

De ontwikkeling van Management Accounting Theorie en Praktijk

Het relaas van een kwetsbare relatie

Prof. Dr. T.L.C.M. Groot

MANAGEMENT ACCOUNTING

1 Inleiding

In 1987 publiceerden Thomas Johnson en Robert Kaplan een spraakmakend boek met de veelzeggende titel: *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*. In dit boek, dat tot op de dag van vandaag de gemoederen van management accountants bezighoudt, stellen de auteurs dat hedendaagse management accounting informatie niet in staat is op adequate wijze de bedrijfsvoering te ondersteunen. De informatie geeft geen goed beeld van de economische waarde van de organisatie, de gegevens zijn té geaggregeerd van aard en ze worden over het algemeen te laat gepubliceerd.

In de vervolgpublishatie *Relevance Regained, from top-down control to bottom-up empowerment* expliciteert Johnson (1992) deze kritiek door te stellen dat management accounting informatie een verstoord beeld van de economische waarde van een bedrijf geeft. Zo is een afname van de 'werkelijke' economische waarde door het gebruik van gecompliceerde, ontkoppelde en niet goed uitgebalanceerde productiesystemen niet direct in verhoogde kosten af te lezen. Ook een toename van de 'werkelijke' economische waarde door bijvoorbeeld een hogere flexibiliteit, kwaliteit en betrouwbaarheid van de productie is vaak niet in accounting cijfers terug te vinden. Cost accounting systemen die deze ontwikkelingen in kaart brengen kunnen bovendien misleidende gegevens verstrekken in de vorm van verhoogde kosten, zonder de daarbij behorende economische op-

brengsten adequaat te betrekken. Niet alleen de cijfers zelf, ook de wijze waarop ze binnen organisaties voor de beheersing van decentrale activiteiten worden gebruikt leidt volgens Johnson tot grote problemen. Een sterke nadruk op accounting gegevens ontnemt beslissers het zicht op factoren die daadwerkelijk de competitieve positie van het bedrijf bepalen. Indien deze informatie tevens wordt gebruikt bij de beoordeling en beloning van prestaties, zullen beoordeelde bovendien sterk de neiging hebben de accounting gegevens te manipuleren.

Volgens Johnson en Kaplan (1987; Kaplan, 1984; zie ook Noreen, 1987) zijn deze tekortkomingen van het management accounting instrumentarium in de loop van de tijd ontstaan doordat zowel theoretici en practici onvoldoende in staat zijn gebleken adequate management accounting methoden voor de praktijk te ontwikkelen. Dit blijkt uit het feit dat vrijwel alle management accounting methoden die in de standaard leerboeken worden onderwezen reeds vóór 1925 zijn ontwikkeld. Johnson en Kaplan geven voor deze situatie enkele simpele verklaringen. Praktijkmensen hebben weinig aandacht voor het ontwikkelen van nieuwe management accounting systemen, omdat de bestaande accounting systemen sterk worden gedomineerd door de eisen die de financial accounting stelt. Bovendien wordt het ontwikkelen en in stand houden van een apart management accounting systeem naast het financial accounting systeem door hen om economische redenen niet aantrekkelijk geacht. De wetenschap daarentegen heeft veel onderzoek voortgebracht dat louter theoretisch van aard is. Gebrek aan praktijkgericht onderzoek heeft volgens Johnson en Kaplan geleid tot kennis die weinig relevant is voor de praktijk.

Prof. Dr. T.L.C.M. Groot is hoogleraar Kosten- en Winstvraagstukken aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

Dit zijn nogal verreikende uitspraken die op zijn minst nadere beschouwing verdienen. Deze beschouwing is als volgt gestructureerd. Allereerst worden de ontwikkelingen in de management accounting theorie en praktijk afzonderlijk besproken. Vervolgens wordt het totaalbeeld dat daaruit van het vak management accounting ontstaat aan een hernieuwde analyse onderworpen. Ten slotte zal ik trachten op basis daarvan een oordeel te geven over de positie van het vak en de richting waarin het zich de komende tijd zou kunnen ontwikkelen.

2 De ontwikkeling van de Management Accounting Praktijk

Alhoewel het boekhouden zoals we dat nu kennen reeds vijfhonderd jaar bestaat, is de voortbrenging van management accounting informatie van veel recentere datum. Bedrijven van vóór het begin van de negentiende eeuw waren familie- of éénmansbedrijven die alle noodzakelijke transacties met leveranciers, werknemers en afnemers op de markt afsloten. Omdat de resultaten van transacties met externen reeds in de boekhouding waren verwerkt, was er weinig aanleiding additionele interne bedrijfsgegevens te genereren.

Door grote technologische vernieuwingen van productiesystemen ontstonden in de eerste helft van de negentiende eeuw organisaties, waarin meerdere productiefasen bijeen waren gebracht en waarin een zekere mate van functionele specialisatie tot stand kwam. Voorbeelden van deze organisaties waren Amerikaanse textielbedrijven en spoorwegen. De marktconforme coördinatie van voorheen diende nu binnen de organisatie tot stand gebracht te worden. Hiertoe werd management accounting informatie geproduceerd in de vorm van kostprijzen van half- en eindproducten, productiviteitscijfers van werknemers en brutomarges van producten. Deze informatie werd voornamelijk gebruikt om de werkzaamheden in opeenvolgende productiefasen op elkaar af te stemmen en de werknemers tot efficiënt handelen te motiveren (Kaplan & Atkinson, 1989). De ontwikkeling van coördinatie via de markt naar coördinatie binnen het verband van organisaties is door Coase (1937) en Williamson (1975, 1981) economisch verklaard (zie ook Bouma, 1992). Grote handelsbedrijven uit die tijd, zoals Sears

Roebuck en Woolworth, ontwikkelden hun eigen management accounting gegevens, zoals de brutowinst per afdeling en omloopsnelheid van de voorraden.

In die tijd ging alle aandacht vrijwel uitsluitend uit naar de directe variabele kosten: zij waren immers van belang voor de efficiëntie van de productie. De vaste en indirecte kosten werden op dat moment nog niet aan producten of andere kostenobjecten toegerekend.

Sinds 1880 werden in de Amerikaanse metaalindustrie de management accounting gegevens verder ontwikkeld onder invloed van de Scientific Management benadering. Deze benadering trachtte de efficiëntie van bedrijven te verbeteren door alle bedrijfshandelingen in detail te analyseren en te optimaliseren. Management accountants koppelden vervolgens aan de optimale fysieke eenheden monetaire grootheden en kwamen zo tot optimale financieel-economische standaarden en budgetten. In die tijd ontstonden tevens de eerste variantie-analyses. Rond de eeuwwisseling ontwikkelde men voorts systemen voor de allocatie van indirecte kosten. Eén van de voormannen van de Scientific Management Movement, A. Hamilton Church, vocht al in 1908 de allocatie van indirecte kosten op basis van directe arbeidskosten aan als dit zou worden toegepast in situaties van grote diversiteit in productiemethoden en hoge variaties in de kosten van productiemiddelen (Vangermeesch, 1983). Deze discussie heeft veel weg van de huidige discussies over Activity Based Costing. In het begin van de twintigste eeuw paste J.M. Clark, hoogleraar aan de Universiteit van Chicago, statistische methoden toe om het gedrag van kosten nader te analyseren (Kaplan, 1984). Deze analyses konden goed worden gebruikt bij de in Engeland en de VS inmiddels populair geworden Cost-Volume-Profit analyses.

In de eerste decennia van deze eeuw maakten bedrijven een grote groei door: de schaal waarop zij opereerden werd groter door toepassing van nieuwe productiemethoden en moderne communicatiemiddelen. Ook de organisatiestructuur werd aangepast: binnen organisaties ontstonden grote, functioneel gespecialiseerde eenheden die door hun specialisatie aanzienlijke efficiëntievoordelen wisten te genereren. Deze voordelen konden echter pas ten volle worden benut als het centrale management in staat was de werkzaamheden van

verschillende afdelingen effectief op elkaar af te stemmen. Eén van de grote bedrijven die hierin opmerkelijk goed slaagde was de DuPont Powder Company. Dit bedrijf produceerde explosieven en was in 1903 ontstaan uit een fusie van vele kleine familiebedrijven. De eigenaar, Pierre du Pont, en zijn financieel manager, Donaldson Brown, ontwikkelden nieuwe rendementscriteria zoals 'Return on Investment' en daarvan afgeleide financiële en operationele prestatie maatstaven. Voorts ontwikkelden zij nieuwe methoden om op geordende wijze investeringsplannen te beoordelen en operationele budgetten vast te stellen.

In het begin van deze eeuw was de DuPont Company grootaandeelhouder van General Motors. Toen GM in 1920 in grote financiële problemen raakte, is Pierre du Pont als general manager naar GM overgestapt. Ook andere DuPont managers, zoals Alfred Sloan en Donaldson Brown, maakten deze overstap. Beide bedrijven kenden in die tijd weliswaar een hoge mate van arbeidsverdeling en specialisatie, dit ging echter nog niet gepaard met een duidelijke decentralisatie van de besluitvorming. Het topmanagement bemoeide zich intensief met zaken die zich op de werkvloer afspeelden. Pas na de Eerste Wereldoorlog decentraliseerden Pierre du Pont, Donaldson Brown en Alfred Sloan de besluitvorming in General Motors door de introductie van de multidivisionele organisatiestructuur. In deze structuur werden de verschillende product-markt combinaties in relatief autonome divisies ondergebracht. Deze divisies beschikten eveneens over meer eigen faciliteiten ten aanzien van productie en ondersteuning. Ook het management accounting systeem werd op verschillende onderdelen aangepast en verbeterd om het systeem van, zoals zij het noemden, '*gecentraliseerde beheersing met gedecentraliseerde verantwoordelijkheden*' te ondersteunen. De productieplannen voor divisies werden nu gebaseerd op door het topmanagement opgestelde jaarprognoses, gebaseerd op een over de gehele levenscyclus van producten gemiddeld minimaal te realiseren return on investment.¹ Op basis van dit rendementscijfer bepaalde het topmanagement de te realiseren kostprijs, die werd berekend op basis van een normale productie en omzet van 80% van de capaciteit (Johnson, 1978). In deze aanpak is het momenteel als geavanceerd te boek staande systeem van 'target costing' herkenbaar. De

communicatie tussen topmanagement en divisies werd gevoerd op basis van gemengde budgetten en maandelijkse verkoopoverzichten, waarbij het topmanagement aangaf welke maatregelen de divisies werden geacht te nemen om het resultaat te verbeteren. De resultaatgerichtheid van divisie-managers werd nog versterkt door een gedetailleerde bonus- en winstdelingsregeling (Sloan, 1963).² De afstemming tussen verschillende fasen in het productieproces kwam veelal tot stand door het gebruik van een systeem van interne verrekening of transfer pricing.³ Daarbij werd zoveel mogelijk gewerkt met marktconforme tarieven en in situaties waarin dat niet mogelijk was met integrale kosten plus opslag, waarbij voortdurend werd gecontroleerd of de kosten van de leverende afdelingen nog overeenkwamen met gelijksoortige (half-)producten van concurrerende bedrijven.

Men kan inderdaad wel stellen dat rond 1925 vrijwel alle standaardmethoden die in management accounting tekstboeken voorkomen in zekere mate reeds zijn ontwikkeld. Tevens zien we aanzetten van discussies die heden ten dage nog actueel zijn. Na deze periode zijn er nog slechts sporadisch vernieuwingen geweest die hun weg naar de standaard leerboeken hebben gevonden. In 1954 bijvoorbeeld betrok Joel Dean⁴ bij de beoordeling van investeringsprojecten voor het eerst de tijdswaarde van geld en ontwikkelde zo de methode van de contante waarde (Dean, 1954). In de jaren vijftig werd, waarschijnlijk door de General Electric Corporation, als alternatief voor het 'Return on Investment' criterium de rendementsmaatstaf 'residual income' geïntroduceerd.⁵

3 De ontwikkeling van de Management Accounting Theorie

Alhoewel management accounting al sinds het begin van de negentiende eeuw werd gepraktiseerd en verschillende auteurs reeds in de jaren twintig verhandelingen over management accounting schreven⁶, is het pas sinds de Tweede Wereldoorlog een academische discipline geworden.⁷ Vóór de Tweede Wereldoorlog werd het vak management accounting aangeduid als *internal accounting* of *cost accounting*. Technieken die in dit kader werden ontwikkeld waren vooral bedoeld om een 'objectief' inzicht te krijgen in de kosten en opbrengsten van producten en diensten. Bij het opstellen van kosteninformatie werd in het alge-

meen vrijwel uitsluitend gebruik gemaakt van de boekhouding (Scapens & Arnold, 1986). Na de Tweede Wereldoorlog werd in toenemende mate duidelijk dat internal accounting informatie tegemoet dient te komen aan de wensen en behoeften van beslissers (Kaplan & Atkinson, 1989; Scapens, 1991).⁸ Het paradigma van de 'absolute truth' van cost accounting gegevens maakt zodoende plaats voor de 'conditional truth' van management accounting informatie (Horngren, 1989).

De Harvard hoogleraar William Vatter schreef in het laatste hoofdstuk van het boek van John Neuner *Cost Accounting* (1942) de eerste tekst over management accounting. Hij werkte dit hoofdstuk verder uit tot een boek *Managerial Accounting* dat in 1950 door Prentice Hall in paperback werd uitgegeven. Wellicht uit voorzichtigheid werd het in softcover uitgegeven en droeg het voorblad de opmerking 'preliminary edition'. Het boek heeft uiteindelijk 18 edities gekend, overigens altijd in softcover uitgevoerd.

De overgang van cost accounting naar management accounting markeerde het moment waarop de accounting zich in het bijzonder bezig ging houden met de vraag op welke wijze management accounting informatie voor het nemen van beslissingen het beste kan worden aangewend. Echter, ten aanzien van het vraagstuk hoe beslissings- en beheersingsprocessen verlopen of zouden moeten verlopen bestaat in de management accounting weinig kennis. Eigen theorieën of paradigma's op dit terrein zijn niet voorhanden, zodat het noodzakelijk is om daarvoor bij andere disciplines te rade te gaan. Dit gebeurt dan ook voortdurend. Sinds de jaren zestig is door management accountants veel gebruik gemaakt van de inzichten die de economische wetenschap hen biedt (Scapens, 1985). Dit ligt eigenlijk ook wel voor de hand: economen zijn immers bij uitstek geïnteresseerd in de keuzen die economische subjecten maken bij het gebruik van alternatief aanwendbare schaarse middelen. Management accountants gebruikten in de jaren zestig de neoklassieke micro-economische theorie om beslissingsproblemen te analyseren. Deze theorie gaat uit van het bestaan van een rationele beslisser, die terstond en zonder kosten kennis heeft van alle relevante informatie over alle mogelijke alternatieve beslissingen. Er bestaat geen onzekerheid en de doelstelling van de beslisser is duidelijk: hij wil zijn winst maximaliseren. Onder deze vooronderstellingen wordt de

beslisser in staat geacht om elk alternatief van een nuttigheidswaarde te voorzien en alle alternatieven te rangschikken in volgorde van nuttigheid. Management accountants hebben deze gedachten proberen toe te passen op individuen en groepen binnen organisaties. Op basis hiervan werden theorieën en modellen ontwikkeld die voorschreven op welke wijze optimale beslissingen konden worden genomen.⁹ Hierbij kan men denken aan (lineaire en geheeltallige) programmeringsmodellen, variantie-analyses, en transfer pricing modellen. Eigenlijk zijn de micro-economische theorieën niet ontwikkeld om individueel beslissingsgedrag te modelleren: ze zijn bedoeld als hulpmiddel bij het formuleren van voorspellingen over het gedrag dat groepen economische subjecten, zoals vragers en aanbieders, op markten vertonen (Ashton, Hopper & Scapens, 1991). Al snel werd dan ook duidelijk dat managers niet volgens deze theorieën handelen: de modellen werden veelal beschouwd als te gesimplificeerde afbeeldingen van de werkelijkheid. Sinds de jaren zestig worden vervolgens stapsgewijs de meest knellende vooronderstellingen afgezwakt of verwijderd. Zo laat men in de jaren zeventig de vooronderstelling van zekerheid vallen: in de beslissingsmodellen wordt dan gewerkt met stochastische variabelen¹⁰ en de informatie-economie doet zijn intrede (Demski & Feltham, 1976). Informatie wordt dan gezien als een middel om onzekerheid te verminderen: voor risico-averse beslissers is additionele relevante informatie¹¹ dan ook van reële economische waarde. Het zoekgedrag van beslissers wordt dan mede gestuurd door de afweging of de meerkosten voor additionele informatie in voldoende mate opwegen tegen de baten die betere besluiten beloven te genereren. Het incorporeren in beslissingsmodellen van zowel onzekerheid als de economische waarde van informatie compliceerde deze modellen sterk. Tezelfdertijd werd duidelijk dat de modellen die beslissers in de praktijk hanteren aanzienlijk eenvoudiger zijn. Practici werken veelal met simpele heuristieken en vuistregels. De complexe beslissingsmodellen bleken voor praktijkmensen allerm minst aantrekkelijk te zijn en het leek wel of de afstand tussen theorie en praktijk in de jaren zeventig groter werd (Scapens & Arnold, 1986).

In de jaren zeventig ontstaan vervolgens in de economische theorie gewortelde nieuwe benaderingen zoals de agency-theorie (Jensen & Meck-

ling, 1976; Fama, 1980) en de transactiekosten-theorie (Williamson, 1975, 1981).¹² Ofschoon beide benaderingen parallel zijn ontwikkeld richten ze zich op duidelijk verschillende vraagstellingen. Zo beschouwt de agency-theorie de organisatie als een netwerk van afspraken tussen opdrachtgevers (principalen) en opdrachtnemers (agenten) en vraagt zich af op welke wijze optimale contracten tussen beide groepen tot stand komen. De transactiekostentheorie stelt de vraag naar de bestaansreden van organisaties en analyseert de efficiëntie van alternatieve bestuursvormen ('governance structures'). Beide theorieën gaan uit van een iets realistischer mensbeeld, waarin de beslisser een rationeel denkend wezen is, die eigen doelen nastreeft en daarbij het gebruik van list en bedrog niet schuwt¹³. Overigens raken deze benaderingen aan het terrein waarop de gedragswetenschappen, en met name de organisatiesociologie en -psychologie, van oudsher eveneens actief zijn.

4 Enkele conclusies

Hebben Johnson en Kaplan nu gelijk met hun stelling dat de management accounting discipline onvoldoende in staat is aan de eisen van de huidige tijd te voldoen? Naar mijn indruk is deze stelling schromelijk overdreven: de overdrijving kan veroorzaakt zijn door de zorg die Amerikanen al enige tijd hebben voor de overvleugeling van de Amerikaanse economie door de concurrentie uit het verre oosten (en met name uit Japan, zie ook Bouma & Van Helden, 1994). Een zondebok is dan snel gevonden. Beter lijkt het echter elk van de door Johnson en Kaplan gebruikte argumenten op zijn merites te beoordelen. In deze afsluitende paragraaf zal ik dit op basis van het voorgaande pogen te doen.

Het is ontegenzeggelijk waar dat de basis van veel management accounting methoden reeds vóór 1925 is gelegd. Dit wil echter niet zeggen, dat deze systemen in ongewijzigde vorm tot de dag van vandaag voortbestaan. Onzekerheid en complexiteit van beslissingssituaties is in veel gevallen, zoals we reeds hebben gezien, geïncorporeerd in management accounting methoden. Bovendien, als we kijken wanneer geheel nieuwe methoden zijn ontwikkeld, dan blijken deze momenten samen te vallen met grote technologische vernieuwingen en abrupte veranderingen in

structuur en functioneren van organisaties. Zonder een uitspraak over de causaliteit van gebeurtenissen te willen doen, valt op dat bij het ontstaan van functionele specialisatie in organisaties ook het gebruik van kostprijzen, productiviteitscijfers en brutowinstmarges opgeld doet. Als eind vorige eeuw de voortbrenging kapitaalintensiever wordt, komt het gebruik van Cost-Volume-Profit analyses en de statistische analyse van kostengedrag in zwang. Met het ontstaan van de gedivisionaliseerde organisatie worden in de jaren twintig van deze eeuw de financiële rendementscijfers geïntroduceerd. Dergelijke abrupte en revolutionaire veranderingen in technologie en organisatie zijn sindsdien niet meer voorgekomen. Wel is er de laatste jaren een constante en snelle ontwikkeling in geavanceerde productiesystemen gaande. Deze staan bekend onder codenamen als 'Computer Aided Design', 'Computer Aided Manufacturing' en 'Flexible Manufacturing Systems'. De wijze waarop organisaties functioneren verandert mede door deze ontwikkelingen ook: het gebruik van 'Just-In-Time' productiemethoden, 'Materials Requirements Planning' en 'Total Quality Assurance' wordt in steeds meer bedrijven toegepast. Gaandeweg zien we dan ook dat nieuwe management accounting methoden worden ontwikkeld, zoals 'target costing', 'value engineering', 'strategische cost accounting' en 'activity-based costing' (Bromwich & Bhimani, 1989; Cooper, 1988; Yoshikawa, 1993). Veel van deze technieken zijn weliswaar variaties op oude methoden en ideeën, maar desalniettemin uiterst nuttige bijdragen aan een complexer wordende praktijk.

Dan kom ik nu tot het tweede argument, namelijk dat practici weinig geïnteresseerd zijn in het ontwikkelen van nieuwe management accounting systemen omdat het bestaande accounting systeem sterk wordt gedomineerd door de eisen die de financial accounting stelt. Zoals reeds duidelijk is geworden bespreken Johnson en Kaplan voornamelijk de situatie zoals die in de Verenigde Staten bestaat. Het is echter de vraag of deze situatie ook elders van kracht is. Zo blijkt bijvoorbeeld dat in Duitssprekende landen wel degelijk verschillende accountingsystemen tegelijkertijd worden gebruikt. Reeds sedert het einde van de negentiende eeuw heeft men in Duitsland de beschikking over een *Fabricksbuchhaltung* (een bedrijfsboekhouding) en een *Handlungsbuchhaltung* (een financial accounting systeem)¹⁴

(Schoenfeld, 1990). Voorts weten we eigenlijk nog maar weinig over de management accounting gegevens die bedrijven binnen en buiten de Verenigde Staten hanteren. In dit opzicht zijn de conclusies van Johnson en Kaplan op zijn zachtst gezegd voorbarig. Reeds in 1954 concludeert Simon in een veelgeciteerd boek dat managers meer gebruik maakten van kwantitatieve dan van financiële gegevens (Simon et al., 1954). Ook uit recent onderzoek wordt duidelijk dat het moeilijk is algemene conclusies te trekken. Zo lijkt het erop dat het gebruik van management accounting informatie samenhangt met *het hiërarchisch niveau* in de organisatie, de *periode* die wordt beschouwd en de *functie* die wordt uitgeoefend (Hopper et al., 1992; Bruns & McKinnon, 1992; 1993).

Topmanagers blijken vooral geïnteresseerd te zijn in financiële informatie, omdat zij ervan uitgaan dat vermogensverschaffers deze informatie gebruiken bij de beoordeling van het bedrijf en het management.¹⁵ Hoe lager men in de organisatiehiërarchie komt, des te groter wordt de rol die operationele, niet-financiële gegevens spelen.

Iets soortgelijks geldt ook voor de tijdsperiode: naarmate managementbeslissingen een langere tijdshorizon hebben, neemt het gewicht van financiële informatie in de beslissing toe.

Kijken we ten slotte naar de functie die wordt uitgeoefend, dan blijken productiemanagers vooral op fysieke eenheden te letten.¹⁶ Inkoopmanagers, die in het algemeen beoordeeld worden op kostenbewuste aanschaffingen, letten daarentegen meer op financiële gegevens zoals prijzen en transportkosten. Verkoop en marketing werken veelal met informatie over tijdstip van leveringen, kwaliteit van goederen (klachten) en algemene economische vooruitzichten. In vrijwel alle functies speelt andere dan financiële informatie een rol. Dit wil echter niet zeggen dat financiële informatie niet belangrijk is: het periodieke financiële overzicht geeft de bevestiging hoe succesvol de dagelijkse leiding over een langere periode (bijvoorbeeld een maand, kwartaal of half jaar) heeft gefunctioneerd (Bruns & McKinnon, 1993). Over het algemeen beoordelen managers op alle niveaus in de onderzochte bedrijven dit overzicht dan ook als het meest belangrijke.

Deze onderzoeksresultaten laten zien dat er meer aan de hand is dan Johnson en Kaplan vermoeden. Niet alleen accounting informatie, maar ook kwantitatieve en kwalitatieve informatie

speelt een rol in de besluitvorming. Voor management accountants komt nu ook een nieuw probleem in beeld, namelijk op welke wijze worden deze verschillende soorten gegevens nu gebruikt bij het nemen van beslissingen? Welke gegevens zijn doorslaggevend en waarom?

Dit brengt mij tot het laatste argument van Kaplan en Johnson, namelijk hun kritiek op de academici. Het lijkt er inderdaad op dat academici niet erg veel nieuwe technieken hebben ontwikkeld die door het bedrijfsleven op grote schaal worden gebruikt. De vraag is vervolgens relevant of dit de enige wijze is waarop de wetenschap een bijdrage kan leveren. De problemen van bedrijven worden door technologische ontwikkelingen en de toenemende schaal van opereren in hoog tempo complexer. Hierdoor worden vraagstukken zoals de wijze waarop management accounting technieken moeten worden toegepast en de manier waarop deze technieken het gedrag van organisaties en individuen beïnvloeden gaandeweg steeds belangrijker. De wetenschap kan hier goede diensten bewijzen door problemen in bedrijven adequaat te analyseren en bij het ontwerp van oplossingen naast financiële ook economische en gedragsmatige effecten in de beschouwing te betrekken (zie ook Bouma, 1990; Ackoff, 1978). Juist voor deze taken heeft de management accounting zich inmiddels goed toegerust: in de afgelopen decennia is een indrukwekkend geheel van theoretische oriëntaties en paradigma's ontwikkeld (Horngren, 1989). Dit legt een vruchtbare basis voor fundamenteel onderzoek en praktijkgerichte oplossingen. Om deze pretenties waar te maken lijkt het echter wel noodzakelijk de wijze waarop de wetenschapsbeoefening in ons vak plaatsvindt enigszins aan te passen.

Management accounting zou meer in relatie met andere organisatiewetenschappen moeten worden beschouwd. Bouma heeft er in dit kader reeds voor gepleit de economische organisatie-theorie verder uit te bouwen en te verdiepen (Bouma, 1990). Naar mijn indruk zou er meer moeten gebeuren; immers, de management accounting praktijk heeft eveneens relaties met bijvoorbeeld informatiewetenschappen, logistiek, management control en organisatiegedrag. Bepalingen en theorieën in die vakgebieden zijn over het algemeen goed bruikbaar bij de bestudering van management accounting vraagstukken.

De complexiteit van praktijksituaties en onze

beperkte kennis van de interactie tussen accounting en gedrag maakt het voorts noodzakelijk het onderzoek vooral op de praktijk te richten met het oogmerk deze beter te begrijpen en op basis van de aldus opgedane kennis omstandigheden en gebeurtenissen te voorspellen. Ik pleit dan ook voor een minder pretentieuze dan de traditionele 'normatieve' benadering, omdat ik verwacht dat een meer 'empirische' aanpak meer (ook voor de praktijk) bruikbare kennis op zal leveren. Overigens is dit een trend die zich ook in de internationale literatuur duidelijk aftekent (Ashton, Hopper & Scapens, 1995).

Tevens zal gezocht moeten worden naar onderzoeksstrategieën waarmee op adequate wijze complexe praktijksituaties kunnen worden beschreven en geanalyseerd. Om deze reden ligt het ook voor de hand om bij empirische studies in de toekomst niet één, maar verschillende onderzoeksstrategieën (zoals casestudies, surveys, experimenten etc.) te hanteren.¹⁷ Het gebruiken van meerdere onderzoeksbenaderingen (ook wel 'triangulation' genoemd (Brownell, 1995)) geeft het voordeel dat de zwakte van de ene methode kan worden gecompenseerd door de sterkte van een andere benadering.

Terugkijkend op het debat tussen management accountants kan ik de pessimistische visie van Johnson en Kaplan niet onderschrijven. Integendeel: in de praktijk worden momenteel veel relevante en nieuwe methoden ontwikkeld, terwijl de academici steeds beter zijn toegerust om een adequate bijdrage aan theorie en praktijk te leveren. De moeilijkheid waar we momenteel mee worstelen is het productief bijeen brengen van de werelden van praktijk en theorie. Daarvoor is wetenschappelijk onderzoek naar relevante praktijkproblemen meer dan ooit noodzakelijk.

LITERATUUR:

- Ackoff, R.L., (1974), *Redesigning the Future, A Systems Approach to Societal Problems*, John Wiley & Sons, New York.
- Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R.W., (1991), Post Second World War Management Accounting in Retrospect, in: D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens, *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, New York. pp. 1-16.
- Anthony, Robert N., (1989), Reminiscences about Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Volume 1, Fall, pp. 1-20.
- Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R., (1995), The Changing Nature of Issues in Management Accounting, in: Ashton, Hopper & Scapens, *Issues in Management Accounting*, Second Edition, Prentice Hall, London, Chapter 1, pp. 1-20.
- Blommaert, A., Blommaert, J., Bouma, J.L., Groot, T., Kuijl J., (1996), *Bedrijfseconomische Grondslagen*, Inleiding in de Bedrijfseconomie, 2e druk, Delwel, 's-Gravenhage.
- Bouma, J.L., (1990), Ontwikkelingen in het Management Accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 64, Nr. 11, pp. 478-489.
- Bouma, J.L., (1992), Management Accounting in het kader van economische organisatietheorieën, deel 4, *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, Jaargang 96, september, pp. 196-205.
- Bouma, J.L., Helden. G.J. van, (1994), *Management Accounting en Economische Organisatietheorie*, Academic Service, Schoonhoven.
- Bromwich, M., Bhimani, A., (1989), *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London.
- Brownell, P., (1995), *Research Methods in Management Accounting*, Coopers & Lybrand Accounting Research Methodology, Monograph No. 2, Melbourne, Australia.
- Bruns, W.J., McKinnon, Sh.M., (1993), Information and Managers: A Field Study, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, Fall, pp. 84-108.
- Ceuster, M. de, Tahon, N., (1992), Cost-Volume-Analysis under conditions of risk: a stochastic dominance approach, *paper*, presented at EAA conference, April 22-24, Madrid.
- Coase, R., (1937), The nature of the firm, *Economica*, November, pp. 386-405.
- Cooper, R., (1988), The Rise of Activity-based Costing - Part One: What is an Activity-based Cost System?, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, summer, pp. 45-54.
- Clark, J.M., (1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago.
- Dean, J., (1954), Measuring the Productivity of Capital, *Harvard Business Review*, Jan/Febr., pp. 120-130.
- Demski, J, Feltham, G.H., (1976), *Cost Determination: A Conceptual Approach*, Iowa State University Press, Ames.
- Dijksma, J., (1992), Bedrijfseconomie, enkele beschouwingen over een der bedrijfswetenschappen, *Oratie*, Uitgeverij Dijkhorst, Nijmegen.
- Douma, S., Schreuder, H., (1992), *Economic Approaches to Organizations*, Prentice Hall, New York.
- Fama, E., (1980), Agency Problems and the Theory of the Firm, *Journal of Political Economy*, Vol. 88, pp. 288-307.
- Hopper, T., Kirkham, L., Schapens, T.W., Turley, S., (1992), Does financial accounting dominate management account-

- ting - a research note, *Management Accounting Research*, Vol. 3, No. 4, December, pp. 307-311.
- Horngren, C.T., (1989), Cost and Management Accounting: Yesterday and Today, in: A. Hopwood, M. Bromwich (Eds.): *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing Ltd., London. pp. 31-43.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H., (1976), Theory of the Firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360.
- Johnson, H.T., (1978), Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920's, *Business History Review*, Winter, pp. 490-517.
- Johnson, H.T., (1992), *Relevance Regained*, From Top-down Control to Bottom-up Empowerment, The Free Press, New York.
- Johnson, H.T., Kaplan, R.S., (1987), *Relevance Lost*, The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, Mass.
- Kaplan, R.S., (1984), The evolution of management accounting, *The Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, pp. 390-418.
- Kaplan, R., Atkinson, A., (1989), *Advanced Management Accounting*, 2nd edition, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Keegan, D.P., Eiler, R.G., Jones, C.R., (1989), Are Your Performance Measures Obsolete?, *Management Accounting*, Vol. 70, No. 12, June, pp. 45-50.
- Knight, F.H., (1921), *Risk Uncertainty and Profit*, Houghton Mifflin, Boston.
- McKinnon, S.M., Bruns, W.J., (1992), Management Information and Accounting Information: What do managers want?, *Advances in Management Accounting*, Vol. 1, Jai Press, Boston.
- Muysken, J., Schreuder, H., (1985), Economische Wetenschappen: eenheid in verscheidenheid?, in: Muysken en Schreuder: *Economische Wetenschappen: eenheid in verscheidenheid?*, Van Gorcum, Assen/Maastricht. pp. 1-47.
- Neuner, J., (1942), *Cost Accounting*, Irwin, Chicago.
- Noreen, E., (1987), Commentary on Johnson and Kaplan's Relevance lost, *Accounting Horizons*, December, pp. 110-116.
- Scapens, R.W., (1991), *Management Accounting*, A Review of Contemporary Developments, second edition, MacMillan, London.
- Scapens, Robert W., Arnold, John, (1986), Economics and Management Accounting Research, in: Michael Bromwich, Anthony G. Hopwood (eds.), *Research & Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, London, pp. 78-102.
- Schoenfeld, H.M.W., (1990), The development of cost theory in Germany: a historical survey, *Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 265-280.
- Simon, H.A., Guetzkov, H., Kozmetsky, G., Tyndall, G., (1954), *Centralization versus Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation Inc., New York.
- Sloan, A.P., (1963), *My Years with General Motors*, The Library of Management Classics, London.
- Vangermeersch, R., (1983), *The Wisdom of A. Hamilton Church*, University of Rhode Island, August.
- Williamson, O.E., (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, New York.
- Williamson, O.E., (1981), The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach, *American Journal of Sociology*, Vol. 87, Nr. 3, pp. 548-577.
- Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F., Tanaka, M., (1993), *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hall, London.

NOTEN

1 In dit systeem is het divisies toegestaan een lager rendement te realiseren (bijvoorbeeld door een tegenvallende conjunctuur of bij de introductie van een nieuw product) dat in een volgende periode met een hoger rendement wordt gecompenseerd.

2 Overigens realiseerde Sloan zich ook de negatieve effecten van bonusregelingen. Zo stelt hij dat vóór 1918 de bonussen waren gerelateerd aan de divisiewinsten. Dit bleek te leiden tot winstmaximalisatiegedrag door divisies dat zelfs ten koste ging van de winst van het gehele bedrijf. Na 1918 werd een nieuw bonusplan ingevoerd dat de bonussen voor divisie-managers relateerde aan het winstcijfer van het gehele concern (Sloan, 1963).

3 Transfer pricing werd overigens al in 1905 toegepast in de DuPont Powder Company (Johnson, 1975) en rond 1915 in de United Motors Company. Deze firma werd door General Motors in 1918 overgenomen (Sloan, 1963).

4 Joel Dean was partner in de management consulting firma 'Joel Dean Associates'.

5 Dit gebeurde omdat de ROI-maatstaf aanleiding kan geven tot ongewenste beslissingen. Bij toepassing van een ROI-maatstaf zijn divisie-managers niet geneigd investeringsprojecten te accepteren met een rendement dat hoger is dan de vermogenslasten van het bedrijf (en dus voor het gehele bedrijf winst genereert) maar lager dan het gemiddelde rendement van de divisie (hetgeen het gemiddelde rendement van de divisie in een volgende periode dus zal verlagen).

6 Deze schrijvers benaderden management accounting vanuit een economische invalshoek. Frank Knight bijvoorbeeld analyseerde de aard van risico en onzekerheid, en het effect dat zij hebben op het gedrag van ondernemers en onderne-

mingen ('Risk, Uncertainty and Profit', 1921). John Maurice Clark (University of Chicago) beargumenteerde in zijn boek 'Studies in the Economics of Overhead Costs' (1923) dat er geen standaard, universeel bruikbare kostengegevens bestaan, maar dat deze dienen te worden geconstrueerd naar de aard van het keuzeprobleem dat voorligt.

7 Zie voor een levendig overzicht van de debatten tussen Nederlandse academici de oratie van J. Dijkma (1992) en de bijdrage van Muysken en Schreuder (1985).

8 Het is veelzeggend dat de eerste cursus in management accounting die in de Harvard Business School in 1946 werd gegeven 'Control' heette (Anthony, 1989).

9 Deze theorieën en modellen behoren tot wat Scapens en Arnold noemen de 'conventional wisdom' van de management accounting.

10 Zie bijvoorbeeld de invloed van onzekerheid op CVP-analyses (De Ceuster & Tahon, 1992), op de investeringsselectie (Blommaert et al., 1994) en op variantie-analyses (Hirsch, 1988).

11 Niet alleen informatie die een einde maakt aan onzekerheid, maar ook informatie die meer inzicht geeft in de vorm van de waarschijnlijkheidsverdelingen is hier van belang.

12 Beide behoren tot de economische organisatie-theorieën. Douma en Schreuder (1992) geven op heldere en toegankelijk-

ke wijze een goed inzicht in de waarde van deze theorieën voor de verklaring van organisatiegedrag.

13 In de agencytheorie worden deze gedragingen onder de noemer 'gedragrisico's' samengevat.

14 De eerste gedetailleerde beschrijving van dit systeem is van de hand van D. Ballewski, 1877. Hij behandelt cost accounting ten behoeve van prijsstelling en de analyse van kostengedrag.

15 Deze bevinding komt overeen met de conclusie van Jones et al (1989) dat hoger geplaatste managers gemiddeld meer aandacht schenken aan externe informatie dan lager geplaatste managers.

16 Hierbij bestaat een verschil tussen productie-afdelingen welke productie op voorraad wordt gelegd (zij letten vooral op arbeidstijd en aantal geproduceerde eenheden) en productie-afdelingen die voornamelijk op bestelling produceren (zij letten vooral op bestelhoeveelheid en aanwezige voorraad).

17 Men is snel geneigd te denken dat de 'case study' methode het beste in staat is adequate beschrijvingen en analyses van complexe praktijksituaties te geven. Daarbij gaat men ten onrechte voorbij aan het grote probleem van casestudies om op een overtuigende wijze de validiteit van de methode en de resultaten (van de casebeschrijving) aan te tonen. Dit is een in methodologisch opzicht belangrijke beperking.