

3 Het evolutionaire adoptieraamwerk

Na bestudering van de literatuur op het gebied van adoptie en implementatie van beheersingsinstrumenten is gekozen voor twee theorieën die inzicht geven in mogelijke obstakels bij het implementeren van een nieuw instrument: de institutionele economietheorie en de transactiekosten economietheorie (Roberts en Greenwood, 1997; Van de Ven en Vosselman, 2005).

De institutionele economietheorie gaat ervan uit dat legitimiteit de belangrijkste factor is bij de keuze voor een bepaald instrument: 'Kunnen we onze keuze verantwoorden tegenover onze omgeving?' Te denken valt aan een organisatie die de balanced scorecard invoert omdat veel van de concurrenten dit ook hebben gedaan en het management vindt dat de organisatie daar niet bij kan achterblijven.

De transactiekosten economietheorie gaat ervan uit dat efficiency het enige belangrijke criterium is voor de keuze van een instrument. Een organisatie heeft bijvoorbeeld problemen met presteren en besluit op basis van zorgvuldig omschreven selectiecriteria dat de balanced scorecard, ten opzichte van andere onderzochte alternatieven, de organisatie waarschijnlijk de grootste mogelijke efficiency zal opleveren en dus ook de meeste toegevoegde waarde.

In de praktijk vullen de twee theorieën elkaar aan: het meest efficiënte alternatief kan ook de legitieme keuze zijn, juist vanwege de efficiency. Aan de andere kant kan het zijn dat als een instrument als legitiem wordt beschouwd er waarschijnlijk meer onderzoek naar wordt gedaan en er veel adviseurs beschikbaar zijn om te helpen bij de implementatie ervan. Dit kan de efficiency van adoptie van dit instrument vergroten (Van de Ven, 2002). Omdat zowel het streven naar efficiency als het streven naar legitimiteit een rol kan spelen bij een besluit tot adoptie van beheersingsinstrumenten is besloten inzichten over beide in het theoretische raamwerk op te nemen.

Uit literatuuronderzoek kwamen verschillende modellen en raamwerken naar voren die rekening houden met beide inzichten, zoals het *Accounting Change*

Model van Cobb, Helliard en Innes (1995), het *Constrained Efficiency Framework* van Roberts en Greenwood (1997), het *Institutional Push/Need Pull*-model dat wordt beschreven in Leseure et al. (2004) en het *Evolutionaire Adoptieraamwerk* van Van de Ven (2002). Van deze modellen werd het evolutionaire adoptieraamwerk (EAR) beschouwd als het meest geschikt om drie redenen:

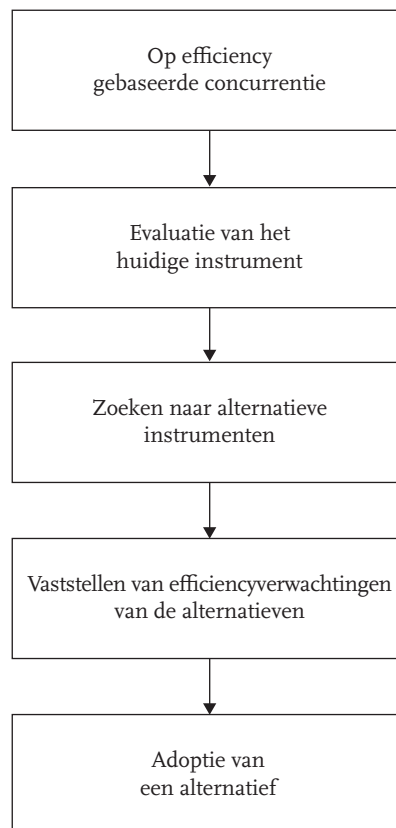
- het EAR is speciaal ontwikkeld om inzicht te krijgen in het adopteren van management-controltoepassingen zoals de verandering van het budgetteringsproces;
- bij de ontwikkeling van het EAR is rekening gehouden met aspecten van de andere modellen die relevant zijn;
- in het EAR wordt ervan uitgegaan dat de stadia in het adopteren van beheersingsinstrumenten niet per se opeenvolgend hoeven te zijn maar elkaar ook kunnen overlappen of met elkaar in wisselwerking kunnen zijn.

Hierdoor wordt in het EAR aandacht besteedt aan het feit dat het adopteren van management-controltoepassingen vaak meer een evolutionair proces is dan een proces met duidelijke keuzes op gezette tijden. In het EAR wordt ingegaan op vier aspecten die een rol spelen in het adopteren van specifieke beheersingsinstrumenten: activiteiten die deel uitmaken van het adoptieproces, motieven van betrokken personen, beperkingen die de activiteiten kunnen beïnvloeden, en volgorde en wisselwerking van de activiteiten.

3.1 Activiteiten

In een wereld die voornamelijk wordt gedreven door het concurreren op basis van efficiency wordt van organisaties verwacht dat zij voortdurend die instrumenten adopteren die de grootst mogelijke efficiency opleveren. In een dergelijke wereld verloopt het adoptieproces van een nieuw beheersingsinstrument als volgt (figuur 1). De organisatie onderzoekt voortdurend de eigen situatie en de door haar gebruikte beheersingsinstrumenten om te bepalen of deze de grootst mogelijke efficiency opleveren. Is dit niet het geval, dan gaat de organisatie op zoek naar andere, efficiëntere instrumenten. Zijn er geen beperkingen in dit zoekproces, dan kan de organisatie alle mogelijke alternatieven onderzoeken – zowel die zijn toegepast door andere organisaties dus bekend zijn als de minder bekende en mogelijk risicovollere – en zal dat instrument kiezen dat de grootste efficiency oplevert en dit vervolgens adopteren.

Figuur 1. Selectie en adoptie van beheersingsinstrumenten bij op efficiency gebaseerde competitie (bron: Roberts en Greenwood, 1997)



3.2 Motieven

Zowel efficiency- als legitimiteitsmotieven beïnvloeden het besluit om wel of niet tot aanpassing van het budgetteringsproces over te gaan. Aangezien budgetteren veel tijd en middelen kost en het sterkere groei of meer kostenbesparingen kan beperken, kunnen organisaties besluiten om reden van efficiency over te gaan tot verandering van het budgetteringsproces. Maar tegelijkertijd kan efficiency ook als reden worden aangevoerd om het budgetteringsproces *niet* aan te passen vanwege de hoge kosten en de van tevoren niet precies te kwantificeren voordelen.

De reden dat verandering van het budgetteringssysteem geen hoge prioriteit hoeft te hebben voor een organisatie heeft te maken met het efficiëncymotief: de organisatie vindt het proces blijkbaar efficiënt genoeg of heeft geen efficiëntere alternatieven gevonden, en wil daarom geen veranderacties ondernemen. Daarnaast kunnen ook legitimiteitsmotieven van invloed zijn op het besluit om wel of niet te veranderen. Het kan bijvoorbeeld legitiem zijn om het budgetteringsproces niet te veranderen omdat externe stakeholders budgetten eisen. Daar staat dan weer tegenover dat als concurrenten hun budgetteringsproces met succes hebben veranderd, het ook legitiem kan zijn om juist *wel* te veranderen.

3.3 Beperkingen

In een ideale wereld gaan de besluitvormers van een organisatie zuiver rationeel te werk en kunnen ze onbeperkt zoeken naar alternatieve beheersingsinstrumenten. Maar in werkelijkheid kunnen besluitvormers maar beperkt rationele beslissingen nemen doordat de besluitvorming wordt beïnvloed door beperkingen in de organisatie en haar omgeving. De drie belangrijkste categorieën beperkingen zijn: cognitieve, affiliatieve, egocentrische en emotionele beperkingen, onbewuste beperkingen en bewuste institutionele beperkingen (Van de Ven, 2003a, b).

Cognitieve beperkingen houden verband met de beperktheid van mensen om adequaat om te gaan met alle aspecten van een besluit (Forman en Selly, 2001). Dit komt door tijdgebrek, overweldigende complexiteit of onzekerheid door gebrek aan kennis. Bij cognitieve beperkingen hanteren mensen vaak vuistregels,

zoals beschikbaarheid (men gebruikt beschikbare informatie, ook als deze onbetrouwbaar of irrelevant is voor het op te lossen probleem), tevredenstellen (men zoekt beperkt naar alternatieven tot een bevredigend alternatief is gevonden, niet tot de beste oplossing is gevonden) en analogiseren (men vergelijkt de eigen situatie ten onrechte met een andere situatie waarin gebruik van een bepaald instrument goede resultaten heeft opgeleverd).

Affiliatieve beperkingen treden op wanneer men de goede verstandhouding en sociale cohesie binnen de organisatie in stand wil houden. Dit kan ten koste gaan van de kwaliteit van besluiten: men besteedt meer aandacht aan het geaccepteerd krijgen van de gekozen oplossing dan aan het kiezen van de beste oplossing. Ook kunnen affiliatieve beperkingen ertoe leiden dat een instrument wordt geadopteerd omdat het management daar voorkeur voor heeft, of omgekeerd, dat het beste instrument niet wordt geadopteerd omdat het management er niet achterstaat.

Weerstand tegen verandering van het budgetteringssysteem kan leiden tot *egocentrische* en *emotionele* beperkingen. Deze komen voor als mensen uitgaan van eigenbelang ('What's in it for me?'), of defensief een besluit vermijden als er een te grote emotionele druk op hen ontstaat tijdens het besluitvormingsproces, of in paniek raken en als toevlucht snel een niet-optimale oplossing kiezen.

Besluiten worden vaak genomen op basis van impliciete regels en routines binnen de organisatie. Deze vormen de *onbewuste beperkingen* in het besluitvormingsproces (Burns en Scapens, 2000). In veel organisaties bestaan beheersingssystemen en -processen uit vaste regels (opzet van de gebruikte systemen en processen), routines (de werkwijzen) en instituties (de gedeelde onuitgesproken aannames die bepalend zijn voor de relaties en activiteiten van sociale groepen en handelingen van individuen in deze groepen). Bij veranderingen in dergelijke systemen en processen spelen bestaande regels, routines en instituties een grote rol: ze bepalen de geslaagde implementatie van nieuwe regels, routines en de bijbehorende instituties. Het lijkt daarom aannemelijk dat veranderingen op het gebied van management accounting die zijn afgestemd op bestaande regels, routines en instituties makkelijker zijn door te voeren dan veranderingen die dat niet zijn. Bij veranderingen die bestaande regels, routines en instituties fundamenteel veranderen, zullen er tijdens het adoptie- en implementatieproces dus waarschijnlijk meer moeilijkheden en weerstand zijn.

Daarnaast beïnvloeden onbewuste beperkingen niet alleen de uitkomst van het veranderingsproces maar ook de manier waarop activiteiten in het adoptie- en implementatieproces worden uitgevoerd. Zo kan het voorkomen dat door de aanwezigheid van impliciete regels en routines in een organisatie niet alle beschreven activiteiten worden uitgevoerd. Men kan bijvoorbeeld nalaten alle beschikbare alternatieven te onderzoeken omdat een aantal daarvan al direct als niet-buikbaar wordt aangemerkt, of men kan besluiten de huidige situatie niet te analyseren omdat de organisatie al bekend denkt te zijn met de eigen organisatie en omgeving. Dit leidt ertoe dat de huidige regels, routines en instituties van de organisatie als richtlijn dienen voor het adoptie- en implementatieproces in plaats van economische criteria (Van de Ven, 2002, 2003a).

Bewuste institutionele beperkingen gaan meespelen in geval van gelijkvormigheid van organisaties (isomorfisme). Hierbij gaan organisaties steeds meer op elkaar lijken, bijvoorbeeld doordat ze dezelfde beheersingsinstrumenten adopteren en implementeren. Volgens Abrahamson (1991) adopteren organisaties een nieuw beheersingsinstrument vrijwillig of onder druk. Daarnaast adopteren organisaties een nieuw instrument om redenen van de efficiency of de legitimiteit (vergelijkbaar met de eerdergenoemde motieven). Hieruit kunnen drie keuzes worden afgeleid: keuze voor efficiency, gedwongen keuze en imitatiekeuze.

Bij de keuze voor *efficiency* wordt ervan uitgegaan dat organisaties onafhankelijk zijn en vrij zijn in de keuze van een instrument zonder dat anderen daar invloed op kunnen uitoefenen. Bovendien zijn de organisaties er redelijk zeker van in hoeverre het instrument zal bijdragen aan het behalen van de organisatiedoelen en wordt het instrument dus gekozen ervan uitgaande dat het het beste middel is om het gat tussen huidige en gewenste prestatie te dichten.

In het geval van *gedwongen keuze* moet een organisatie een instrument wel adopteren omdat er externe factoren in het spel zijn waar zij geen vat op heeft. Zo kan bijvoorbeeld de overheid eisen dat een bepaalde methode wordt gebruikt en het niet adopteren ervan kan uiteindelijk betekenen dat de organisatie bestraft wordt door de overheid. Maar niet in alle gevallen dwingt de omgeving een organisatie tot de keuze van een instrument; het kan ook zijn dat de omgeving sterke invloed uitoefent. Dit kan bijvoorbeeld voorkomen als in toonaangevende tijdschriften veel positieve aandacht wordt besteed aan een

nieuw instrument of als organisatieadviseurs sterk aandringen om een bepaald nieuw instrument in de organisatie in te voeren.

Bij een *imitatiekeuze* vormen, ondanks dat nog onduidelijk is of een instrument geschikt is voor een bepaalde organisatie, de eerste geslaagde implementaties bij andere organisaties ('trendsetters') voldoende reden voor een organisatie om met de nieuwste trend mee te gaan en daarmee de trendsetters te imiteren.

De reden waarom een bepaald beheersingsinstrument wordt geadopteerd kan grote invloed hebben op het wel of niet slagen van de implementatie ervan. Is er sprake van gedwongen keuze, dan is de kans van falen groot, met name wanneer medewerkers die niet direct betrokken zijn bij het adoptie- en implementatieproces voelen dat het instrument hen wordt opgedrongen. Is een instrument gekozen omdat het de nieuwste trend is, dan kan implementatie ervan succesvol zijn, mits het op de juiste wijze wordt geïmplementeerd en er voldoende aandacht wordt geschonken aan inpassing van het instrument in de organisatie. Maar het is ook vaak voorgekomen dat implementatie van 'trendinstrumenten' mislukte omdat er binnen de organisatie onvoldoende steun voor was (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000).

Kijken we naar de adoptie van veranderingen in het budgetteringsproces, dan kan worden gezegd dat alle factoren meespelen in het besluitvormingsproces. Een organisatie kan bijvoorbeeld worden gedwongen om geen ander budgetteringsinstrument te adopteren omdat de stakeholders, zoals banken, erop staan dat budgetten worden gebruikt. Ook kan het zijn dat het hoger management het lager management dwingt een bepaald budgetteringsproces te volgen, ook als het lager management meent dat dit proces niet het meest optimale is voor hun organisatieniveau. Het budgetteringsproces kan ook worden beïnvloed door 'trendvolgen'. Er kan bijvoorbeeld een adviseur zijn ingehuurd die adoptie van een bepaald instrument sterk aanraadt, of de organisatie kan zich baseren op benchmarkinformatie van andere organisaties (Leseure et al., 2004).

3.4 Volgorde en wisselwerking van activiteiten

Het adoptieproces van een nieuw beheersingsinstrument wordt vaak gezien als een rationeel proces dat bestaat uit de volgende activiteiten: analyse van de huidige situatie, zoeken naar alternatieven, verwachtingen over de efficiency

van de alternatieven formuleren, adoptie van het gekozen alternatief en evaluatie en aanpassing van het alternatief. Maar in de praktijk blijkt het proces niet zo rationeel te verlopen omdat het beïnvloed wordt door motieven en beperkingen die rationele besluitvorming belemmeren (Van de Ven, 2002, 2003a, b), hetgeen de volgorde van de activiteiten in het adoptie- en implementatieproces beïnvloedt.

Daarnaast heeft Van de Ven (2002, 2003a, b) aangetoond dat efficiencyverwachtingen niet altijd expliciet worden gemaakt. In plaats daarvan kan het zijn dat organisaties een bepaald instrument adopteren omdat ze denken dat het zal passen in de organisatie. Tijdens en na de implementatie evalueren ze het instrument en besluiten dan of het instrument alsnog toch niet bij de wensen aansluit en dat het moet worden aangepast of worden afgeschaft. Het kan ook voorkomen dat de organisatie tot de conclusie komt dat het gekozen en geadopteerde instrument helemaal niet aansluit bij de behoeften van de organisatie en op zoek gaat naar betere alternatieven. Ook kan de situatie van de organisatie tijdens het adoptieproces veranderd zijn, waardoor het nodig is de situatie opnieuw te analyseren. Dit leidt ertoe dat activiteiten elkaar over en weer beïnvloeden en dat hun volgorde van implementatie kan verschillen.

3.5 Het Evolutionaire Adoptieraamwerk

De combinatie van activiteiten, motieven en beperkingen en hun wisselwerking is opgenomen in het EAR (figuur 2). Het EAR heeft als basis de motieven voor de verandering. Het streven naar efficiency en/of legitimiteit vormt de basis voor het uitvoeren van alle activiteiten voor de adoptie van een nieuw beheersingsinstrument en bij het streven naar efficiency volgt een ander adoptieproces dan bij het streven naar legitimiteit.

In het midden van het EAR staan de activiteiten die plaatsvinden tijdens het proces. De pijlen geven aan dat er wisselwerking kan zijn tussen de verschillende activiteiten en dat er sprake is van een evolutionair proces. De beperkingen die het adoptieproces beïnvloeden zijn weergegeven rondom de adoptieactiviteiten, omdat hun invloed in alle fasen van het adoptieproces aanzienlijk kan zijn.