

Het wijzigen van management accounting & control-systemen

De invloed van change managementstrategieën

Frank Verbeeten, Gregory Mehciz en Harry Huizing

SAMENVATTING In de afgelopen jaren hebben diverse organisaties, zowel in de profit als in de non-profit sector, wijzigingen in hun management accounting & control-systeem (MACS) doorgevoerd. Een belangrijke vraag is welke change managementstrategieën bijdragen aan een geslaagd veranderingsproces. Uit dit onderzoek blijkt dat betrokkenheid van managers en controllers van groot belang is om een wijziging in een accountingsysteem door te voeren. Voor een positieve houding van de controller ten aanzien van een wijziging van het management accounting & control-systeem lijkt eveneens een goede projectbezetting van belang te zijn. Om de manager 'mee te krijgen' in het veranderingsproces moet daarnaast vooral aandacht worden besteed aan projectmanagement, training in de interpretatie van het systeem en communicatie omtrent de voortgang van het project. Ook blijkt uit dit onderzoek dat een adequaat gebruik van diverse veranderstrategieën de manager eerder zal aanzetten tot een intensiever gebruik van het accountingsysteem voor besluitvorming.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Bij een wijziging van het management accounting & control-systeem moet de change managementstrategie toegespitst worden op de uiteindelijke gebruiker (manager of controller).

Dr. F.H.M. Verbeeten MBA is verbonden aan de Rotterdam School of Management. G.I. Mehciz AC is als adviseur verbonden aan Pentascope. Drs. G.H. Huizing AC is zelfstandig adviseur.

1 Inleiding

In de afgelopen jaren hebben diverse organisaties, zowel in de private als de publieke sector, hun accountingsysteem gewijzigd. In de private sector kan men denken aan het invoeren van Economic Value Added (EVA), Activity Based Costing (ABC), de Balanced Scorecard (BSC), International Financial Reporting Standards (IFRS) en de Sarbanes Oxley (SOx) Act. In de non-profit sector kan gedacht worden aan de introductie van beleidsverantwoordingsinstrumenten (het Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording-project bij de rijksoverheid en de programma-/productbegroting bij gemeenten) en de introductie van kostenmodellen (de Diagnose Behandel Combinaties, DBC's) in de ziekenhuissector. Nadat het hele implementatieproces (soms met aanzienlijke vertraging) is afgerond, blijkt regelmatig dat de wijziging van het management accounting & control-systeem (MACS) veel minder oplevert dan men vooraf had verwacht. Tot op dit moment is, zeker in Nederland, vrij weinig onderzoek gedaan naar de mate waarin de gehanteerde veranderingsstrategieën invloed hebben op een succesvolle implementatie van de MACS-wijziging. In dit artikel wordt hierop nader ingegaan. In de 'innovation diffusion literatuur' is een drietal stromingen te onderkennen, waarin de veranderingsstrategieën binnen organisaties worden besproken (zie Rogers, 1995)¹. De eerste stroming gaat in op het 'verspreidingspatroon' binnen een industrie, bedrijfstak of organisatie ('diffusion of innovation research'). In deze stroming wordt gekeken hoe snel een bepaalde innovatie wordt geadopteerd en/of gebruikt door verschillende betrokken partijen. Als voorbeeld binnen de accounting literatuur kan het gebruik van ABC worden genoemd; geanalyseerd wordt welke ondernemingen in de afgelopen jaren met ABC zijn gaan werken, of er een stijging is in het gebruik van ABC in bepaalde bedrijfstakken ten opzichte van voorgaande jaren, op welke wijze ABC gebruikt wordt (spreadsheet, ERP-module), etc. (zie Innes et al., 2000). Een tweede stroming gaat in op de factoren in de

omgeving van de organisatie die bepalen waarom de ene organisatie sneller nieuwe innovaties doorvoert dan de ander ('organizational innovativeness research'). In deze stroming wordt nagegaan of factoren zoals strategie, omvang en concurrentie het doorvoeren van MACS-wijzigingen faciliteert, dan wel frustreert (zie bijvoorbeeld Gosselin, 1997; en Krumwiede, 1998 op het gebied van Activity Based Costing).

In de derde stroming, de 'process theory' literatuur, wordt ingegaan op de factoren die bepalen of managers en andere medewerkers (zoals controllers) zich achter een bepaalde innovatie scharen, dan wel zich tegen het doorvoeren van die innovatie verzetten. Daarbij kan gedacht worden aan de invloed van factoren als communicatie, training, betrokkenheid bij het ontwerp van het accountinginstrument, et cetera (zie bijvoorbeeld Burns en Scapens, 2000; Anderson en Young, 1999; en Shields, 1995). Binnen deze laatste stroming zijn vervolgens weer diverse perspectieven te onderkennen die een verklaring proberen te bieden voor de oorzaken en gevolgen van een wijziging in het MACS (bijvoorbeeld het 'implementation stage model', zie Krumwiede, 1998; 'institutional theory', zie Burns en Scapens, 2000; of 'process theories of change', zie Anderson en Young, 1999; Shields, 1995). Dit artikel valt binnen dit laatste perspectief en kan gezien worden als een replicatie van eerdere studies op dit gebied².

De probleemstelling die aan dit artikel ten grondslag ligt, is welke procesfactoren bijdragen aan een succesvolle wijziging van het MACS. Daarbij wordt tevens ingegaan op de vraag of bepaalde veranderstrategieën eenzelfde impact hebben op managers en controllers, die beiden door een wijziging van het MACS beïnvloed worden. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de literatuur en de hypothesen. Vervolgens wordt de gehanteerde onderzoeksmethodologie besproken. In de vierde paragraaf komen de resultaten aan de orde, waarna in de afsluitende paragraaf de conclusies en aanbevelingen worden besproken.

2 Literatuur en hypothesen

In de literatuur wordt een aantal procesfactoren genoemd die het succes van een MACS-wijziging kan beïnvloeden. Naast de definitie van wat een succesvolle MACS-wijziging is, worden in deze paragraaf ook een aantal van deze procesfactoren die een succesvolle implementatie zouden kunnen bewerkstelligen, kort besproken.

2.1 Succes van MACS-wijziging

In de literatuur bestaat geen eenduidige omschrijving

van wat 'een (succesvolle) MACS-wijziging' nu precies is (Quatrone en Hopper, 2001; Pettigrew e.a., 2001). Sommige auteurs richten zich op de houding van managers en/of controllers jegens de wijziging van het accountingsysteem (Abernethy en Bouwens, 2005). Een aantal andere auteurs definieert een succesvolle MACS-wijziging als de mate waarin de MACS-wijziging na de afronding van de implementatie de interne berichtgeving verbeterd heeft (zie bijvoorbeeld Anderson en Young, 1999). Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen een verbetering van de informatie voor besluitvorming en een verbetering van de informatie voor prestatiemeting. Vaak wordt gesteld dat een MACS-wijziging leidt tot betere informatie over het presteren van medewerkers; deze informatie kan gebruikt worden om een beter beeld te krijgen van de inzet van medewerkers (Abernethy en Bouwens, 2005). Daarnaast wordt door onder meer Shields (1995) en Anderson en Young (1999) aangegeven dat het gebruik van de MACS-wijziging voor prestatie-evaluatie en -beloning ertoe leidt dat de MACS-wijziging ook gebruikt gaat worden voor besluitvorming. Weer anderen richten zich meer op het veranderingsproces van de oude naar de nieuwe situatie en bekijken of de doelen die ten grondslag lagen aan de MACS-wijziging daadwerkelijk zijn gerealiseerd (Robey e.a., 1993). In dit onderzoek is de aandacht gericht op alle drie de vormen van een succesvolle MACS-wijziging; zowel de mate van gebruik na implementatie als de veranderingshouding en de mate waarin de projectdoelen bereikt zijn (kosten versus baten, tijdplanning, kwaliteit, positieve effecten voor organisatie, et cetera), zijn object van onderzoek geweest.

In het onderzoek is bewust onderscheid gemaakt tussen managers en controllers. Change management theorie (Strebel, 1995) geeft aan dat verschillende groepen binnen een organisatie anders kunnen reageren op een wijziging. De reden voor de selectie van zowel managers als controllers is dat deze functionarissen waarschijnlijk het meest worden beïnvloed door een wijziging van het accountingsysteem. Immers, de controller is de ontwerper en gebruiker van het control-systeem, terwijl de manager de belangrijkste gebruiker van informatie uit het control-systeem is (Anthony en Govindarajan, 2004). Door onderscheid te maken tussen deze beide groepen is het ook mogelijk om aan te geven in hoeverre bepaalde veranderingsstrategieën bruikbaar zijn voor één, respectievelijk beide groepen. In eerste instantie wordt er van uitgegaan dat de processtrategieën voor beide groepen even bruikbaar zijn.

2.2 Veranderingsstrategieën

In de literatuur blijkt dat een aantal factoren een

(mogelijke) verklaring biedt voor een al dan niet succesvolle MACS-wijziging. De in de literatuur geïdentificeerde procesvariabelen zijn met name de steun van het topmanagement, de betrokkenheid bij de implementatie, het projectmanagement, de projectbezetting en de training en communicatie (Armenakis en Bedeian, 1999). Deze factoren worden in de volgende paragraaf kort besproken. Daarna formuleren wij op basis van de geldende opvattingen de hypothesen voor ons onderzoek.

2.2.1 Steun van topmanagement

De steun van het topmanagement wordt door diverse auteurs als cruciaal gezien voor het doorvoeren van veranderingen. Zo geeft Kotter (1995) aan dat het creëren van een 'leidende coalitie' een belangrijke stap is in het benaderen van veranderingen. Volgens Kotter (1995) bestaat deze groep uit een aantal leden van het topmanagement van de organisatie, maar – mede afhankelijk van de omvang van de organisatie – ook uit andere senior managers. Steun van het topmanagement is belangrijk omdat dit voor andere medewerkers in de organisatie aangeeft dat de wijziging in het MACS belangrijk is voor de organisatie. Belangrijk hierbij is dat het topmanagement steun blijft geven totdat de verandering is doorgevoerd en niet halverwege de verandering haar interesse verliest. Kaplan en Norton (2001) geven eveneens aan dat de leiders van de organisatie de verandering (bijvoorbeeld de BSC) actief moeten ondersteunen, omdat anders de introductie van de BSC niet zal slagen. Argyris en Kaplan (1994) stellen dat het overtuigen van 'key individuals' (Raad van Bestuur, divisie managers, lijnmanagers die beïnvloed worden door de MACS-wijziging) belangrijk is voor het al dan niet succesvol implementeren van de verandering. Wanneer deze 'key individuals' overtuigd zijn van het nut van de wijziging, zullen zij dit uitdragen binnen de organisatie en zullen ook andere medewerkers de wijziging in het MACS ondersteunen. Ook Dent en Goldberg (1999) geven aan dat politieke steun voor de wijziging van het MACS de weerstand tegen de wijziging zal reduceren. Kortom, steun van het topmanagement zal de kans op een succesvolle implementatie doen toenemen.

2.2.2 Betrokkenheid

Een tweede strategie die kan bijdragen tot een succesvolle implementatie betreft het betrekken van de gebruikers van het MACS (managers, controllers) bij de desbetreffende wijziging. Abernethy en Bouwens (2005) geven aan dat er twee redenen zijn voor de positieve invloed van betrokkenheid op een succesvolle implementatie. Allereerst leidt betrokkenheid bij

de MACS-wijziging tot een meer bruikbaar MACS voor de manager of controller. Daarnaast heeft de invloed van de gebruiker op de MACS-wijziging tot gevolg dat zij het idee hebben dat de MACS-wijziging hun prestaties beter weergeeft; dit is vooral het geval bij het gebruik van het MACS voor prestatiebeoordeling. De empirische resultaten van zowel Abernethy en Bouwens (2005) als van McGowan en Klammer (1997) bevestigen dat er een positieve relatie is tussen betrokkenheid en het succes van de implementatie. Kortom, de betrokkenheid van gebruikers (managers, controllers) leidt tot een positieve houding ten opzichte van de MACS-wijziging, waardoor de MACS-wijziging ook meer gebruikt gaat worden. Daarnaast geldt dat de gebruikers kunnen aangeven wat voor hen belangrijk is in het dagelijks gebruik. Ofwel, betrokkenheid bij het ontwerp van de MACS-wijziging zal leiden tot een meer succesvolle implementatie.

2.2.3 Projectmanagement

Projectmanagement is een derde factor die kan bijdragen aan een succesvolle implementatie. Onduidelijk gedefinieerde projecten, onduidelijke projectdoelen en onduidelijke verantwoordelijkheden leiden tot (meer) onzekerheid bij de diverse medewerkers die met het project te maken krijgen en onzekerheid vergroot de weerstand om de verandering te accepteren (Kotter, 1995). Ook andere onderzoekers (McGowan en Klammer, 1997; Shields, 1995) geven aan dat het van belang is om de projectdoelen van het project vooraf eenduidig vast te leggen. Naast een duidelijke visie op het eindresultaat (eenduidige projectdoelen) is het de taak van de projectleider ook te zorgen voor voldoende draagvlak bij de diverse betrokkenen, te streven naar goede samenwerking binnen het team, vooraf heldere communicatie- en rapportagestructuren vast te leggen en te zorgen voor een goede toegang tot relevante informatie.

2.2.4 Projectbezetting

Naast het projectmanagement in het algemeen is het ook van belang om voor een goede projectbezetting te zorgen. Met andere woorden, zijn de juiste mensen (zowel intern als extern) ingezet op het project teneinde de ontwikkeling en implementatie van de MACS-wijziging binnen de gestelde termijn af te ronden? Onderzoek van Anderson en Young (1999) geeft aan dat de beschikbaarheid van (ABC-)kennis binnen het projectteam de succesvolle implementatie van een ABC-model faciliteert. Ook Shields (1995) en Foster en Swenson (1997) stellen dat een adequate bezetting van het projectteam (mensen met voldoende kennis) van belang is voor een succesvolle implementatie.

2.2.5 Training

Training is van belang om de gebruikers (managers en controllers) vertrouwd te maken met de MACS-wijziging. Door training wordt duidelijk waar bepaalde informatie is opgeslagen, hoe die in een managementrapportage kan worden verwerkt en hoe die informatie moet worden geïnterpreteerd (McGowan en Klammer, 1997). Training geeft gebruikers ook het vertrouwen dat ze met het nieuwe systeem kunnen werken en verlaagt daarmee mogelijke weerstand. Zowel Shields (1995) als McGowan en Klammer (1997) vinden een positieve relatie tussen de mate van training en succesvolle implementatie van de MACS-wijziging.

2.2.6 Communicatie

Een laatste factor betreft (doelgroepgerichte) communicatie; via communicatie kunnen de voordelen van de wijziging van het MACS onder de aandacht van managers en controllers worden gebracht. Kotter (1995) geeft aan dat het communiceren van de veranderingsvisie van cruciaal belang is in het veranderingstraject. Bij communicatie gaat het niet alleen om het (eenmalig) houden van een presentatie waarbij het doel van het project en de projectleider worden gepresenteerd, maar om het continu benadrukken van het belang van de verandering in zowel houding als gedrag. Communicatie begint daarom bij de start van het project en moet tijdens het gehele traject de implementatie ondersteunen. Anderson (1995) levert empirisch bewijs voor de positieve invloed van communicatie op de succesvolle implementatie van een ABC-model.

De eerder besproken factoren zijn in tabel 1 gepresenteerd en geven samengevat de hypothesen weer. In het volgende deel wordt aangegeven op welke wijze deze zijn getoetst.

3 Methodologie

3.1 Steekproef

Om meer inzicht te verkrijgen in de hiervoor genoemde relaties tussen de procesvariabelen en de (al dan niet succesvolle) MACS-wijziging (zowel voor wat betreft de veranderingshouding, het bereiken van de projectdoelen en het uiteindelijke gebruik van de MACS-wijziging) is een enquête gehouden onder 82 managers en 158 financiële medewerkers van Nederlandse organisaties³. In totaal hebben 9 managers en 17 controllers deelgenomen aan de enquête (netto responsratio 11%)⁴. Daarnaast is een grote horecaorganisatie benaderd; 10 controllers en managers van de concernorganisatie en van verschillende

Tabel 1 Verwachte relaties

Factor	Verwachte invloed op succes van implementatie wijziging accounting systeem
Steun van management	+
Betrokkenheid	+
Projectmanagement	+
Projectbezetting	+
Training	+
Communicatie	+

business units hebben de enquête eveneens ingevuld⁵. Deze business units richten zich op verschillende markten en klanten; ofwel, de context van de business units verschilt. In totaal zijn 36 waarnemingen beschikbaar voor onderzoek (26 uit de enquête, 10 uit de horecaorganisatie). Het aantal waarnemingen is dermate klein dat de resultaten slechts een eerste indicatie vormen voor de relatie tussen de change managementstrategieën en de al dan niet succesvolle wijziging van het MACS. Daarbij is er een vertekening richting de dienstverlenende industrie, onder meer door het benaderen van de horecaorganisatie. Zoals al eerder is vermeld geeft change managementtheorie (Strebel, 1995) aan dat verschillende groepen binnen een organisatie anders kunnen reageren op een wijziging. Door onderscheid te maken tussen managers en controllers is het ook mogelijk om aan te geven in hoeverre bepaalde veranderingsstrategieën bruikbaar zijn voor één groep, respectievelijk voor beide groepen.

In de onderstaande tabel zijn de belangrijkste kenmerken van de organisaties van de respondenten weergegeven. De respondenten zijn gemiddeld ruim zeven jaar werkzaam bij hun huidige organisatie (mediaan: vier en een half jaar), en ruim vier jaar werkzaam in hun huidige functie (mediaan: twee jaar).

Tabel 2 Karakteristieken organisaties respondenten

	<100 fte	100-500 fte	500-1.000 fte	>1.000 fte	Totaal
Industrie	1	1	2	0	4
Dienstverlening	5	5	2	8	20
Publieke sector	1	6	4	1	12
Totaal	7	12	8	9	36

3.2 Vragenlijst

In de vragenlijst is aangegeven dat het doel van het onderzoek is om zicht te krijgen op de factoren die de implementatie van wijzigingen in het MACS beïnvloeden. Tevens is een aantal voorbeelden van dergelijke

wijzigingen gegeven, zoals de invoering van een ERP-systeem, aanpassing van het cost managementmodel (ABC, DBC) of de introductie van nieuwe manieren van prestatiemeting (EVA, Balanced Scorecard).

Aan de respondenten is gevraagd om aan te geven hoeveel MACS-wijzigingen in de afgelopen jaren zijn geïntroduceerd in hun organisatie, alsmede om aan te geven wat de belangrijkste wijziging is geweest. In meer dan de helft van de organisaties is meer dan één MACS-wijziging doorgevoerd. Ongeveer 60 procent van respondenten beschouwt de introductie van niet-financiële prestatiemeting als de belangrijkste MACS-wijziging. Ruim een kwart van de respondenten beschouwt de introductie van een ERP-systeem als de belangrijkste MACS-wijziging; de overige 15 procent van de respondenten noemt andere wijzigingen als meest belangrijk. Na de voorgaande inventarisatie is aan de respondent gevraagd om in het vervolg van de vragenlijst op de meest belangrijke wijziging te reflecteren. De resultaten hebben derhalve betrekking op de MACS-wijziging die door de respondent het meest belangrijk wordt gevonden.

3.3 Gehanteerde meetinstrumenten

De in de vragenlijst gehanteerde instrumenten zijn gebaseerd op bestaand onderzoek⁶ (Abernethy en Bouwens, 2005; Anderson en Young, 1999; Libby en Waterhouse, 1996; en Robey e.a., 1993; zie Appendix voor de gehanteerde instrumenten en items). Voor alle gehanteerde instrumenten geldt dat zij op één factor laden en dat de Cronbach alpha groter is dan het minimum van 0.70 (zie Hair e.a., 1998), met uitzondering van de maatstaf voor training (Cronbach alpha voor training is 0.66).

De afhankelijke variabele (het succes van de implementatie) wordt op vier manieren gemeten. Als eerste

wordt gekeken naar de veranderingshouding van de respondent; hiermee wordt nagegaan in hoeverre de respondent positief is over de doorgevoerde wijziging. Een lage score voor veranderingshouding kan worden geïnterpreteerd als een hoge mate van weerstand tegen de MACS-wijziging, terwijl een hoge score kan worden gezien als een positieve houding tegenover de MACS-wijziging. Daarnaast is gevraagd in hoeverre de MACS-wijziging na implementatie daadwerkelijk wordt gebruikt, onder meer voor het onderbouwen van beslissingen en voor prestatiemeting. Ten slotte is aan de respondenten gevraagd om aan te geven in hoeverre de projectdoelen zijn gerealiseerd.

Ook voor de onafhankelijke variabelen (steun van het management, betrokkenheid bij het ontwikkelen van de MACS-wijziging, de 'adequaatheid' van het projectmanagement, de projectbezetting, de mate van training en de communicatie rond de MACS-wijziging) is zoveel mogelijk gebruik gemaakt van bestaande instrumenten.

4 Resultaten

In de onderstaande tabel worden het aantal waarnemingen, de gemiddelde score per variabele en de minima en maxima voor de relevante variabelen weergegeven.

Tabel 3 laat zien dat er een vrij grote mate van variatie is in de mate van succes, zowel voor wat betreft de veranderingshouding als het gebruik van de MACS-wijziging en de mate waarin de projectdoelen gerealiseerd zijn. Over het algemeen staan zowel managers als controllers positief tegenover de belangrijkste MACS-wijziging. Een opvallende conclusie is echter dat de belangrijkste MACS-wijziging minder voor prestatiebeoordeling en beloningsdoeleinden wordt gebruikt

Tabel 3 Aantal waarnemingen, gemiddelde, minimum en maximum

	N	Gem	Min	Max	Gem manager	Gem controller
Afhankelijke variabelen						
Veranderingshouding	36	4.07	2.20	5.00	4.20	3.99
Gebruik voor besluitvorming	34	3.48	2.20	5.00	3.51	3.46
Gebruik voor prestatiemeting	35	2.89	1.00	5.00	3.02	2.81
Realiseren projectdoelen	33	3.55	1.00	5.00	3.73	3.43
Verklarende variabelen						
Steun van management	35	4.03	1.33	5.00	4.12	3.97
Betrokkenheid	35	4.27	1.67	5.00	4.36	4.21
Projectmanagement	29	3.66	1.60	5.00	3.84	3.56
Projectbezetting	29	3.63	1.00	5.00	3.79	3.50
Training	33	3.36	1.67	5.00	3.40	3.32
Communicatie	36	3.69	1.67	5.00	3.71	3.67

N= aantal waarnemingen, gem = gemiddeld, min=minimum, max=maximum

dan voor besluitvorming. Een mogelijke oorzaak is dat de MACS-wijziging niet wordt gebruikt voor prestatiebeoordeling van controllers. Ook in de verklarende variabelen bestaat voldoende spreiding. De Kruskal-Wallis test geeft aan dat er geen significante verschillen bestaan in de perceptie van managers en controllers.

Om te beoordelen of er verbanden zijn tussen de contextuele variabelen en de mate van succes is gebruik gemaakt van de Spearman correlatieanalyse. De Spearman correlatie is een non-parametrische correlatie die minder gevoelig is voor uitbijters, hetgeen gezien het beperkte aantal waarnemingen te prefereren is boven een parametrische correlatieanalyse. Gezien het aantal waarnemingen geven de uitkomsten slechts een indicatie van de relaties tussen de desbetreffende variabelen. Tabel 4 geeft de resultaten voor de Spearman correlatieanalyse weer.

Uit tabel 4 blijkt dat veranderingshouding, gebruik van de MACS-wijziging en het realiseren van de projectdoelen positief met elkaar samenhangen. Dit suggereert dat het zinvol is om te proberen om de veranderingshouding te beïnvloeden, aangezien dit leidt tot een succesvoller wijziging van het MACS.

De verklarende variabelen dragen, conform de verwachtingen, positief bij aan het succes van de MACS-wijziging⁷. Vooral betrokkenheid bij de implementatie is van groot belang voor de veranderingshouding van managers en controllers. Bij managers vertaalt betrokkenheid zich in het gebruik van de MACS-wijziging voor prestatiemeting en in het bereiken van de projectdoelen, terwijl betrokkenheid van controllers terug is te zien in het gebruik voor beslisdoelinden. Dit is op zich verklaarbaar: managers zullen de eindresultaten van het project (de wijziging in de prestatie-maatstaven) terugzien in de prestaties van hun unit en/of hun eigen prestatie(beloning), terwijl controllers

de gevolgen vooral terug zullen zien in het aanleveren van input voor de ‘dagelijkse besluitvorming’.

Opvallend is dat steun van het topmanagement voor de MACS-wijziging in mindere mate invloed heeft op de veranderingshouding van managers en controllers dan op de andere maatstaven voor een succesvolle wijziging. Klaarblijkelijk kan het topmanagement het bereiken van de projectdoelen en het gebruik van een MACS-wijziging afdwingen, maar (individuele) managers en controllers kunnen ambivalent of zelfs negatief tegenover het project blijven staan. Daar staat tegenover dat managers en controllers ook MACS-wijzigingen kunnen initiëren waarvoor geen (expliciete) steun van het topmanagement bestaat. Het zullen dan vaak lokale beslissingsondersteunende wijzigingen zijn, aangezien wijzigingen die met de beloning te maken hebben en business unit overstijgende wijzigingen in het MACS door de top geïnitieerd zullen worden.

De rol van projectmanagement en projectbezetting is vooral van invloed op het bereiken van de projectdoelstellingen en – in wat mindere mate – op de veranderingshouding van managers en controllers. Projectmanagement en –bezetting zijn voor managers niet gerelateerd aan het gebruik van de MACS-wijziging voor besluitvorming, terwijl het voor controllers minder effect heeft op het gebruik voor prestatiemeting.

Training is positief gerelateerd aan alle maatstaven voor succes; opvallend is echter dat hier grote verschillen bestaan tussen managers en controllers. Training is voor managers sterk positief gecorreleerd met alle maatstaven van succes, terwijl dat voor controllers veel minder het geval is. Wellicht dat controllers vanuit hun functie en (permanente) opleiding al meer op de hoogte zijn van de werking van de MACS-wijziging, terwijl dat voor managers minder

Tabel 4 Spearman Correlatie-analyse

	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.
<i>Afhankelijke variabelen</i>									
1. Veranderingshouding									
2. Gebruik voor besluitvorming	.457c								
3. Gebruik voor prestatiebeoordeling	.374b	.485c							
4. Realiseren projectdoelen	.330a	.501c	.519c						
<i>Verklarende variabelen</i>									
5. Management support	.219	.504c	.483c	.490c					
6. Betrokkenheid	.561c	.446c	.408b	.535c	.592c				
7. Projectmanagement	.373b	.388b	.208	.567c	.580c	.697c			
8. Projectbezetting	.500c	.478c	.296	.571c	.448b	.601c	.679c		
9. Training	.323a	.391b	.363b	.461b	.439b	.625c	.629c	.431b	
10. Communicatie	.352b	.314a	.131	.438b	.369b	.675c	.744c	.430b	.561c

a,b,c = correlatie is significant op 10%, 5% respectievelijk 1%

het geval is. Ten slotte is communicatie voor managers positief gerelateerd aan de veranderingshouding en het bereiken van de projectdoelen. Voor controllers is communicatie vooral gerelateerd aan het gebruik van de MACS-wijziging voor besluitvorming.

5 Conclusies en aanbevelingen

Als onderdeel van een groter onderzoek is door middel van een enquête onder managers en controllers nagegaan wat de relatie is tussen een aantal veranderingsstrategieën en de (al dan niet succesvolle) wijziging van het MACS. De mate van succes van de MACS-wijziging is gebaseerd op de houding van medewerkers ten opzichte van de MACS-wijziging, het bereiken van de projectdoelstellingen en het gebruik van de MACS-wijziging. In de onderstaande tabel zijn de belangrijkste conclusies weergegeven.

Uit het onderzoek komt een aantal interessante zaken naar voren. Allereerst blijkt dat steun van het topmanagement vooral van belang is om het gebruik van de MACS-wijziging toe te doen nemen; ook is steun van het topmanagement volgens managers van belang om de projectdoelen te realiseren. De steun van het topmanagement is echter minder van invloed op de veranderingshouding van managers en controllers; het bereiken van projectdoelen en het gebruik van een MACS-wijziging kan klaarblijkelijk worden afgedwongen, maar dat betekent niet noodzakelijkerwijs dat ook de percepties van managers en controllers worden beïnvloed. Betrokkenheid bij de opzet en de implementatie van de MACS-wijziging is zowel voor managers als controllers van groot belang om het slagen van het project te bevorderen. Projectmanagement en -bezetting zijn (vooral) van invloed op het realiseren van de projectdoelen en het gebruik van de MACS-wijziging. Training is eveneens van invloed op het gebruik van de MACS-wijziging. Ten slotte leidt communicatie tot een positieve houding van managers jegens de MACS-wijziging, maar niet tot het

bereiken van de projectdoelen noch tot een intensiever gebruik van de MACS-wijziging. Volgens controllers leidt communicatie wel tot een hoger gebruik van de MACS-wijziging voor besluitvorming.

Het voorliggend onderzoek is aan een aantal beperkingen onderhevig. Allereerst is het aantal waarnemingen beperkt, waarbij ook nog eens tien waarnemingen afkomstig zijn van business units uit één organisatie. Dit beperkt de externe validiteit van het onderzoek in belangrijke mate; de conclusies moeten derhalve met enige voorzichtigheid worden geïnterpreteerd. Tevens is het zo dat de onderliggende oorzaken, aanleiding en consequenties van een MACS-wijziging zeer divers kunnen zijn; ook de reacties van de diverse betrokkenen in de organisatie kunnen zeer verschillend zijn. De keuze voor de gehanteerde onderzoeksmethode (enquête) biedt het voordeel dat tegen lage kosten een groot aantal respondenten benaderd kan worden, maar een nadeel is dat de individuele verschillen die de reacties op de stellingen verklaren niet meegenomen kunnen worden. Zo zal de veranderingshouding van managers en controllers jegens de MACS-wijziging waarschijnlijk (mede) worden beïnvloed door de reactie van de andere medewerkers binnen de organisatie; dergelijke zaken zijn niet meegenomen in ons onderzoek. Toekomstig onderzoek zou met behulp van andere onderzoeksmethoden (casestudies) nader in kunnen gaan op de hiervoor genoemde oorzaken en gevolgen van een MACS-wijziging (zie bijvoorbeeld Burns en Scapens, 2000).

Een andere beperking is dat de gevonden relaties wellicht beïnvloed worden door de soort wijziging; zo kan het zijn dat de introductie van een kostprijsstelsel op een andere wijze geïmplementeerd moet worden dan een ERP-systeem. Ook andere contextuele factoren kunnen een rol spelen: de noodzaak van de verandering kan opgelegd zijn (introductie DBC's in ziekenhuizen) of kan een vrije keuze zijn (introductie BSC). Tenslotte wordt geen aandacht

Tabel 5 Confrontatie verwachtingen met empirische resultaten

Factor	Verwachting	Daadwerkelijke invloed totaal sample (N=36)				Daadwerkelijke invloed volgens managers (N=14)				Daadwerkelijke invloed volgens controllers (N=22)			
		H	GB	GP	PD	H	GB	GP	PD	H	GB	GP	PD
Management support	+	0	+	+	+	0	+	+	+	0	+	+	0
Betrokkenheid	+	+	+	+	+	+	0	+	+	+	+	0	0
Projectmanagement	+	+	+	0	+	+	0	+	+	0	+	0	0
Projectbezetting	+	+	+	0	+	0	0	+	+	+	+	0	+
Training	+	+	+	+	+	+	0	+	+	0	+	0	0
Communicatie	+	+	+	0	+	+	0	0	+	0	+	0	0

H = houding t.o.v. wijziging in MACS, GB = gebruik na implementatie voor besluitvorming, GP = gebruik na implementatie voor prestatiebeoordeling, PD = bereiken projectdoelstellingen
 += positieve relatie (p<0.10), -= negatieve relatie(p<0.10), 0 =geen relatie (p>0.10)

bested aan de vraag of de wijziging een 'evolutionaire' of een 'revolutionaire' wijziging betreft (zie Damanpour, 1991) en met welke snelheid de wijziging is doorgevoerd ('big bang strategie' of stapsgewijze implementatie). Voorgaande zaken zouden van invloed kunnen zijn op de antwoorden van de respondenten en zouden in eventueel vervolgonderzoek meegenomen kunnen worden.

Desalniettemin verschaft dit artikel enig inzicht in de mate waarin verschillende procesfactoren bijdragen aan een succesvolle implementatie; tevens ontstaat inzicht in de verschillende veranderingsstrategieën die richting verschillende gebruikers gevoerd kunnen worden. De resultaten van het onderzoek suggereren dat de veranderingsstrategieën bij controllers vooral van invloed zijn op het gebruik van de MACS-wijziging voor dagelijkse besluitvorming. Voor een positieve houding van de controller lijken vooral betrokkenheid en een goede projectbezetting van belang. Om managers 'mee te krijgen' moet, naast betrokkenheid, vooral aandacht worden besteed aan projectmanagement, training in de interpretatie van het systeem en communicatie omtrent de voortgang van het project. ■

Literatuur

- Abernethy, M. A. en J. Bouwens (2005), Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, vol. 41, no. 3, pp. 217-240.
- Anderson, S. W. (1995), A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 1-51.
- Anderson, S.W. en S.M. Young (1999), The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 525-559.
- Anthony, R. N., and V. Govindarajan (2004), *Management control systems*, 11e editie, New York: McGraw-Hill Irwin.
- Argyris, C., en R. S. Kaplan (1994), Implementing new knowledge: The case of activity-based costing, *Accounting Horizons*, vol. 8, no. 3, pp. 83-105.
- Armenakis, A.A. en A.G. Bedeian (1999), Organizational change: a review of theory and research in the 1990s, *Journal of Management*, vol. 25, no. 3, pp. 293-315.
- Baines, A. en K. Langfield-Smith (2003), Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, pp. 675-698.
- Burns, J. en R.W. Scapens (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 1, pp. 3-25.
- Chenhall, R. H. en K. Langfield-Smith (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 1-19.
- Damanpour, F. (1991), Organizational innovation: A meta-analysis of effects of determinants and moderators, *Academy of Management Journal*, vol. 34, no. 3, pp. 555-590.
- Dent, E. B. en S.G. Goldberg (1999), Challenging "resistance to change", *The Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 35, no. 1, pp. 25-41.
- Foster, G. en D.W. Swenson (1997), Measuring the success of activity-based cost management and its determinants, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 109-137.
- Gosselin, M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, no. 2, pp. 105-122.
- Hair jr., J. F., R.E. Anderson, R.L. Tatham en W.C. Black (1998), *Multivariate data analysis*, 5e editie, London: Prentice-Hall International.
- Innes, J., F. Mitchell, en D. Sinclair (2000), Activity-based costing in the U. K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results, *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 349-362.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton (2001), Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II, *Accounting Horizons*, vol. 15, no. 2, p. 147-160.
- Kotter, J.P. (1995), Leading change: Why transformation efforts fail, *Harvard Business Review*, vol. 73, no. 2, March/April, pp. 59-67.
- Krumwiede, K.R. (1998), The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors, *Journal of Management Research*, vol. 10, pp. 239-277.
- Libby, T. en J. H. Waterhouse (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 137-150.
- Lindsay, R. M. (1995), Reconsidering the status of tests of significance: an alternative criterion of adequacy, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 1, pp. 35-53.
- McGowan, A. S. en T.P. Klammer (1997), Satisfaction with activity-based cost management implementation, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 217-237.
- Pettigrew, A. M., R. W. Woodman en K. S. Cameron (2001), Studying organizational change and development: Challenges for future research, *Academy of Management Journal*, vol. 44, no. 4, pp. 697-713.
- Quattrone, P. en T. Hopper (2001), What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, *Management Accounting Research*, vol. 12, no. 4, pp. 403-435.
- Robey, D., L.A. Smith en L.R. Vijayasarathy (1993), Perceptions of conflict and success in information systems development projects, *Journal of Management Information Systems*, vol. 10, no. 1, pp. 123-139.
- Rogers, E.M. (1995), *Diffusion of innovations*, New York: The Free Press.
- Shields, M.D. (1995), An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, pp. 148-166.
- Strebler, P. (1996), Why do employees resist change?, *Harvard Business Review*, vol. 74, no. 3, May/June, pp. 86-92.
- Van de Ven, A. H. en M. S. Poole (2005), Alternative approaches for studying organizational change, *Organizational Studies*, vol. 26, no. 9, pp. 1377-1404.
- Van de Ven, A.H. en M.S. Poole (1995), Explaining development and change in organizations, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 3, pp. 510-540.

Noten

- 1 Zie voor een nader overzicht van de verandermanagementliteratuur: Van de Ven en Poole, 2005; Pettigrew e.a., 2001; Rogers, 1995; Van de Ven e.a., 1995.

- 2 Het belang van replicaties wordt benadrukt door onder meer Lindsay (1995).
- 3 Het betreft zelfstandige organisaties, dan wel redelijk onafhankelijk opererende business units van grotere organisaties.
- 4 In totaal hebben 56 respondenten ingelogd op de website (bruto respons 23 procent hetgeen gebruikelijk is voor enquêtes), maar daarvan heeft de helft de enquête uiteindelijk geheel ingevuld.
- 5 Binnen de desbetreffende organisatie is een Balanced Scorecard (BSC) ingevoerd. Aangezien de implementatie van de BSC per business unit plaatsvindt, er verschillen zijn in de aanpak en voortgang van het proces (individuele business units hebben een vrij grote vrijheid voor wat betreft het al dan niet invoeren van de BSC) en het gaat om de individuele percepties van managers en controllers wordt er van uitgegaan dat de resultaten niet worden beïnvloed door een 'ondernemingseffect'.
- 6 De vragenlijst en de gebruikte instrumenten zijn op te vragen bij de eerste auteur van dit artikel (fverbeeten@rsm.nl).
- 7 Gezien de mogelijk dominante invloed van de horecaorganisatie is de analyse nogmaals uitgevoerd, maar nu exclusief de waarnemingen vanuit de horecaorganisatie. De resultaten zijn vergelijkbaar, zij het dat de significantieniveaus enigszins afnemen als gevolg van het lagere aantal waarnemingen.

Appendix

In deze appendix worden de gehanteerde vragen weergegeven, inclusief de verwijzing naar de oorspronkelijke instrumenten waarop de vragen zijn gebaseerd. Bij elk van de hieronder staande stellingen is aan respondenten gevraagd in hoeverre zij het er mee eens zijn (variërend van 1 = volledig mee oneens tot 5 = volledig mee eens).

Veranderingshouding (Abernethy en Bouwens, 2005)

Aan respondenten is gevraagd in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) ik ben een groot voorstander van de introductie van de MACS-wijziging, (ii) ik ben één van de initiators van de introductie van de MACS-wijziging, (iii) ik doe mijn best om bij te dragen aan een succesvolle introductie van de MACS-wijziging, (iv) iedereen zou de introductie van de MACS-wijziging moeten ondersteunen, en (v) ik denk dat de introductie van deze MACS-wijziging belangrijk is voor mijn organisatie.

Gebruik voor besluitvorming (Anderson en Young, 1999; Libby en Waterhouse, 1996)

Aan respondenten is gevraagd om aan te geven in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) de informatie die de MACS-wijziging oplevert biedt mij de kans om activiteiten beter te plannen, (ii) de informatie die de MACS-wijziging presenteert komt overeen met mijn intuïtie omtrent mijn organisatie, (iii) de informatie uit de MACS-wijziging gebruik ik bij het opstellen van budgetten voor mijn organisatie, (iv) ik maak veel gebruik van de informatie die de MACS-wijziging oplevert voor prijsstelling van mijn producten en (v) de informatie uit de MACS-wijziging gebruik ik veel voor de onderbouwing van diverse te nemen beslissingen. Voorgaand instrument geeft aan in hoeverre managers en controllers de MACS-wijziging nog gebruiken voor het nemen van beslissingen.

Gebruik voor prestatiemeting (Anderson en Young, 1999; Libby en Waterhouse, 1996)

Aan respondenten is gevraagd in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) de informatie uit de MACS-wijziging gebruik ik bij het beoordelen van medewerkers binnen mijn organisatie, (ii) ik maak veel gebruik van de informatie die de MACS-wijziging oplevert voor het belonen van medewerkers (prestatiebeloning), (iii) de informatie uit de MACS-wijziging geeft beter zicht op de door mij als manager geleverde

inspanningen en (iv) de informatie uit de MACS-wijziging geeft beter zicht op de door mij als manager geleverde prestaties. Voorgaand instrument geeft inzicht in de mate waarin managers en controllers de MACS-wijziging na implementatie nog gebruiken voor prestatiemeting.

Realiseren projectdoelen (Robey e.a., 1993).

Om de mate waarin de projectdoelen zijn gerealiseerd vast te stellen zijn de volgende stellingen voorgelegd aan de respondenten: (i) de doelstellingen van het implementatieproject zijn volledig gerealiseerd, (ii) de voordelen van implementatie van de MACS-wijziging wegen ruimschoots op tegen de kosten, (iii) het implementatietraject is binnen de gestelde targets (tijdsplanning, budget, kwaliteit, etc) afgerond, en (iv) de invoering van de MACS-wijziging is een goede zaak voor deze organisatie. Een hoge score betekent dat de respondent tevreden is over het gebruik.

Steun management (Anderson en Young, 1999)

Teneinde de steun van het management voor de MACS-wijziging te meten is gevraagd in hoeverre respondenten het eens zijn met de volgende stellingen (1=volledig mee oneens, 5=volledig mee eens): (i) Voor de organisatie is zichtbaar dat mijn superieur de MACS-wijziging ondersteunt, (ii) De financiële manager/afdeling ondersteunt de implementatie van de MACS-wijziging, en (iii) De operationele managers ondersteunen de implementatie van de MACS-wijziging.

Betrokkenheid bij ontwikkeling MACS-wijziging (Abernethy en Bouwens, 2005)

Aan respondenten is gevraagd om aan te geven in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) Aan mij is uitgelegd wat de achtergronden zijn voor de introductie van deze MACS-wijziging, (ii) Ik ben betrokken bij de opzet en inrichting van de MACS-wijziging, en (iii) Ik heb suggesties kunnen doen aan de ontwikkelaars voor wat betreft de inrichting van de MACS-wijziging.

Projectmanagement

Teneinde de 'adequatheid' van het projectmanagement te beoordelen, is een instrument ontwikkeld dat is gebaseerd op de eisen die in de praktijk aan projectmanagers worden gesteld. Aan respondenten is gevraagd om aan te geven in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) de doelstellingen van het project zijn duidelijk omschreven, (ii) de projectleider heeft zorg gedragen voor voldoende draagvlak bij de belangrijkste betrokkenen, (iii) de samenwerking binnen het projectteam is goed, (iv) de communicatie- en rapportagestructuren zijn helder vastgelegd, en (v) het projectteam heeft toegang tot de managers en medewerkers die over relevante informatie omtrent het project beschikken.

Projectbezetting (Anderson en Young, 1999)

Respondenten is gevraagd om aan te geven in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) de interne projectmedewerkers die verantwoordelijk waren voor de ontwikkeling en implementatie van de MACS-wijziging zijn voldoende capabel en (ii) de externe projectmedewerkers die verantwoordelijk waren voor de ontwikkeling en implementatie van de MACS-wijziging zijn voldoende capabel. Een derde item, (iii) het projectteam dat verantwoordelijk was voor de ontwikkeling en implementatie van de MACS-wijziging was voldoende bezet om afwikkeling binnen de tijdsplanning mogelijk te maken, is verwijderd teneinde een voldoende betrouwbare schaal te realiseren.

Training (Anderson en Young, 1999).

Respondenten is gevraagd om aan te geven in hoeverre zij het eens zijn met de volgende stellingen: (i) in diverse gesprekken is uitgelegd wat de MACS-wijziging voor mij kan betekenen, (ii) ik heb een training gehad waarin is uitgelegd op welke wijze ik de gegevens uit de MACS-wijziging moet interpreteren, en (iii) aan mij is uitgelegd op welke wijze ik de MACS-wijziging

teveel tekst

kan gebruiken teneinde de Cronbach alpha voor deze geaccepteerde grens voor s

Communicatie

Ten slotte is aan respondenten het eens zijn met de volgende uitgelegd wat het belang van diverse kanalen is regelmatig gecommuniceerd, (iii) de diverse doelgroepen in de