

De Balanced Scorecard in Nederland

Een empirisch onderzoek naar diffusie- en adoptiepatronen

Rudy Balogh, Michael Corbey en Paula van Veen-Dirks

SAMENVATTING De Balanced Scorecard (BSC) van Kaplan en Norton kan gezien worden als een (accounting) management-innovatie. Het is bekend uit de literatuur dat de diffusie en adoptie van dergelijke innovaties volgens bepaalde wetmatigheden verlopen. Zo vertoont het verloop van het diffusieproces vaak een S-curve en zijn er diverse motieven (*efficient choice*, *forced selection*, *fashion* en *fads*) voor adoptie van een innovatie bekend. Dit artikel beschrijft empirisch onderzoek naar de diffusie en adoptie van de BSC in Nederland op basis van een schriftelijke enquête onder controllers. Er wordt aangetoond dat de adoptie van de BSC in Nederland volgens de S-curve verloopt en dat vanaf 2004 het aantal adopties relatief minder is dan in de jaren daarvoor. Verder blijken *efficient choice* en *forced selection* motieven doorslaggevend in de begin- en groeifase van het adoptieproces, terwijl later ook *fashion* motieven een rol lijken te gaan spelen.

1 Inleiding

De Balanced Scorecard (BSC) is naast Activity Based Costing (ABC) de meest invloedrijke innovatie geweest waarbij de Amerikaan R.S. Kaplan is

Drs. Rudy Balogh is werkzaam bij de Dienst Financiën en Informatisering van GGZ Midden-Brabant te Tilburg. Prof. dr. ir. Michael Corbey is verbonden aan Tias Business School, Universiteit van Tilburg. Hij is daar tevens Academic Director van de postdoctorale controllersopleiding. Dr. ir. Paula van Veen-Dirks RC is verbonden aan het Departement Accountancy en de Research Group Accounting van de Faculteit Economie en Bedrijfswetenschappen van de Universiteit van Tilburg.

betrokken. Het is natuurlijk mogelijk om relativerende opmerkingen te plaatsen als het gaat om de mate van innovatie van concepten als ABC en de BSC, maar daar willen we het in dit artikel niet over hebben. In plaats daarvan zijn we geïnteresseerd in de vraag hoe het diffusie- en adoptieproces van de BSC in Nederland heeft plaatsgevonden en of er gelijkenis bestaat met ander (buitenlands) onderzoek.

De eerste publicaties over de BSC verschijnen in het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw, zie bijvoorbeeld Kaplan en Norton (1992). De BSC werd gezien als een prestatie-meetsysteem, analoog aan de meters in de cockpit van een vliegtuig. De toegevoegde waarde van de BSC werd beargumenteerd vanuit de stelling dat door het combineren van financiële met niet-financiële maatstaven, een informatiever beeld van de organisatie wordt verschaft. Dit inzicht wordt verkregen door het hanteren van vier perspectieven in de BSC, namelijk: een financieel perspectief (hoe zien de aandeelhouders ons), een klantenperspectief (hoe zien de klanten ons), een interne processen perspectief (waarin dienen we te excelleren), en een leer- en groeiperspectief (zijn we in staat om continu te verbeteren en waarde te creëren). Per perspectief worden doelstellingen, maatstaven, targets en initiatieven opgesteld. Bovendien hebben de vier perspectieven volgens Kaplan en Norton (1992) een bepaalde rangorde, waarbij het leer- en groeiperspectief de basis is van de bovenliggende perspectieven en het financiële perspectief de einduitkomst weerspiegelt. De maatstaven in de verschillende perspectieven kunnen vervolgens door middel van oorzaak-gevolg relaties met elkaar in verband gebracht worden.

In 1996 breiden Kaplan en Norton het BSC-concept uit, door daarin de strategie van de organisatie centraal te stellen. Zodoende zijn organisaties volgens Kaplan en Norton (1996) in staat om de lange termijn strategie te koppelen aan de korte termijn acties. Om strategische doelstellingen te vertalen naar voor de werknemers tast-

bare doelen en doelstellingen dienen vier gerelateerde managementprocessen te worden doorlopen, namelijk: het verhelderen en vertalen van de visie en strategie, het communiceren en koppelen van strategische doelstellingen en maatstaven, het plannen en stellen van targets en het bevorderen van *strategic feedback and learning*. Vervolgens introduceren Kaplan en Norton in 2001 vijf principes om managementprocessen continu te concentreren op de strategie van de organisatie, namelijk: het vertalen van de strategie in operationele termen, het op één lijn brengen van de organisatie met de strategie, het er voor zorgdragen dat de strategie tot ieders dagelijkse bezigheden behoort, strategie tot een continu proces maken en het mobiliseren van veranderingen door inspirerend leiderschap. Een en ander staat ook wel bekend onder de naam *Strategy Mapping*, zie Kaplan en Norton (2000). Zo bezien heeft de BSC een ontwikkeling doorgemaakt van prestatie-meetsysteem (1992) tot strategisch management systeem (1996, 2000 en 2001). De BSC heeft qua gedachte en opzet overeenkomsten met bijvoorbeeld de door McNair en anderen in 1990 ontwikkelde *Performance Pyramid*, met als verschil dat het door McNair e.a. ontwikkelde model tevens een onderverdeling naar een strategische, tactische en operationele laag bevat. Het idee dat het concentreren op uitsluitend financiële gegevens negatieve gevolgen kan hebben, is bovendien reeds in de jaren '50 van de vorige eeuw erkend door auteurs als Argyris (1952) en Ridgway (1956). Concluderend kan dus worden uitgesproken dat de rationaliteit achter de BSC niet nieuw is. De aandacht die in de vakliteratuur aan de BSC (en niet-financiële maatstaven in zijn algemeenheid) geschonken wordt daarentegen wel. In dit artikel gaan we in op de diffusie- en adoptiepatronen van de Balanced Scorecard in Nederland en de motieven om tot adoptie over te gaan.

De bovenstaande beknopte bespreking van de BSC wordt in paragraaf 2 gevolgd door een overzicht van de empirische literatuur omtrent adoptie en diffusie van de BSC in binnen- en buitenland. Tevens is er in deze paragraaf aandacht voor de theorievorming rondom diffusie en adoptie van managementinnovaties. In paragraaf 3 worden de motieven voor adoptie besproken, waarna in paragraaf 4 de onderzoekshypothesen worden opgesteld en de onderzoeksopzet wordt besproken. Paragraaf 5 bevat de resultaten van het onderzoek en bespreekt de beperkingen van het onderzoek. Het artikel eindigt met enkele afsluitende opmerkingen.

2 Diffusie- en adoptiepatronen

Tot op heden is slechts op beperkte schaal empirisch onderzoek verricht naar de diffusie van de

BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven en het adoptiegedrag van afzonderlijke organisaties. Oh en Haverhals (2000) berichten over een onderzoek dat in 1999 door Berenschot is uitgevoerd. Bij 120 directeurs van voornamelijk grote productiebedrijven is een interview afgenomen. Van de respondenten gaf 19% aan de BSC te gebruiken, 29% gaf aan plannen te hebben om de BSC te gebruiken, 21% gaf aan dat de huidige in gebruik zijnde systemen voldeden en 31% gaf aan de BSC niet (goed genoeg) te kennen. Een tweede, op kleinere schaal uitgevoerd onderzoek is verricht door Van den Heuvel (2000). Dit onderzoek is, net als het Berenschot-onderzoek, uitgevoerd binnen grote productiebedrijven. Van de respondenten gaf 41% aan de BSC te gebruiken. Braam e.a. (2002) stellen, op basis van deze twee onderzoeken, dat het werkelijke gebruik van de BSC in het Nederlandse bedrijfsleven vooralsnog beperkt is. Op basis van verschillende onderzoeken (Koning en Conijn, 1997; Berenschot, 1999; Van Heijkoop, 1999; Bothof en Van Hest, 1999; Martinus, 1999; Oh en Haverhals, 2000; Van Aalst, Noe en Segers, 2000) stellen Braam e.a. (2002) wel dat een groot deel (30%-50%) van het Nederlandse bedrijfsleven van plan is de BSC in de toekomst te implementeren.

Internationaal is aandacht aan de BSC besteed door bijvoorbeeld Nørreklit (2003), Ittner e.a. (2003) en Banker e.a. (2004). Verder hebben Horváth e.a. (2001) diffusie-, adoptie- en implementatiepatronen van de BSC in Frankrijk, Duitsland, Groot-Brittannië en Italië onderzocht. In Duitsland is 98% van de onderzochte organisaties bekend met de BSC, waarbij 24% van de bedrijven de BSC daadwerkelijk heeft geadopteerd. Deze bekendheidscijfers (in het onderzoek wordt bekendheid als indicator voor diffusie gehanteerd) zijn voor Frankrijk, Groot-Brittannië en Italië respectievelijk 41%, 83% en 62%. De adoptiecijfers van de BSC in deze landen zijn respectievelijk 3%, 30% en 26%. De patronen in Duitsland, Groot-Brittannië en Italië komen in grote mate overeen.

Volgens Rogers (2003) en Mahajan en Peterson (1985) volgt de diffusie van een innovatie meestal een S-patroon. Dit patroon wordt in het begin gekenmerkt door een langzaam stijgende diffusie, daaropvolgend een sterke groei totdat diffusie van de innovatie ongeveer de helft van alle potentiële adopterende organisaties daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Vervolgens neemt de relatieve groei af met uiteindelijk stabilisatie als gevolg (Rogers, 2003). Over het algemeen wordt een dergelijk model in percentages opgesteld, waarbij de percentages cumulatief zijn. Het werk van Rogers (2003) grijpt overigens terug op onderzoek dat al in de jaren zestig van de vorige eeuw plaatsvond.

In verschillende empirische onderzoeken is duidelijk bewijs te vinden voor het bestaan van een S-patroon. Een S-patroon is bijvoorbeeld tijdens empirisch onderzoek door Bjørnenak (1997) onderkend bij de diffusie van Activity-Based Costing (ABC) binnen 132 productiebedrijven in Noorwegen. Daarnaast blijkt uit empirisch onderzoek van Malmi (1999) dat de diffusie van ABC in Finland een S-patroon volgt. Daarbij wordt overigens opgemerkt dat in deze onderzoeken in absolute getallen en niet in (cumulatieve) percentages wordt gerekend. Echter, ook door slechts te kijken naar het cumulatieve absolute aantal adopterende organisaties, kan een S-patroon worden onderkend. Tot slot wordt in empirisch onderzoek van Tolbert en Zucker (1983) naar de diffusie van administratieve procedures binnen overheidsinstanties in de Verenigde Staten bewijs gevonden voor het S-patroon. De volgende figuur (figuur 1) geeft een aantal innovaties (Romeinse I, II en III) met een dergelijk S-patroon weer.

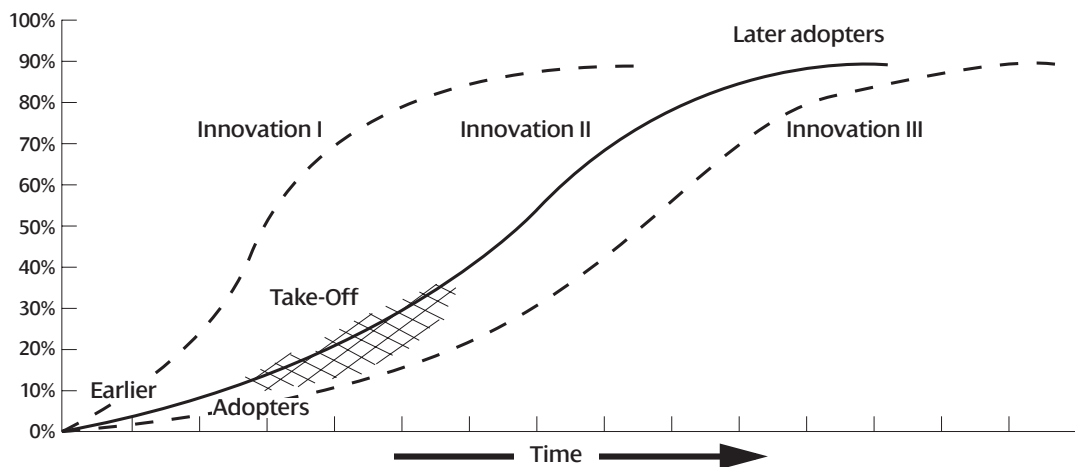
Doordat organisaties niet allemaal op hetzelfde moment de innovatie adopteren, kunnen op basis van de S-curve verschillende categorieën adopterende bedrijven worden onderscheiden. Het onderscheidende criterium is dan het tijdstip waarop de innovatie wordt geadopteerd binnen de individuele organisaties. Het S-patroon ontstaat dus doordat het aantal adopterende organisaties in het begin van het diffusieproces beperkt is. Vervolgens vindt daarin een sterke groei plaats, met uiteindelijk een relatieve afname van de groei.

Afhankelijk van gehanteerde paradigma's, worden

verschillende verklaringen gegeven voor het bestaan van een S-patroon bij de diffusie van innovaties. *Economen* verklaren deze vorm door een verschuivende balans van vraag en aanbod (Attewel, 1992). *Sociologen* verklaren het S-patroon door het benadrukken van het belang van informatiestromen en contact tussen de bedenkers van de innovatie en de mogelijke gebruikers ervan (Coleman, Katz en Menzel; 1966). Daarnaast stelt Rogers (2003) in dit kader dat het S-patroon een logisch gevolg is van het feit dat door een stijgende hoeveelheid adopties meer informatie omtrent de innovatie wordt gegenereerd. Hierdoor vermindert onzekerheid omtrent de innovatie. *Ecologen* verklaren het S-patroon door te wijzen op de levenscyclus van organisatie-populaties (Hannan en Freeman, 1989). Dit patroon wordt dan verklaard vanuit een toename van de legitimiteit van een organisatie en haar organisatiestructuur. Hieraan analoog kan een redenering worden geformuleerd omtrent de legitimiteit van innovaties. Hoe langer een innovatie bestaat en hoe meer bedrijven de innovatie adopteren, des te groter wordt de legitimiteit van de innovatie. *Marketeters* verklaren het S-patroon door te wijzen op de levenscyclus van producten (Leefflang, 1994). Een innovatie is tevens als product te beschouwen, kijkend naar bijvoorbeeld de manier waarop consultancybureaus bepaalde innovaties trachten te verkopen.

Gezien de hierboven genoemde (empirische) bewijzen van en (theoretische) verklaringen voor het bestaan van het S-patroon bij de diffusie van innovaties, is de verwachting dat de diffusie van de BSC (de innovatie) in het Nederlandse bedrijfsleven (de popu-

Figuur 1: Diffusies van de meeste innovaties volgen een S-patroon (Rogers, 2003)



latie) een zelfde patroon volgt. Daarbij wordt nog de volgende opmerking geplaatst. Hoewel Rogers (2003) vijf groepen adopterende organisaties onderscheidt, bestaan tevens empirische onderzoeken waarin slechts de volgende drie groepen worden onderscheiden: early adopters, adopters in de take-off fase en adopters in latere fasen. Malmi (1999) hanteert bijvoorbeeld deze indeling bij het bespreken van de diffusie van Activity Based Costing in Finland. In het onderhavige artikel wordt tevens gekozen voor deze driedeling. Hierdoor is het mogelijk om de resultaten van het onderzoek van Malmi (1999) te vergelijken met onze resultaten.

3 Motieven voor adoptie

Naast de vraag welk patroon de diffusie van de BSC volgt, kan tevens de vraag worden gesteld welke motieven organisaties hebben om de BSC te adopteren. Libby en Waterhouse (1996) stellen in dit kader dat weinig bekend is over de krachten die accountingveranderingen binnen organisaties veroorzaken. Sinds 1996 zijn niettemin empirische onderzoeken uitgevoerd die de door Libby en Waterhouse waargenomen leemte enigszins opvullen. Malmi (1999) heeft bijvoorbeeld onderzoek gedaan naar de diffusie van Activity Based Costing (ABC) in Finland. Daarbij maakt Malmi (1999) gebruik van een theoretisch model van Abrahamson (1991), waarin adoptiemotieven van organisaties worden onderscheiden in respectievelijk *efficient choice* (adoptie op basis van een rationele beslissing), *forced selection* (adoptie als gevolg van druk van het hoofdkantoor), *fashion* (adoptie als gevolg van het “in de mode” zijn van een innovatie) en *fad* motieven (adoptie op basis van legitimiteits- of concurrentie-overwegingen). De volgende tabel (tabel 1) geeft de theoretische motieven van Abrahamson (1991) weer.

De vier motieven zijn van elkaar te onderscheiden op basis van:

- De mate van invloed van groeperingen buiten de

organisatiepopulatie op organisaties binnen de groep. Bij zowel het *efficient choice* als het *fad* perspectief beïnvloeden slechts organisaties binnen een groep de adoptie van een innovatie. Daarentegen beïnvloeden bij zowel het *forced selection* als het *fashion* perspectief organisaties buiten een groep de adoptie van een innovatie binnen een groep.

- De mate waarin imitatie van andere organisaties een rol speelt. Bij zowel het *efficient choice* als het *forced selection* perspectief speelt imitatiegedrag geen rol in de adoptie van een innovatie. Daarentegen speelt imitatiegedrag bij zowel het *fashion* als het *fad* perspectief wel een rol in de adoptie van een innovatie.¹

Uit het onderzoek van Malmi (1999) blijkt dat *efficient choice* motieven gedurende het gehele diffusieproces van ABC in Finland de hoogste verklarende waarde hebben voor adoptiegedrag van organisaties. In de beginfase van het diffusieproces zijn daarnaast *forced selection* motieven belangrijk, terwijl in de groeifase en daarna respectievelijk *fashion* en *fad* motieven aan verklarende waarde winnen. Gehrke en Horváth (2002) maken gebruik van de onderverdeling van Abrahamson (1991) ter verklaring van het adoptiegedrag van organisaties. Gehrke en Horváth (2002) concluderen dat de adoptie van de BSC in Duitsland voornamelijk verklaard kan worden door het *efficient choice* en het *fashion* perspectief. Een onderverdeling van adoptiemotieven naar tijdperiode, zoals in het onderzoek van Malmi (1999), ontbreekt hier echter. Speckbacher et al. (2003) bespreken drie typen BSC-gebruik die een weergave zijn van de verschillende ontwikkelingsfasen van het BSC-concept en doen verslag van een empirisch onderzoek naar de mate van adoptie, implementatie en voordelen van de verschillende typen van de BSC. Het onderscheid in drie typen wordt in dit artikel overigens niet gemaakt. Tot slot concluderen Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2000) dat de adoptie van de BSC door NedTrain in Nederland voornamelijk ingegeven is door *efficient choice* en *fashion* motieven.

Tabel 1: Vier motieven ter verklaring van de diffusie van administratieve technologieën (Abrahamson, 1991).

	Imitatieprocessen zetten niet aan tot diffusie of het afwijzen daarvan	Imitatieprocessen zetten aan tot diffusie of het afwijzen daarvan
Organisaties binnen een groep bepalen de diffusie binnen de groep	<i>efficient choice</i> perspectief	<i>fad</i> perspectief
Organisaties buiten een groep bepalen de diffusie binnen de groep	<i>forced-selection</i> perspectief	<i>fashion</i> perspectief

4 Hypothesenvorming en onderzoeksopzet

Op basis van het bovenstaande en in navolging van Malmi (1999) zijn verwachtingen geformuleerd omtrent de verklarende dimensies uit het model van Abrahamson (1991) en de relatie met de verschillende tijdperiodes in het diffusieproces van de BSC. Malmi geeft aan dat de drijvende kracht achter de diffusie in de eerdere perioden vaak komt uit de organisatie zelf, vervolgens overgaat naar de trendsettende organisaties en dan uiteindelijk weer terugkeert bij de eigen organisatie of de eigen groep van organisaties. In de beginfase van het diffusieproces geven de empirische resultaten van Malmi (1999) aan dat er twee belangrijke redenen zijn voor adoptie: 1) ontevredenheid over de informatieve waarde van het bestaande systeem (efficient choice) en 2) de suggestie van het hoofdkantoor (forced selection). In beide gevallen is er geen sprake van imitatie. In aanvulling hierop werd geconstateerd dat de beschikbaarheid van promotiemateriaal (artikelen, boeken etc.) omtrent de managementinnovatie in de eerste periode nog maar beperkt was. Aangezien deze argumentatie ook past bij BSC-adopties in Nederland, hebben wij de volgende hypothese geformuleerd:

Hypothese 1: Het efficient choice en het forced selection perspectief hebben de hoogste verklarende waarde bij het duiden van adoptiegedrag van organisaties in de beginfase van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven.

Uit het onderzoek van Malmi blijkt dat ook in de groeifase van ABC het efficient choice motief belangrijk bleef. Tegelijkertijd was ook duidelijk dat ABC "in de mode" was in de groeifase van het diffusieproces van ABC in Finland. Bijvoorbeeld kijkend naar het aantal artikelen over ABC, zien we dat in de groeifase van ABC het aantal artikelen in Finse tijdschriften ook het hoogste was. Verder gaven de ABC-adopterende organisaties vooral in de groeifase aan dat ze gebruik maakten van consultants ten behoeve van de implementatie. De externe druk om tot implementatie over te gaan is dus relatief groot in de groeifase. Dit leidt tot de volgende hypothese:

Hypothese 2: Het efficient choice perspectief en het fashion perspectief hebben de hoogste verklarende waarde bij het duiden van adoptiegedrag van organisaties in de groeifase van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven.

In de latere fasen van het diffusieproces wordt vaak door het hoofdkantoor aan de organisatieonderdelen

gesuggereerd om tot adoptie over te gaan (Malmi, 1999). Een reden hiervoor is dat in andere organisatieonderdelen dan al ervaringen zijn opgedaan met de innovatie. Dit maakt het beslissingsproces minder onzeker en ook meer rationeel. Een andere reden is dat organisaties soortgelijke bedrijven gaan imiteren. Dit imitatiegedrag, dat zowel hoort bij het fashion als het fad perspectief, vindt zijn basis in onzekerheid (DiMaggio and Powell, 1983). Malmi geeft echter aan dat het fashion perspectief maar een beperkte tijd verklarende waarde heeft en dat daarna de drijvende kracht achter managementinnovaties weer meer intern bij de eigen groep van organisaties is gelokaliseerd. Voor de latere fasen is de hypothese dan ook als volgt:

Hypothese 3: Het efficient choice perspectief en het fad perspectief hebben de hoogste verklarende waarde bij het duiden van adoptiegedrag van organisaties in latere fasen van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven.

Het empirisch onderzoek is uitgevoerd door middel van het versturen van vragenlijsten aan (oud-)deelnemers aan het postdoctorale programma registercontroller aan Tias Business School te Tilburg. Daarnaast zijn leden van de Vereniging voor Registercontrollers schriftelijk en per e-mail benaderd en zijn leden van de website <http://www.balanced-scorecard.nl> per e-mail benaderd.

De respondenten is een set vragenlijsten toegestuurd van in totaal 15 pagina's inclusief voorblad en achterzijde. Op het voorblad en op de achterzijde stonden geen vragen vermeld. Het voorblad gaf, naast de begeleidende brief, nogmaals kort het doel van het onderzoek weer en bevatte tevens de persoonsgegevens van de onderzoeker. De achterzijde was bestemd voor het vermelden van eventuele vragen, op- en/of aanmerkingen naar aanleiding van het onderzoek. Daarnaast was het bestemd voor het vermelden van persoonsgegevens van de respondenten. Er is gebruik gemaakt van open vragen, gesloten vragen met geordende antwoordmogelijkheden, gesloten vragen met ongeordende antwoordmogelijkheden en gedeeltelijk gesloten vragen. De vragenlijst bestond uit in totaal 36 vragen. De eerste 12 vragen zijn gebruikt om een algemeen beeld te schetsen van zowel de respondent (bijvoorbeeld aantal functie jaren) als van de organisatie waarbinnen de respondent werkzaam is (bijvoorbeeld de sector waarbinnen men opereert en de strategie die daarin gevolgd wordt). Vraag 13 tot en met 19 zijn gebruikt om de bekendheid met de BSC te achterhalen, alsook om – in geval van adoptie – de motieven daarvan te achterhalen. Vraag 20 tot en

met 36 waren slechts van toepassing voor organisaties waar de BSC wordt gebruikt, waarbij werd ingegaan op daarmee samenhangende implementatieaspecten. Daarin werd bijvoorbeeld ingegaan op de mate waarin het implementatietraject eenvoudig of moeizaam verliep, op de mate waarin achteraf rationalisatie van de adoptiebeslissing heeft plaatsgevonden, op hoeveel maatstaven binnen de organisatie worden gebruikt (en binnen welke perspectieven) en ook op de mate waarin oorzaak-gevolg relaties aanwezig zijn, op hoe deze relaties bepaald zijn en op hoeveel tijd is besteed aan het komen tot de vaststelling van deze relaties.

De hypothesen zijn als volgt geoperationaliseerd. Het instrument om adoptiemotieven te meten is bepaald naar aanleiding van een uitgebreid literatuuronderzoek, waarover in paragraaf 1 is geschreven. Tevens is een aantal motieven van Malmi (1999) overgenomen in het instrument, waarbij uiteindelijk respondenten op een 3-puntschaal op een lijst met 18 verschillende motieven het belang van dat motief bij de adoptie van de BSC moesten aangeven (er mocht slechts eenmaal een 3 – doorslaggevend – worden gegeven). Verder is een vraag gehanteerd, waarin de respondenten in percentages dienden aan te geven in welke mate respectievelijk rationele, forced selection, fashion en fad motieven de adoptie van de BSC binnen hun organisatie verklaarden.

Het uitvoeren van een onderzoek door middel van het aanschrijven van respondenten is aan een aantal beperkingen gebonden. De mogelijkheid tot het stellen van open vragen neemt bijvoorbeeld af (Dillman, 1978). Om aan de beperkingen hiervan tegemoet te komen, is een aantal elementen van de Total Design Method (TDM) van Dillman (1978) gehanteerd.

TDM heeft in hoofdlijnen de volgende drie uitgangspunten: de respondent dient beloond te worden, de kosten van de respondent dienen gereduceerd te worden en het vertrouwen van de respondent in de onderzoeker dient te worden gewaarborgd. Aan deze uitgangspunten is tegemoet gekomen door de respondent de onderzoeksresultaten in het vooruitzicht te stellen, de inleidende brief persoonlijk te ondertekenen (niet van toepassing bij de groep die

per e-mail is benaderd), te vermelden hoe de adresgegevens waren verworven en te melden dat alle gegevens vertrouwelijk zouden worden behandeld.

Meer over de meetinstrumenten in Appendix 1 (zie pag. 368) .

5 Onderzoeksresultaten

De onderzoeksresultaten worden in een viertal sub-paragrafen besproken. De kerngegevens van het onderzoek worden allereerst gepresenteerd. Vervolgens wordt in paragraaf 5.2 nagegaan of de S-curve aanwijsbaar is als het gaat om BSC-adoptiebeslissingen. In paragraaf 5.3 bespreken we de bevindingen ten aanzien van de drie hypothesen en in de laatste sub-paragraaf komen beperkingen van het onderzoek aan de orde.

5.1 Kerngegevens onderzoek

Uit tabel 2 blijken de responsgegevens van het onderzoek (in absolute aantallen) dat is uitgevoerd in 2004.

Naast de voor het onderzoek gebruikte vragenlijsten, zijn:

- 9 vragenlijsten ontvangen van bedrijven die niet bekend waren met de BSC;
- 7 vragenlijsten ontvangen van bedrijven die wél bekend waren met de BSC, echter deze niet gebruikten of gingen gebruiken.

In totaal zijn 84 vragenlijsten geretourneerd, waarvan er 59 zijn gebruikt voor het onderzoek. Naast de 16 bedrijven die aangaven niet bekend te zijn met de BSC of niet tot gebruik over te willen gaan, waren 9 vragenlijsten (alle via e-mail) onbruikbaar wegens onvolledige invulling.

De respons is laag. Om de redenen van non-respons te bepalen is een nabelactie georganiseerd. Voornaamste reden om niet mee te werken aan het onderzoek is geweest dat de respondenten het te druk hadden met arbeidsgerelateerde werkzaamheden (41%). Daarnaast bleek de vragenlijst te intensief, ofwel te lang (19%), of zijn respondenten simpelweg niet aan het invullen ervan toegekomen (17%).

Zoals reeds is aangegeven, zijn in totaal 1064 mensen

Tabel 2: Responsgegevens empirisch onderzoek

	Post	E-mail
Oorspronkelijke steekproef	240	824
Totaal bruikbare respons	27	32
Totaal bruikbare respons in %	11,25%	3,88%

per post aangeschreven of per e-mail benaderd. Daarvan hebben 59 personen aangegeven dat de organisatie, waarbinnen zij werkzaam zijn, de BSC gebruikt. Respondenten werkten gemiddeld 6,19 jaar binnen de organisatie en 3,35 jaar in hun huidige functie. Op basis van deze gegevens wordt aangenomen dat de respondenten over voldoende achter-

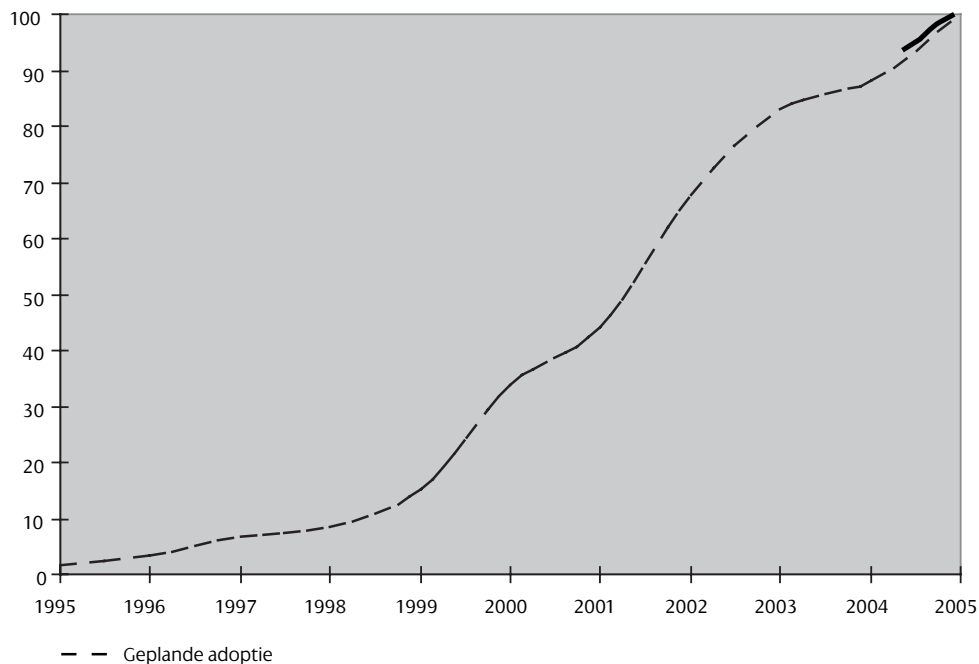
grond beschikken om de vragenlijsten betrouwbaar in te vullen.

Bij het hanteren van twee verzendingsmethoden, rijst de vraag of de antwoorden van de per post benaderde respondenten afwijken van de antwoorden van de per e-mail benaderde respondenten. Om dit te onderzoeken is een *Independent Samples T-test* uitgevoerd.

Tabel 3: Het aantal BSC-adoptiebeslissingen onderverdeeld naar jaren (na 2004 gepland)

	Frequentie	Percentage	Cum. Percentage
1995	1	1,7	1,7
1996	1	1,7	3,4
1997	2	3,4	6,8
1998	1	1,7	8,5
1999	4	6,8	15,3
2000	11	18,6	33,9
2001	6	10,2	44,1
2002	14	23,7	67,8
2003	9	15,3	83,1
2004	3	5,1	88,1
2005	7	11,9	100,0
Totaal	59	100,0	

Figuur 2: Het cumulatief aantal BSC-adoptiebeslissingen onderverdeeld naar jaren



Uit de analyse blijkt dat op geen van de onderzochte variabelen een significant verschil bestaat.

5.2 S-curve

Eerder is besproken dat het diffusieproces van een innovatie vaak een S-patroon volgt. Om te bepalen of een dergelijk patroon tevens bij de diffusie van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven naar voren komt, wordt hieronder een overzicht gegeven van de jaren waarin de beslissing tot adoptie van de BSC is genomen.

Zoals blijkt, vindt het merendeel van de BSC-adoptiebeslissingen vanaf 2000 plaats. Negatieve uitschieter is 2004, waarin drie adoptiebeslissingen zijn genomen. In de periodes van 1995 tot 1999 en 2000 tot 2004 (en verder) zijn/worden respectievelijk 15,3% en 84,7% van de adoptiebeslissingen genomen. Meer inzicht in het S-patroon wordt verschaft door middel van figuur 2. Bij het jaar 2005 zijn de geplande adopties opgenomen. Hierdoor ontstaat weer een groei in het aantal adopties. Deze groei ontstaat mogelijk echter door de clustering van alle geplande adopties in het jaar 2005, terwijl waarschijnlijk niet alle geplande adopties ook daadwerkelijk doorgang vonden in 2005.

Met enige voorzichtigheid (voortvloeiend uit het 'abnormale' jaar 2001 en de geplande adopties in 2005)

kan dus op basis van de voorgaande figuur worden geconcludeerd dat het diffusieproces van de BSC in het Nederlandse bedrijfsleven een S-patroon volgt.

5.3 Toetsing hypothesen

Paragraaf 2 bevat een drietal hypothesen omtrent de adoptie van de BSC. In tabel 4 worden de doorslaggevende motieven om de BSC te adopteren, kort opgesomd.

Zoals blijkt, geeft 66,1% van de respondenten aan dat een efficient choice motief doorslaggevend is geweest voor de beslissing tot adoptie van de BSC. Voor forced selection en fashion motieven zijn deze percentages respectievelijk 27,1% en 6,8%. Geen enkele respondent heeft aangegeven dat een fad motief doorslaggevend is geweest voor de adoptie van de BSC.

Tabel 5 geeft aan welke van de in het onderzoek onderscheiden motieven, in welke mate voorkwamen in de jaren 1995 en verder. Daarbij wordt opgemerkt dat in dit overzicht slechts het motief wordt weergegeven welke de respondent als doorslaggevend bestempelde.

Zoals uit de tabel blijkt, vormen efficient choice motieven in alle adoptiejaren het dominante adoptiemotief, behalve in de jaren 1996, 1999 en 2001.

Tabel 4: De doorslaggevende motieven voor de adoptie van de BSC.

	Frequentie	Percentage	Cum. Percentage
Efficient choice motief	39	66,1	66,1
Forced selection motief	16	27,1	93,2
Fashion motief	4	6,8	100,0
Totaal	59	100,0	

Tabel 5: De doorslaggevende motieven voor de adoptie van de BSC onderverdeeld naar adoptiejaar.

	Adoptiejaar										
	P1 ¹⁾					P2 ¹⁾				P3 ¹⁾	
	'95	'96	'97	'98	'99	'00	'01	'02	'03	'04	'05 ²⁾
	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
Efficient choice motief	1	0	2	1	1	7	3	10	6	3	5
Forced selection motief	0	1	0	0	2	4	3	3	3	0	0
Fashion motief	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	2
Fad motief	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

1) P1 staat voor de beginfase van het diffusieproces. P2 staat voor de groeifase van het diffusieproces. P3 staat voor de volwassenfase van het diffusieproces.

2) Geplande BSC adoptie (2005)

Van deze drie jaren is slechts in 1996 en 1999 een ander motief dominant, namelijk het forced selection motief. Pas vanaf 2005 worden fashion motieven meer frequent als doorslaggevend opgegeven.

In overeenstemming met het onderzoek van Malmi (1999) worden forced selection motieven als belangrijk opgegeven in de beginfase (P1) van het diffusieproces, aangezien drie (van de negen) respondenten een dergelijk motief als doorslaggevend aangeeft. In totaal wordt 33,33% van het aantal adopties in de beginfase verklaard door het forced selection perspectief. Hypothese 1 wordt dus bevestigd.

De tweede hypothese is dat het efficient choice perspectief en het fashion perspectief de hoogste verklarende waarde hebben in het verklaren van adoptiegedrag van organisaties in de groeifase van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven. Uit de onderzoeksgegevens blijkt echter dat niet fashion motieven maar forced selection motieven een belangrijke verklarende factor zijn in de groeifase (P2) van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven. Dertien van de veertig adoptiebeslissingen worden namelijk in deze fase verklaard door forced selection motieven. Dit komt overeen met 32,5%.

Door de sterke nadruk op forced selection motieven in de groeifase (P2) komen de fashion motieven in de groeifase maar beperkt voor als doorslaggevend motief (2,5%). Een mogelijke verklaring voor dit verschijnsel zou kunnen zijn dat mensen (als gevolg van een rationaliseringsproces) geneigd zijn aan fashion motieven minder waarde toe te kennen dan efficient choice motieven. Indien respondenten veelvuldig fashion motieven als belangrijk aangeven (doch niet doorslaggevend), zou dat een onderbouwing van de hierboven genoemde stelling kunnen betekenen. Om het voorgaande te kunnen beoordelen, is tevens onderzocht welke motieven als *second-most-important* worden aangegeven (Tabel 6). Aan het frequent voorkomen van fashion motieven als second-most-important motief kan de uitspraak worden verbonden dat blijkbaar tevens andere dan zuiver rationele motieven een rol spelen.

Vervolgens is in het onderzoek gekeken naar de spreiding van deze motieven over de verschillende adoptiejaren (tabel 7). Het bleek dat in de jaren 2000, 2002 en 2003 veelvuldig fashion motieven als second-most-important worden opgegeven. Er kan voorzichtig geconcludeerd worden dat fashion motieven

Tabel 6: De frequentie van 'second-most-important' motieven

	Frequentie	Percentage	Cum. Percentage
Efficient choice motief	15	25,4	25,4
Forced selection motief	5	8,5	33,9
Fashion motief	25	42,4	76,3
Geen tweede motief	14	23,7	100,0
Total	59	100,0	

Tabel 7: De 'second-most-important' motieven onderverdeeld naar adoptiejaar.

	Adoptiejaar										
	P1 ¹⁾					P2 ¹⁾				P3 ¹⁾	
	'95	'96	'97	'98	'99	'00	'01	'02	'03	'04	'05 ²⁾
	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
Efficient choice motief	0	1	0	0	3	3	3	4	0	0	1
Forced selection motief	0	0	0	0	0	0	1	1	2	0	1
Fashion motief	1	0	1	1	1	6	0	7	5	2	1
Fad motief	0	0	1	0	0	2	2	2	2	1	4
Totaal	1	1	2	1	4	11	6	14	9	3	7

1) P1 staat voor de beginfase van het diffusieproces. P2 staat voor de groeifase van het diffusieproces. P3 staat voor de volwassenfase van het diffusieproces.

2) Geplande BSC adoptie (2005)

gedurende de groeifase (P2) van het diffusieproces van de BSC in het Nederlandse bedrijfsleven in behoorlijke mate de BSC-adoptie verklaren (in 18 van de 40 onderzochte organisaties; dit is 45%).

Hierboven is op een beschrijvende manier de aanwezigheid van het S-patroon bij de diffusie van de BSC in het Nederlandse bedrijfsleven aangetoond. Vervolgens is op basis van een weergave van de doorslaggevende en second-most-important motieven ingegaan op het verband tussen het adoptiejaar en de motieven om tot adoptie van de BSC over te gaan. Samenvattend: de eerste hypothese (het efficient choice en het forced selection perspectief hebben de hoogste verklarende waarde in het verklaren van adoptiegedrag van organisaties in de beginfase van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven) wordt ondersteund door het onderzoek. De tweede hypothese (het efficient choice perspectief en het fashion perspectief hebben de hoogste verklarende waarde in het verklaren van adoptiegedrag van organisaties in de groeifase van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven) wordt slechts ten dele ondersteund. De derde hypothese (het efficient choice perspectief en het fad perspectief hebben de hoogste verklarende waarde in het verklaren van adoptiegedrag van organisaties in latere fasen van het diffusieproces van de BSC binnen het Nederlandse bedrijfsleven) wordt niet ondersteund. Fad motieven zijn niet of nauwelijks gedurende het onderzoek naar voren gekomen als doorslaggevend of second-most-important motief.

5.4 Beperkingen van het onderzoek

Het onderzoek kent een aantal beperkingen. Ten eerste zijn de gegevens voor het onderzoek verzameld met behulp van schriftelijke vragenlijsten. Deze methode brengt een mate van onpersoonlijkheid met zich mee, waardoor een hoge mate van non-respons kan (en ook is) ontstaan. Dit geldt in verhoogde mate voor het benaderen van personen door middel van e-mails, één van de in dit onderzoek gehanteerde methoden. Een ander nadeel van deze methode is dat geen mogelijkheid is tot uitleg van vragen. Al met al moeten we vaststellen dat er risico bestaat met betrekking tot *non-response bias* in dit onderzoek. Ten tweede bestonden meer antwoordmogelijkheden voor efficient choice en fashion motieven (5) dan voor motieven uit andere perspectieven (4). Hierdoor kan het voorkomen dat deze motieven teveel nadruk hebben gekregen in het onderzoek. Dit probleem is grotendeels opgelost door met een additionele vraag te werken waarbij percentages moesten worden toege-

kend aan elk perspectief. Hetzelfde probleem speelde overigens ook bij het onderzoek van Malmi (1999). Verder is het is natuurlijk altijd de vraag bij dit type onderzoek, in hoeverre de deelnemers achteraf hun emotioneel handelen rationaliseren. Ook het gevaar van sociaal wenselijk antwoordgedrag is niet geheel uit te sluiten. Bovendien maakt het model van Abrahamson (1991), wel een heel scherp onderscheid tussen met name efficient choice en fashion/fads. Het is in de praktijk soms moeilijk vast te stellen of organisaties volledig rationeel (efficient) dergelijke afwegingen maken. Als we kijken naar imitatiegedrag, dan kan daar een rationele component in zitten, maar ook een fashion/fad component.

6 Afsluitende opmerkingen

Ofschoon er kanttekeningen bij het onderzoek te plaatsen zijn, kunnen we vaststellen dat de diffusie van de BSC in Nederland een S-curve vertoont. De vraag of gedurende de drie fasen in het diffusieproces, verschillende motieven een rol spelen, wordt met enige voorzichtigheid bevestigend beantwoord. Met name het fashion motief komt (tijdens de groeifase) in dit onderzoek veel minder duidelijk naar voren dan in het onderzoek van Malmi (1999). Eigenlijk vinden we alleen bij de second-most-important motieven overeenstemming met de resultaten van Malmi (1999). Hoewel er dus in alle fasen een sterke nadruk op efficient choice motieven ligt, is het dus verstandig om bedacht te zijn op fashion motieven. Tegelijkertijd kan ook het imitatiegedrag dat hoort bij het fashion motief waardevol zijn voor een bedrijf, omdat dit kan helpen om de onzekerheid die met de adoptie gepaard gaat te reduceren.

Verder onderzoek naar de relatie tussen adoptiemotieven en de mate van succes van de adoptie is nodig om hier een duidelijke aanbeveling te kunnen doen. Ook is een verdere studie nodig om een goed beeld te krijgen van de relatie tussen kenmerken van de organisatie en de verklarende motieven voor adoptie. Ook de relatie tussen een aanbod aan informatie- en promotiemateriaal over een management accounting innovatie en adoptiemotieven zou interessante inzichten kunnen opleveren over de interactie tussen de academische wereld, adviesbureaus en het bedrijfsleven. In aanvulling hierop zou gekeken kunnen worden naar internationale diffusieprocessen van management accounting innovaties, waarbij bijvoorbeeld een relatie gelegd wordt tussen het diffusieproces in het land van herkomst van een management accounting innovatie en het diffusieproces in een aantal andere landen.

Appendix 1. De meetinstrumenten

Ten behoeve van het kunnen uitvoeren van een empirisch onderzoek, zijn de hypothesen als volgt geoperationaliseerd. Het instrument om adoptiemotieven te meten is opgesteld op basis van een uitgebreid literatuuronderzoek, waarover in paragraaf 3 is bericht. Tevens is een aantal motieven van Malmi (1999) overgenomen, aangezien dit – voor zover dat uit het literatuuronderzoek is gebleken – het enige onderzoek is waarin een dergelijke onderzoeksopzet wordt gehanteerd. In totaal zijn achttien motieven opgesteld, verdeeld naar vijf efficient choice motieven, vier forced selection motieven, vijf fashion motieven en

vier fad motieven. Tot slot is een antwoordmogelijkheid ‘anders, namelijk ...’ toegevoegd. De schaalmethode van Likert is gebruikt met een 3-puntsschaal, waarbij respondenten is gevraagd slechts éénmaal waarde drie (doorslaggevend motief) aan te geven. Verder is een tweede vraag opgesteld, waarin de respondenten in percentages dienden aan te geven in welke mate respectievelijk efficient choice, forced selection, fashion en fad motieven de adoptie van de BSC binnen hun organisatie verklaarden. Bovenstaande materie betrof in het uitgevoerde onderzoek vraag 18 en 19. Ter verduidelijking zijn beide vragen uit het onderzoek opgenomen in deze appendix.

Vraag 18 en 19 onderzoek

18. Welke van de volgende motieven geeft (geven) als beste het adoptiemotief (de adoptiemotieven) weer ten tijde van de adoptie van de BSC? U kunt, indien dit van toepassing is, meerdere antwoordmogelijkheden aankruisen. (Plaats een "X" voor het antwoord of de antwoorden van uw keuze) Per aangekruisd motief kunt u tevens het belang van dat motief ten tijde van de adoptiebeslissing aangeven door daaraan een waarde van 1 tot 3 toe te kennen en deze te omcirkelen. (Waarbij 1 = redelijk belangrijk motief, 2 = belangrijk motief en 3 = doorslaggevend motief). Daarbij geldt als beperking dat waarde 3 slechts éénmaal mag worden gebruikt!

<input type="checkbox"/>	Een sterk concurrerende omgeving noodzaakte ons tot innoveren op het gebied van managementtools	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Bestaande systemen werden als niet bruikbaar of betrouwbaar geacht voor management	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Hulpmiddel bij het formuleren, communiceren en/of implementeren van de strategie	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Beter kunnen monitoren / beoordelen van werknemers	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Het stimuleren van lange-termijn gerichtheid van werknemers	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Suggestie van het hoofdkantoor	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Opgelegd door het hoofdkantoor	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Adoptie was een gevolg van een concern-brede implementatie van de BSC	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Druk van hoofdkantoor om tot een systematische rapportage te komen	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Suggestie van consultants	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Overtuigd door de publicaties van Kaplan en Norton	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Overtuigd door een wetenschappelijk artikel, anders dan van Kaplan en Norton	1	2	3



<input type="checkbox"/>	Wens tot het uitdragen van een innovatief beeld van de organisatie	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Wens om een nieuw "tool" te gebruiken	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Concurrenten gebruikten de BSC waardoor het vanuit legitimiteitsredenen noodzakelijk was de BSC te adopteren	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Concurrenten gebruikten de BSC en we wilden voorkomen dat concurrenten concurrentievoordeel behaalden	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Er werd positieve informatie van concurrenten ontvangen welke onzekerheid omtrent de BSC wegnam	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Andere Business Units binnen het concern gebruikten de BSC, waardoor wij de BSC ook zijn gaan gebruiken	1	2	3
<input type="checkbox"/>	Anders, namelijk	1	2	3

19. In theoretische beschouwingen worden een aantal motieven onderscheiden, op basis waarvan het adoptiegedrag van ondernemingen kan worden verklaard. Er kan bijvoorbeeld een onderscheid worden gemaakt tussen adoptie op basis van volledig rationele motieven, adoptie onder invloed van het hoofdkantoor, adoptie als gevolg van het "in de mode" zijn van een innovatie en adoptie omdat veel concurrenten de onderneming reeds zijn voorgegaan. Kunt u de mate aangeven waarin u van mening bent dat deze motieven de adoptie van de BSC binnen uw onderneming verklaren? Het totaal van de antwoorden dient 100% te zijn.

Adoptie op basis van volledig rationele motieven	%
Adoptie onder invloed van het hoofdkantoor	%
Adoptie omdat de BSC in de mode is	%
Adoptie omdat concurrenten de BSC reeds hadden geadopteerd	%
Totaal	100	%

Respondenten is bij zowel vraag 18 als 19 van de enquête de mogelijkheid geboden om motieven aan te geven die de adoptie van de BSC binnen hun organisatie verklaren. Vraag 18 somt achttien motieven welke op basis van literatuuronderzoek zijn opgesteld en die respectievelijk efficient choice (5), forced selection (4), fashion (5) en fad (4) motieven weerspiegelen. Bij vraag 19 is de respondenten gevraagd een percentage toe te kennen aan de (hierboven opgesomde) vier hoofdmotieven, op basis van de mate waarin ieder motief de adoptie van de BSC binnen hun organisatie verklaart. Bij het verwerken van de antwoorden kunnen dan logischerwijs problemen ontstaan, indien een respondent de twee betreffende vragen tegenstrijdig beantwoordt. De door de

respondent bij vraag 18 aangegeven motieven zijn als volgt gecontroleerd met de in vraag 19 aangegeven onderverdeling in percentages: vallen de in vraag 18 specifiek aangegeven motieven binnen de in vraag 19 aangegeven hoofdmotieven?
 Indien overeenstemming bestond tussen de antwoorden op beide vragen bestond er geen probleem.
 Indien overeenstemming bestond tussen de antwoorden op beide vragen, doch bij vraag 19 aan meerdere motieven een even groot percentage is toegewezen, is vraag 18 als uitgangspunt genomen om tot prioritering te komen.
 Indien geen overeenstemming bestond tussen de antwoorden op de beide vragen, is vraag 19 als uitgangspunt genomen. Deze vraag laat namelijk

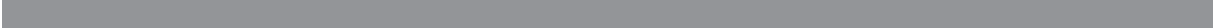
weinig ruimte over tot verschillende interpretaties, omdat vier hoofdmotieven voor de adoptie van de BSC worden opgesomd. Deze interpretatievrijheid is bij vraag 18 (onbedoeld) meer aanwezig, aangezien de motieven door de onderzoeker zijn afgeleid van de door Abrahamson (1991) gehanteerde perspectieven. Komen de waarden die aan in vraag 18 specifiek aangegeven motieven zijn toegekend overeen met de in vraag 19 aangegeven procentuele verdeling van hoofdmotieven?

Indien overeenstemming bestond tussen de in vraag 18 aangegeven waarden en de in vraag 19 aangegeven percentages, bestond er geen probleem.

Indien geen overeenstemming bestond tussen de in beide vragen aangegeven waarden, dan is vraag 19 als uitgangspunt bij de prioritering van motieven genomen. De redenen hiervoor is reeds hierboven behandeld. ■

Literatuur

- Aalst, R.R. van, A.M.A. Noe, en G. Segers (2000), BSC: stapsgewijs naar een volwaardig management-instrument - tussen formuleren en uitvoeren gaat een kloof, *Tijdschrift Controlling*, Vol. 15, pp. 14-19
- Abrahamson, E. (1991), Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations, *Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 586-612.
- Argyris, C. (1952), *The impact of Budgets on People*, New York: Controllershship Foundation.
- Attewel, P. (1992), Technology diffusion and organizational learning, the case of business computing, *Organization Science*, vol. 3, pp. 1-19.
- Banker, R.D., H. Chang, en M.J. Pizzini (2004), The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy, *The Accounting Review*, vol. 79, nr. 1, pp. 1-23.
- Berenschot (1999), *Goed performancemanagement loont: onderzoek prestatiemeting bij grote bedrijven*, Berenschot, Utrecht.
- Bjornenak, T. (1997): Diffusion and Accounting, the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 3-17.
- Bothof, W., en M. van Hest (1999): De vergeten principes van de Balanced Scorecard, *Tijdschrift voor Marketing*, vol. 33, pp. 25-38.
- Braam, G., S. Heusinkveld, J. Benders en A. Aubel (2002), The Reception Pattern of the Balanced Scorecard: Accounting for Interpretative Viability, *SOM Research Report 02G29*.
- Coleman, J., E. Katz, en H. Menzel (1966), *Medical Innovation, A Diffusion Study*, Bobbs-Merill, New York.
- Corbey, M.H., en B.Verstegen (2003), Het nut van accountinginstrumenten bij prestatieuring, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, pp. 75-81.
- Dillman, D.A. (1978), *Mail and Telephone Surveys: the Total Design Method*, Wiley, New York.
- DiMaggio, P.J. en W.W. Powell (1983), The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, vol. 48, pp. 147-160.
- Gehrke, I., en R. Horváth (2002), Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations, *Performance measurement and Management control*, vol. 12, pp. 159-180.
- Hannan, M.T., en J. Freeman (1989), *Organizational Ecology*, Harvard University Press, Boston.
- Heuvel, R. van den (2000): De Balanced Scorecard: het succes, empirisch getoetst! MSc thesis, Nijmegen Business School, Nijmegen.
- Heijkoop, C. van (1999), Onderneming in balans, *Computable*, vol. 32, pp. 50-53.
- Horváth, P., F. Minning, en S. Lyne (2001), *Value Based Management and Balanced Scorecard in European Companies - an International Comparison between Germany, French, Great Britain and Italy*, Controlling Research Paper 67, Chair of Controlling, University of Stuttgart.
- Ittner, C.D., D.F. Larcker, en M.W. Meyer (2003), Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Scorecard, *The Accounting Review*, vol. 78, nr. 3, pp. 725-758.
- Kaplan, R.S., en D.P. Norton (1992), *The Balanced Scorecard - Measures that drive performance*, Harvard Business School Press, January-February.
- Kaplan, R.S., en D.P. Norton (1996), *The Balanced Scorecard - translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Kaplan, R.S., en D.P. Norton, D.P. (2000): Having Problems with your Strategy: Then Map It, *Harvard Business Review*, Reprint number R00509.
- Kaplan, R.S., en D.P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Koning, J., en F. Conijn (1997), Balanced Scorecard? Nooit van gehoord, *Tijdschrift voor Administrateurs en Controllers*, vol. 12, pp. 34-38.
- Leefflang, P.S.H. (1994), *Probleemgebied Marketing: Marketing Instrumenten*, Stenfort Kroese.
- Libby, T., en J.H. Waterhouse (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 137-150.
- Mahajan, V., en R.A. Peterson. (1985), *Models for innovation diffusion*, Beverly Hills, CA: Sage Publications Inc.
- Malmi, T (1999), Activity-based consting diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, nr. 8, pp. 649-672.
- Martinus, J. (1999), Balanced Scorecard in praktijk bij een dienstverlener, *Controllers Magazine*, vol. 13, pp. 8-13.
- McNair, C.J., Lynch, R.L., Cross, K.F. (1990), Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree?, *Strategic Finance*, vol. 72, nr. 5, pp. 28-36.
- Meer-Kooistra, J. van der, en E.G.J. Vosselman (2000), De Balanced Scorecard: Adoptie en Toepassing, *Bedrijfskunde*, vol. 72, nr. 2, pp. 85-95.
- Norrekliit, H. (2003), The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, nr. 6, pp. 591-619.
- Oh, L., en H. Haverhals (2000), Balanced Scorecard en Value-Based Management - Veel besproken, weinig gebruikt in Nederland, *Controllers Magazine*, vol. 14, nr. 1, pp. 22-25.
- Ridgway, V.F. (1956), Dysfunctional Consequences of Performance Measurements, *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, no. 2, pp. 240-247.

- 
- Rogers, E.M. (2003), Diffusion of innovation, Free Press, New York.
- Schoute, M. (2003): De ABC-paradox nader beschouwd, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, nr. 7/8, pp. 332-339.
- Speckbacher, G., J. Bisschof en T. Pfeiffer (2003), A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries, *Management Accounting Research*, vol. 14, no. 4, pp. 361-388.
- Tolbert, P.S., en L.G. Zucker (1983), Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935, *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, nr. 1, pp. 22-39.

Noot

- 1 Voor meer uitleg omtrent het model van Abrahamson verwijzen we naar eerdere publicaties in dit tijdschrift. Zie Schoute (2003) en Corbey en Verstegen (2003).