3	8%	10	10%	15	6%
Aantal enigszins mee eens	12	10%	4	10%	21	21%	37	14%
Aantal mee eens / mee oneens	24	20%	13	33%	33	32%	70	27%
Aantal enigszins mee oneens	49	40%	15	38%	21	21%	85	32%
Aantal mee oneens	35	29%	5	13%	17	17%	57	22%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X 9 In onze organisatie is een verantwoordelijk manager die het BBV actief heeft gepromoot.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	16	13%	12	30%	19	19%	47	18%
Aantal enigszins mee eens	31	25%	12	30%	21	21%	64	24%
Aantal mee eens / mee oneens	25	20%	9	23%	30	29%	64	24%
Aantal enigszins mee oneens	20	16%	2	5%	14	14%	36	14%
Aantal mee oneens	30	25%	5	13%	18	18%	53	20%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X10 Het lijnmanagement in onze organisatie heeft de invoering van het BBV onvoldoende ondersteund.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	12	10%	0	0%	9	9%	21	8%
Aantal enigszins mee eens	26	21%	7	18%	18	18%	51	19%
Aantal mee eens / mee oneens	34	28%	7	18%	24	24%	65	25%
Aantal enigszins mee oneens	26	21%	9	23%	25	25%	60	23%
Aantal mee oneens	24	20%	17	43%	26	25%	67	25%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag X12 Iedereen in onze gemeente die betrokken was bij de invoering van het BBV heeft zich voldoende ingezet om het tot een succes te maken.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	38	31%	11	28%	24	24%	73	28%
Aantal enigszins mee eens	41	34%	20	50%	37	36%	98	37%
Aantal mee eens / mee oneens	27	22%	2	5%	32	31%	61	23%
Aantal enigszins mee oneens	10	8%	4	10%	7	7%	21	8%
Aantal mee oneens	6	5%	2	5%	2	2%	10	4%
	122	100%	39	98%	102	100%	263	100%

Appendix 2

De statistische resultaten:

***** Method 2 (covariance matrix) will be used for this analysis *****

—

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

		Mean	Std Dev	Cases
1.	X8	2,4978	1,1304	225,0
2.	X9	3,0800	1,3637	225,0
3.	X10	3,4533	1,2708	225,0
4.	X12	3,7689	1,0773	225,0
5.	X2	2,6622	1,3731	225,0
6.	X4	2,3378	1,0863	225,0
7.	X5	2,3778	1,2480	225,0
8.	X6	4,3511	,9619	225,0
9.	X3	3,1822	1,2420	225,0

Correlation Matrix

	X8	X9	X10	X12	X2
X8	1,0000				
X9	,2984	1,0000			
X10	,1872	,3525	1,0000		
X12	,3845	,2770	,2725	1,0000	
X2	,0657	,0002	,0088	-,0017	1,0000
X4	,0152	,0510	,0567	,0250	,0798
X5	,1857	,1422	-,0409	,0818	,1008
X6	,0397	,2371	,2015	,2768	,1071
X3	,2976	,3129	,1596	,1551	,2221

	X4	X5	X6	X3
X4	1,0000			
X5	,1854	1,0000		
X6	,0526	,2088	1,0000	
X3	,1726	,2463	,2713	1,0000

N of Cases = 225,0

Appendixen

Item Means	Mean	Minimum	Maximum	Range	Max/Min	Variance
	3,0790	2,3378	4,3511	2,0133	1,8612	,4747

—

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Alpha if Item Deleted
X8	25,2133	23,7579	,3704	,2655	,5788
X9	24,6311	21,9838	,4124	,2496	,5635
X10	24,2578	23,9422	,2862	,1849	,5992
X12	23,9422	24,1975	,3546	,2503	,5835
X2	25,0489	25,3771	,1341	,0639	,6421
X4	25,3733	26,2171	,1546	,0600	,6274
X5	25,3333	24,3482	,2607	,1427	,6056
X6	23,3600	24,8743	,3458	,2013	,5879
X3	24,5289	22,1253	,4664	,2526	,5508

Reliability Coefficients 9 items

Alpha = ,6226 Standardized item alpha = ,6281

Appendix 3

Vraag Y 1 Het BBV is niets anders dan een beheersinstrument.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	23	19%	9	23%	21	21%	53	20%
Aantal enigszins mee eens	23	19%	10	25%	37	36%	70	27%
Aantal mee eens / mee oneens	21	17%	7	18%	21	21%	49	19%
Aantal enigszins mee oneens	27	22%	9	23%	17	17%	53	20%
Aantal mee oneens	28	23%	5	13%	6	6%	39	15%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 2 Ik vind de BBV-begroting (programmabegroting) een verbetering ten opzichte van de oude beleidsbegroting.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	53	43%	17	43%	50	49%	120	45%
Aantal enigszins mee eens	31	25%	14	35%	29	28%	74	28%
Aantal mee eens / mee oneens	16	13%	6	15%	13	13%	35	13%
Aantal enigszins mee oneens	10	8%	1	3%	5	5%	16	6%
Aantal mee oneens	12	10%	2	5%	5	5%	19	7%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 3 Het college had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de programmabegroting.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	41	34%	16	40%	52	51%	109	41%
Aantal enigszins mee eens	34	28%	20	50%	30	29%	84	32%
Aantal mee eens / mee oneens	23	19%	0	0%	15	15%	38	14%
Aantal enigszins mee oneens	18	15%	2	5%	4	4%	24	9%
Aantal mee oneens	6	5%	2	5%	1	1%	9	3%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 4 De ambtenaren hadden voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	49	40%	17	43%	34	33%	100	38%
Aantal enigszins mee eens	41	34%	16	40%	37	36%	94	36%
Aantal mee eens / mee oneens	15	12%	3	8%	25	25%	43	16%
Aantal enigszins mee oneens	9	7%	3	8%	5	5%	17	6%
Aantal mee oneens	8	7%	1	3%	1	1%	10	4%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 5 De raad had voldoende inbreng bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	48	39%	20	50%	25	25%	93	35%
Aantal enigszins mee eens	35	29%	8	20%	29	28%	72	27%
Aantal mee eens / mee oneens	17	14%	5	13%	19	19%	41	16%
Aantal enigszins mee oneens	8	7%	4	10%	20	20%	32	12%
Aantal mee oneens	14	11%	3	8%	9	9%	26	10%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Appendixen

Vraag Y 6 Ik was goed gemotiveerd bij de inhoudelijke totstandkoming van de eerste programmabegroting.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	65	53%	21	53%	32	31%	118	45%
Aantal enigszins mee eens	33	27%	14	35%	34	33%	81	31%
Aantal mee eens / mee oneens	18	15%	4	10%	29	28%	51	19%
Aantal enigszins mee oneens	4	3%	0	0%	5	5%	9	3%
Aantal mee oneens	2	2%	1	3%	2	2%	5	2%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 7 De eerste programmabegroting is het product geworden zoals dit van tevoren was besproken met de raad.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	45	37%	15	38%	17	17%	77	29%
Aantal enigszins mee eens	33	27%	10	25%	41	40%	84	32%
Aantal mee eens / mee oneens	16	13%	10	25%	19	19%	45	17%
Aantal enigszins mee oneens	19	16%	3	8%	13	13%	35	13%
Aantal mee oneens	9	7%	2	5%	12	12%	23	9%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 8 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit het ministerie van binnenlandse zaken goed.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	7	6%	2	5%	4	4%	13	5%
Aantal enigszins mee eens	43	35%	10	25%	21	21%	74	28%
Aantal mee eens / mee oneens	31	25%	18	45%	39	38%	88	33%
Aantal enigszins mee oneens	28	23%	6	15%	25	25%	59	22%
Aantal mee oneens	13	11%	4	10%	13	13%	30	11%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 9 Ik vond de informatievoorziening bij de implementatie van het BBV vanuit de commissie BBV goed.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	14	11%	2	5%	5	5%	21	8%
Aantal enigszins mee eens	39	32%	12	30%	24	24%	75	28%
Aantal mee eens / mee oneens	34	28%	21	53%	45	44%	100	38%
Aantal enigszins mee oneens	23	19%	2	5%	20	20%	45	17%
Aantal mee oneens	12	10%	3	8%	8	8%	23	9%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Vraag Y 10 Door de invoering van het BBV werd een reorganisatie van de ambtelijke organisatie mijns inziens noodzakelijk.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	8	7%	1	3%	13	13%	22	8%
Aantal enigszins mee eens	8	7%	5	13%	13	13%	26	10%
Aantal mee eens / mee oneens	13	11%	5	13%	34	33%	52	20%
Aantal enigszins mee oneens	19	16%	8	20%	15	15%	42	16%
Aantal mee oneens	74	61%	21	53%	27	26%	122	46%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Appendixen

Vraag Y 11 De eerste programmabegroting voldoet aan de minimale eisen van het BBV.

	Controller		College		Raad		Totaal	
Aantal mee eens	57	47%	19	48%	30	29%	106	40%
Aantal enigszins mee eens	36	30%	15	38%	39	38%	90	34%
Aantal mee eens / mee oneens	9	7%	3	8%	25	25%	37	14%
Aantal enigszins mee oneens	12	10%	2	5%	6	6%	20	8%
Aantal mee oneens	8	7%	1	3%	2	2%	11	4%
	122	100%	40	100%	102	100%	264	100%

Appendix 4

De statistische resultaten:

***** Method 2 (covariance matrix) will be used for this analysis *****

—

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

		Mean	Std Dev	Cases
1.	Y1	2,8844	1,3807	225,0
2.	Y2	3,9822	1,2427	225,0
3.	Y3	3,9600	1,1193	225,0
4.	Y4	3,9511	1,0866	225,0
5.	Y5	3,6756	1,3418	225,0
6.	Y6	4,1378	,9513	225,0
7.	Y7	3,6133	1,2631	225,0
8.	Y8	2,9644	1,0601	225,0
9.	Y9	3,0844	1,0678	225,0
10.	Y10	3,8089	1,3409	225,0

Correlation Matrix

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5
Y1	1,0000				
Y2	,1549	1,0000			
Y3	,0230	,1022	1,0000		
Y4	,1629	,0489	,3618	1,0000	
Y5	,2206	,1545	,1162	,2830	1,0000
Y6	,1617	,3042	,1226	,2225	,2660
Y7	,1765	,0724	,0774	,2789	,6474
Y8	,2290	,1012	,0853	,1690	,1896
Y9	,2216	,1492	,1186	,1652	,1719
Y10	,2316	-,0958	,0841	,2387	,2085

	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10
Y6	1,0000				
Y7	,2897	1,0000			
Y8	,1465	,2231	1,0000		
Y9	,1511	,2494	,4917	1,0000	

Appendixen

Y10 ,0452 ,1723 ,1020 ,0550 1,0000

—

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

N of Cases = 225,0

Item Means	Mean	Minimum	Maximum	Range	Max/Min	Variance
	3,6062	2,8844	4,1378	1,2533	1,4345	,2132

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Alpha if Item Deleted
Y1	33,1778	30,0129	,3392	,1520	,6624
Y2	32,0800	32,7525	,1935	,1492	,6887
Y3	32,1022	32,9940	,2180	,1473	,6819
Y4	32,1111	30,8492	,4159	,2500	,6485
Y5	32,3867	28,0864	,5036	,4568	,6265
Y6	31,9244	32,1862	,3667	,1908	,6587
Y7	32,4489	28,8824	,4841	,4631	,6322
Y8	33,0978	31,5618	,3664	,2701	,6572
Y9	32,9778	31,4504	,3723	,2847	,6562
Y10	32,2533	31,8686	,2234	,1335	,6855

Reliability Coefficients 10 items

Alpha = ,6838 Standardized item alpha = ,6887