

# Een verkenning van de interactie tussen management accounting en marketing management

Jan van Helden

**SAMENVATTING** Dit artikel exploreert de interactie tussen management accounting en marketing management. Twee vormen van interactie worden onderscheiden: informeren en integreren. Hoewel traditionele management accounting onderwerpen, zoals de verschillenanalyse van verkoopopbrengsten, worden gekenmerkt door een informerende interactie, zijn er perspectieven op een integrerende interactie tussen beide vakgebieden bij enkele recent ontwikkelde management accounting technieken, zoals de Balanced Scorecard, Activity-Based Costing, Target costing en de analyse van klantwinstgevendheid. Door aandacht te besteden aan vraagstukken op het terrein van marketing (en operationele management), heeft de management accounting zich verbreed buiten het traditionele financiële domein. Maar er is meer nodig: onder andere meer aandacht voor marketingonderwerpen in management accounting leerboeken, het beter benutten van marketingkennis bij management accountingonderwerpen (zoals bij klantwinstgevendheidsanalyse en multidimensionale prestatietingsystemen) en het uitvoeren van gezamenlijke onderzoeksprojecten door marketing en management accounting onderzoekers.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** De management accounting discipline kan haar relevantie voor de ondersteuning van management beslissingen vergroten door zich meer bewust te zijn van interactiemogelijkheden met de marketing management discipline (en omgekeerd).

## 1 Inleiding

Kaplan en Johnson hebben met hun gezaghebbende boek uit de jaren tachtig van de vorige eeuw over de verloren relevantie van de management accounting een wezenlijke aanzet gegeven tot vernieuwingen van hun vakgebied (Kaplan en Johnson, 1987). De management accounting, zoals deze zich in de loop van de twintigste eeuw had ontwikkeld, zou zich volgens deze auteurs te sterk bedienen van een financiële en korte-termijn focus. De vernieu-

wing van de management accounting zou moeten plaatsvinden door denkbeelden van andere vakgebieden, zoals het operationele management, marketing management en strategisch management op te nemen in haar toolkit. Waarschijnlijk zijn Activity-Based Costing en de Balanced Scorecard de bekendste voorbeelden van vernieuwingen die in dit licht kunnen worden genoemd (zie onder andere: Cooper en Kaplan, 1991, over ABC en Kaplan en Norton, 1992, over de Balanced Scorecard).

In dit artikel geven we een overzicht van de raakvlakken die zich tussen marketing management en management accounting vooral in de loop van de laatste drie decennia hebben ontwikkeld.<sup>1</sup> Meer in het bijzonder beantwoorden we de vraag wat de aard is van de interactie tussen deze beide vakgebieden. We onderscheiden twee interactietypen: informeren en integreren.<sup>2</sup> Een informerende interactie betekent dat de vakgebieden marketing en management accounting informatie aan elkaar overdragen, zonder elkaars vakgebieden te beïnvloeden. Een integrerende interactie houdt in dat kennis van beide vakgebieden op elkaar wordt afgestemd om bepaalde typen problemen op te lossen.<sup>3</sup> We laten zien dat er nog een wereld te winnen is bij het versterken van de interactie tussen beide vakgebieden. Zo bewijzen management accounting leerboeken slechts lippendienst aan de marketing management discipline en is ook de uitvoering van gezamenlijke onderzoeksprojecten tussen beide disciplines onderontwikkeld.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 gaan we eerst in op het onderscheid tussen marketing management en management accounting als professies en als disciplines of vakgebieden. Daarna bespreken we de interactie tussen drie belangrijke management accounting-gebieden (i.c. budgettering, prestatietelling en kostenmanagement; zie Shields, 1997, p. 5) en marketing in respectievelijk de paragrafen 3, 4 en 5. Zonder te pretenderen een compleet overzicht te bieden van raakvlakken met de marketing, is het wel onze ambitie de belangrijkste te

bespreken. Bij deze bespreking van de interacties nemen we het management accounting perspectief als uitgangspunt. Het artikel wordt afgesloten in paragraaf 6 met een samenvatting van onze bevindingen en enkele aanbevelingen voor een versterking van het raakvlak tussen de management accounting en de marketing.

## 2 Professies en disciplines

Management accounting en marketing kunnen worden opgevat als disciplines of als professies. Hoewel beide elkaar beïnvloeden en overlappen, zijn er ook verschillen. Disciplines zijn min of meer coherente combinaties van wetenschappelijke visies op de werkelijkheid en theorieën. Eenduidig is een dergelijke definitie overigens allerm minst. Zo kunnen binnen de menswetenschappen de economie, sociologie en psychologie worden onderscheiden, maar op een meer pragmatisch niveau zijn disciplines gelijk te stellen aan vakgebieden, zoals – binnen het domein van de bedrijfseconomie en bedrijfskunde – de financiering, (management) accounting, marketing, organisatie en operationeel management.

Professies zijn beroepsgroepen. Hoewel deze zijn gelieerd aan disciplines, hebben ze primair betrekking op functies in organisaties, zoals die van marketing manager of management accountant. Kenmerkend voor een professie zijn de competenties om een bepaalde ‘toolkit’ te kunnen toepassen. Een daaraan gerelateerde discipline zal gericht zijn op het vinden van een verklaring voor de toepassing van deze toolkit. Bij een dergelijke verklaring spelen theorieën en methoden van onderzoek een belangrijke rol. Het zoeken naar raakvlakken tussen twee beroepsgroepen kan aanleiding geven tot het ontstaan van zogenaamde hybride professies (Miller et al., 2008), zoals het geval is bij een ingenieur die zijn technische kennis combineert met management accounting kennis, of bij een marketingspecialist die ook over technische kennis van productontwerpen beschikt.

In dit artikel kiezen we de disciplines marketing management en management accounting als vertrekpunt voor het identificeren van raakvlakken. Dat betekent dat de samenwerking tussen deze vakgebieden vooropstaat. Uiteindelijk kan dat via een onderlinge afstemming leiden tot interdisciplinaire kennis (deze kennis is volgens Van den Besselaar en Heimriks (2001) primair toepassingsgericht). Aangezien onze exploratie van raakvlakken tussen de management accounting en marketing management gebaseerd is op een literatuurstudie, ligt de keuze voor disciplines als vertrekpunt voor deze exploratie voor de hand. Zouden we de beide professies hiertoe als vertrekpunt hebben gekozen, dan ware het beter geweest deze te baseren op een empirisch onderzoek naar de mate waarin beroepsbeoefenaren in de management accounting informatie gebruiken van of samenwerken met marketingprofessionals. Voor zover

bekend, is dit type empirisch onderzoek echter nog niet verricht. Zo wordt in empirisch onderzoek naar de controllersfunctie (i.c. de management accountingfunctie) geen aandacht geschonken aan de invloed van marketingkennis (zie De Loo et al., 2010, pp. 307-309).

## 3 Budgettering

Vaak wordt budgettering opgevat als een specifieke vorm van management control. ‘Management control’ is de schakel tussen de strategie die voortvloeit uit de ‘strategic control’ en de ‘operationele control’ (Anthony, 1965). Elk van deze systemen is gericht op specifieke controlaangelegenheden. Alle systemen hebben echter met elkaar gemeen dat zij het gedrag van de leden van de organisatie beogen te beïnvloeden, om hen te helpen de organisatie doelen op een effectieve en efficiënte wijze te bereiken (zie ook: Merchant en Van der Stede, 2007, p. 7). De budgettering als de meest gebruikte vorm van management control, maakt deel uit van de management accounting toolkit.<sup>4</sup> Een budget of begroting is een plan van activiteiten uit te voeren in een bepaalde periode, meestal een jaar, geformuleerd in geldelijke termen. Het budget speelt een belangrijke rol bij de planning- en controlcyclus: het specificiert de gewenste activiteiten en de financiële gevolgen (planning), maar biedt ook een leidraad voor de beoordeling van de uitvoering van het plan (control). De aard van de afwijking tussen de begroting (plan) en de realisatie kan aanleiding geven tot corrigerende maatregelen.

Teneinde het raakvlak tussen de management accounting en marketing bij de budgettering te verduidelijken, gaan we nader in op de rol van de verkopen als belangrijke marketingvariabele in het budgetteringsproces. In dit verband is het begrip ‘master budget’ relevant. Bhimani et al. (2008, p. 467) stellen hierover: “the master budget coordinates all the financial projections in the organization’s individual budgets in a single organization-wide set of budgets for a given time period” (vergelijk ook Horngren et al. 2011, p. 291).<sup>5</sup> Het master budget omvat een aantal afzonderlijke maar onderling afhankelijke budgetten of begrotingen. De opstelling van het verkoopbudget, waarmee de beoogde of verwachte verkoopvolumes van de producten en hun bijbehorende verkoopprijzen worden vastgelegd, is de eerste stap in de voorbereiding van het master budget. Op basis van het verkoopbudget kan het productiebudget worden bepaald, dat vervolgens kan worden vertaald in de verschillende typen kostenbudgetten, zoals het personeelsbudget en het grondstoffenbudget. De onderlinge afhankelijkheid van de verschillende budgetten blijkt onder meer wanneer een gegeven verzameling van budgetten niet leidt tot het gewenste winstdoel. Is dit het geval, dan ligt een heroverweging van de betrokken budgetten voor de hand, die kan leiden tot bijvoorbeeld hogere verkoopvolumes of prijzen dan wel lagere kostenbudgetten.<sup>6</sup>

Nadat de afzonderlijke budgetten zijn vastgesteld, kunnen ze worden uitgevoerd. Op diverse tijdstippen tijdens de uitvoering van deze begrotingen kunnen de werkelijke en begrote cijfers worden vergeleken en kunnen desgewenst corrigerende maatregelen worden genomen. Dit is de controlfunctie van de begroting. De management accounting discipline heeft een geavanceerde toolkit voor de ondersteuning van deze controlfunctie ontwikkeld. Deze toolkit, genaamd variantieanalyse, verdeelt de verschillen tussen de werkelijke en de begrote winst in diverse componenten: eerst in opbrengsten- en kostenvarianties, en vervolgens in verschillende deelvarianties van de opbrengsten en kosten. Gegeven het doel van dit artikel – de relatie met de marketing – gaan we nader in op de verkoopzijde van deze variantieanalyse. De opbrengstenvariantie kan worden onderverdeeld in een verkoophoeveelheids- en een verkoopprijsvariantie. In een multiproductcontext is vervolgens een nadere onderverdeling van de verkoophoeveelheidsvariantie zinvol. Een onderscheid kan worden gemaakt tussen een verkoopomvang- en een verkoop-mixvariantie (Bhimani et al., 2008, pp. 591-593). Zonder in al te veel in details te vervallen, kan een verkoopomvangvariantie worden gedefinieerd als het verschil tussen de totale werkelijke en de totale begrote verkoopvolumes (bij de begrote omzet-mix-percentages en de begrote verkoopprijzen), terwijl de verkoop-mixvariantie het verschil is tussen de werkelijke en de begrote verkoop-mix (bij de daadwerkelijke verkoopvolumes en de begrote prijzen). Zo kan de verkoopomvangvariantie gunstig uitvallen (omdat meer eenheden zijn verkocht dan begroot), terwijl toch een ongunstige verkoophoeveelheidsvariantie wordt genoteerd, als gevolg van een verslechtering van de verkoopmix (omdat meer eenheden met een lage prijs worden verkocht ten koste van eenheden met een hoge prijs).

De hierboven besproken interacties tussen marketing management en management accounting (dat wil zeggen, bij de rol van het verkoopbudget in het budgetteringsproces en bij de analyse van opbrengstenvariëaties) hebben beide een *informerend* karakter. De verkoopgegevens vormen het begin van het budgetteringsproces, waarbij de management accounting wordt geïnformeerd door de marketing. Bij de verkoopomvang- en verkoop-mixvarianties geldt het omgekeerde: vanuit de management accounting worden bepaalde berekeningen uitgevoerd en de uitkomsten ervan kunnen binnen het marketingvakgebied leiden tot een herziening van het verkoopbeleid. In principe vindt geen onderlinge afstemming plaats tussen beide vakgebieden. Een *integrerende interactie* bij de verschillenanalyse is denkbaar als de management accounting explicieter gaat inspelen op vanuit de marketing gewenste onderverdelingen van de verkopen, bijvoorbeeld in verkopen aan eerste aankopers en herhaalaankopers.<sup>7</sup>

#### 4 Prestatiemeting

Het vakgebied van de management accounting is bekritiseerd voor zijn focus op korte termijn financiële prestaties van ondernemingen, waarbij prestatie-indicatoren als de jaarlijkse winst en 'return on investment' een belangrijke rol spelen. Als reactie op deze kritiek zijn in de afgelopen vijftientig jaar zogenaamde multidimensionele prestatiemetingssystemen ontwikkeld. Een van de bekendste systemen is de Balanced Scorecard (BSC), die is ontwikkeld door Kaplan en Norton (1992).<sup>8</sup> Met de BSC kunnen managers de prestaties van hun bedrijf beoordelen vanuit vier verschillende perspectieven: het klant, het interne, het innoverende en het financiële perspectief. Achterliggende ideeën zijn dat het prestatiemetingssysteem strategie-gedreven is (de strategie is bepalend voor de inhoud van het systeem), dat het de organisatie behoedt voor suboptimalisatie (door de nadruk te leggen op uiteenlopende aspecten van de bedrijfsvoering), dat het een combinatie van korte- en langetermijnspecten omvat (zoals respectievelijk financiële resultaten en innovatieve activiteiten) en dat het beknopt is (het bevat een beperkt aantal indicatoren). Via het klantperspectief geeft de BSC als management accounting techniek enige aandacht aan marketingaspecten. Mogelijke indicatoren binnen dit perspectief zijn het marktaandeel van het productenassortiment en de mate van klantentrouw. Deze voorbeelden wijzen op een *informerende interactie* tussen marketing en management accounting. In een latere publicatie lijken Kaplan en Norton (1996) te kiezen voor een ambitieuzere vorm van interactie. Zij wijzen op het belang van het identificeren van causale verbanden binnen de BSC, namelijk tussen de verschillende perspectieven, en binnen deze perspectieven tussen verschillende prestatie-indicatoren. Een onderneming moet bijvoorbeeld nagaan hoe de ontwikkeling van bepaalde nieuwe producten (het innoverende perspectief) leidt tot meer klantenbinding (het klantperspectief), die op zijn beurt kan resulteren in een hogere winstgevendheid (het financiële perspectief). Deze zoektocht naar causale verbanden in het prestatiemetingssysteem vereist een dialoog tussen de marketing en management accounting discipline die kan resulteren in een *integrerende interactie*.

De analyse van klantwinstgevendheid is recentelijk sterk in belang toegenomen binnen de management accounting. Bij deze analyse wordt onderzocht hoe individuele klanten of groepen klanten verschillen in hun winstgevendheid (Bhimani et al., 2008, pp. 401-404). Er zijn verschillende redenen waarom de studie naar klantwinstgevendheid verschilt van die naar productwinstgevendheid, die binnen de management accounting van oudsher een belangrijke plaats innam. Ten eerste kopen klanten soms, in plaats van afzonderlijke producten, een bundel van deels complementaire producten van een bepaalde leverancier, bijvoorbeeld een rekening-courant, een hypotheek

en verzekeringsdiensten van een bank, of de aanschaf van een nieuwe auto van een autohandelaar, inclusief het onderhoud ervan. Van belang is dan de complementariteit van de producten binnen een dergelijke bundel in beschouwing te nemen. Ten tweede kunnen de cost drivers van marketingkosten, zoals de kosten van verkoopcontacten, facturering en transport afwijken van die welke voor productiekosten gelden (zie ook Bhimani et al., 2008, pp. 398-404). Ten derde worden kostenberekeningen veelal op jaarbasis uitgevoerd, bijvoorbeeld de kosten van bepaalde producten of organisatie-eenheden, terwijl de kosten gedurende de levenscyclus van een product of groep producten belangrijk kunnen zijn vanuit het perspectief van de klant. Al met al wijzen complementariteit van producten vanuit het klantgezichtspunt, het specifieke karakter van marketingkosten en de betekenis van kosten gedurende de productlevenscyclus op de mogelijke betekenis van marketingelementen binnen de analyse van klantwinstgevendheid als management accounting techniek.

Het vakgebied van de management accounting kan profiteren van recente bevindingen uit de marketing discipline over klantwinstgevendheid. Gleaves et al. (2008) laten bijvoorbeeld zien dat deze discipline nieuwe concepten heeft ontwikkeld, zoals 'customer lifetime value', 'customer equity' en 'brand equity' (Ambler en Roberts, 2008). 'Customer lifetime value' is de netto-contante waarde van de winst die een klant genereert gedurende zijn relatie met een aanbieder. Wordt deze waarde geaggregeerd voor een klantgroep, dan spreekt van 'customer equity'. In deze twee maatstaven worden de winsteffecten gemeten van bundels producten die een aanbieder aan zijn klanten levert over een langere periode. 'Brand equity' is de waarde van een merk, gemeten door de extra cash flow die dit merk genereert ten opzichte van een merkloos product, dan wel via de gepercipieerde kwaliteit van dit merk. Volgens Corbey en Slagmulder (2005) is het uitvoeren van een klantwinstgevendheidsanalyse overigens geen sinecure, omdat deze onder meer veel detailinformatie over klanten en klantgroepen vereist, complexe vormen van kostentoe-rekening vergt en historische gegevens moet herinterpreteren voor toekomstige situaties.

Uiteindelijk moet de klantwinstgevendheid bijdragen aan de verwezenlijking van de ondernemingsdoelstellingen, zoals winst en aandeelhouderswaarde. Hoekstra en Leeflang (2010) wijzen op een onderzoekstroming waarin marketinginspanningen, via de invloed van intermediaire variabelen zoals 'customer lifetime' en 'brand equity' worden gerelateerd aan de ondernemingsdoelen (zie ook Gupta en Zeithaml, 2006). De management accounting zou via een dialoog met de marketing haar begrip van mechanismen die bepalend zijn voor klantwinstgevendheid kunnen vergroten. Dit biedt perspectief voor een integrerende interactie.

## 5 Kostenmanagement

Terwijl de traditionele management accounting onder andere technieken omvat voor de berekening van de integrale kosten per eenheid product voor prijsstellingsdoel-einden, worden Japanse ingenieurs beschouwd als de uitvinders van een tegengestelde redeneertrant bij de techniek van 'target costing' (Mondon en Hamada, 1991; zie ook Bhimani et al., 2008, pp. 384-388; Horngren et al., 2011, pp. 218-221). Target costing richt zich op de bepaling van de kosten per eenheid van een nieuw product. Target costing is gebaseerd op de 'trade-off' tussen de klantenwaardering van kenmerken voor een in de toekomst te introduceren product en de prijs die deze klanten daarvoor bereid zijn te betalen. De doelkosten (target cost) worden bepaald door de prijs van een in de toekomst te introduceren product te verminderen met een gewenste winst-marge, gegeven de te realiseren kenmerken van dit product. Omdat de doelkosten per eenheid product vaak lager liggen dan de kosten van bestaande producten met (deels) vergelijkbare eigenschappen, zijn kostenmanagementtechnieken – zoals de value engineering – nodig om de juiste combinaties van de toekomstige prijzen, kenmerken en kosten van een product te identificeren. Target costing is dus markt-gedreven en toekomstgericht. Interactie tussen de marketing en management accounting over de voor- en nadelen van de verschillende alternatieven voor toekomstige verkoopprijzen, productkenmerken en haalbare technische mogelijkheden voor de productie van nieuwe producten kunnen aanleiding geven tot een integrerende interactie tussen beide vakgebieden. Roslender en Hart (2002, pp. 264-265; zie ook Foster en Gupta, 1994, p. 50) stellen echter dat target costing in de praktijk sterker wordt gekenmerkt door een interactie van de management accounting met de engineering (met 'kostentafels' en 'value engineering') dan met marketing. Daarom kan bij target costing de interactie blijven steken op een informelerend niveau.

'Lifecycle costing' heeft, evenals target costing, een langetermijnfocus. Het gaat om de bepaling van de totale kosten die de klant tijdens de gehele levenscyclus van het product veroorzaakt (Shank en Govindarajan, 1998, p. 15; zie ook Bhimani et al., 2008, p. 394.). Lifecycle costing omvat de gehele waardeketen van een product, vanaf het ontwerp, via de productie en distributie, tot post-aankoop-elementen, zoals onderhoudswerkzaamheden bij duurzame consumptiegoederen. Marketingelementen kunnen van belang zijn bij diverse stadia van de waardeketen, bijvoorbeeld bij het productontwerp de door de consument gewenste productkenmerken en bij de distributie de door de klant gewenste verkoopkanalen. Hierdoor bestaat perspectief op een integrerende interactie tussen de marketing en de management accounting.

'Activity-Based Costing' (ABC) is ontwikkeld in de jaren



tachtig van de vorige eeuw als een reactie op de toenemende complexiteit van productie- en distributieprocessen, die onvoldoende tot uiting kwam in de kostensystemen waarbij kosten worden toegedeeld aan producten op basis van productieomvang-gerelateerde maatstaven (Cooper en Kaplan, 1991; zie ook Bhimani et al., 2008, pp. 341-351; Horngren et al., 2011, pp. 153-158). De principes van ABC zijn dat kosten worden veroorzaakt door activiteiten en dat de kosten van deze activiteiten vaak niet met het productievolume samenhangen, maar bijvoorbeeld afhankelijk zijn van het aantal productieseries of facturen. Dit geldt ook voor de marketingkosten, die verschillende onderdelen omvatten, zoals de kosten die samenhangen met het aantal verkoopcontacten, het aantal transporten, of het aantal verkooppunten. Om een beter inzicht te verkrijgen in kostengedrag, kan ABC informatie aandragen die gebruikt kan worden in combinatie met de twee kostenmanagementtechnieken die hierboven zijn besproken, i.c. target costing en lifecycle costing. In dit verband pleiten Foster en Gupta (1994, p. 56) voor het verhogen van het begrip van de variabiliteit van marketingkosten die verband houden met bijvoorbeeld individuele klanten, klantgroepen en het bedrijf als geheel. Shank en Govindarajan (1996, hoofdstukken 10-14) bepleiten de uitwerking van strategische cost drivers, zoals die welke verband houden met de waardeketen. In het geval marketing-specifieke cost drivers worden ontwikkeld, bijvoorbeeld betreffende de concurrentie in de distributie of prijs-productkenmerken, vereist de toepassing van ABC een *integreerende interactie* tussen de management accounting en marketing. Blijft echter de identificatie van cost drivers bij de marketingkosten steken op het niveau van bekende verdeelsleutels voor de verbijzondering van indirecte kosten (zoals het aantal personeelsleden van ontvangende organisatie-eenheden), of draagvlakcriteria als de omzet of brutomarge van producten, dan is primair een *informerende interactie* in het geding.

## 6 Samenvatting en aanbevelingen

Tabel 1 bevat een samenvatting van onze analyse van de interactie tussen marketing management en management accounting. De tabel laat zien dat traditionele management accounting onderwerpen, zoals de verschillenanalyse van verkoopopbrengsten, worden gekenmerkt door een informerende interactie, maar dat er ook perspectieven zijn op een integreerende interactie tussen beide vakgebieden bij enkele recent ontwikkelde management accounting technieken, zoals de Balanced Scorecard, Activity-Based Costing, Target costing en de analyse van klantwinstgevendheid. Hoewel hiermee duidelijk vooruitgang is geboekt bij het versterken van het raakvlak tussen management accounting en marketing management, is er nog veel ruimte voor verbetering (zie ook Roslender en

Wilson, 2008). Hierna geven we enkele aanbevelingen voor deze verbeteringen.

Ten eerste lijkt het erop dat management accounting leerboeken voornamelijk lippendienst bewijzen aan de marketing management discipline; het omgekeerde geldt overigens ook. Volgens Gleaves et al. (2008), wordt een begrip als klantwinstgevendheidsanalyse slechts behandeld in ongeveer 40% van zowel de marketing management als management accounting leerboeken. Marketing leerboeken bespreken ook daarmee samenhangende begrippen, die echter niet worden besproken in management accounting handboeken. Dit betreft in het bijzonder 'customer lifetime value' en 'customer equity'. Hoewel een zekere disciplinaire specialisatie zinvol is, kan een verdere interacties tussen marketing management en management accounting bijdragen aan een effectieve aanpak van bedrijfsproblemen. Daarnaast is de ontwikkeling van business cases voor onderwijsinstellingen, waarin bedrijfsproblemen vanuit verschillende onderling te relateren invalshoeken worden opgelost, bijzonder geschikt voor de verwezenlijking van dit doel.

Ten tweede is de ontwikkeling van een gemeenschappelijk vocabulaire voor de aanpak van soortgelijke onderwerpen belangrijk. In dit opzicht is het gemakkelijker om marketing management af te stemmen op de management accounting dan op de financiële verslaggeving. Zo staan de normen voor de financiële verslaglegging vaak niet toe dat activering en de daaropvolgende afschrijving van marketinguitgaven plaatsvindt, terwijl de management accounting in dit opzicht meer ruimte biedt om bijvoorbeeld marketingkosten te behandelen als investeringen (Foster en Gupta, 1994, p. 58). Dit is vooral belangrijk in het licht van de klantwinstgevendheidsanalyse, waarin de door klanten veroorzaakte kosten en baten over een meerjarige periode wordt beoordeeld (zie ook Roslender en Wilson, 2008, pp. 871-872, Hoekstra, en Leeflang, 2010). Naast klantwinstgevendheidsanalyse kan ook de verdere ontwikkeling van multidimensionale prestatietimingssystemen gedijen door een versterking van het raakvlak met de marketing, vooral daar waar de verbanden tussen prestatie-indicatoren uit verschillende perspectieven beter moeten worden onderbouwd.

Ten derde kan de interactie tussen beide disciplines gestimuleerd worden doordat marketing management en management accounting onderzoekers gezamenlijk onderzoeksprojecten uitvoeren (zie ook: Roslender en Hart, 2002; Foster en Gupta, 1994). Volgens Roslender en Wilson (2008, p. 873), vormen nieuwe manieren om klantkenmerken te waarderen een veelbelovend onderwerp voor dit type onderzoek (zie ook Foster en Gupta, 1994, p. 71). Een ander onderzoeksthema heeft betrekking op de mogelijke samenwerkingspatronen tussen verschillende functies binnen een bedrijf, in het bijzonder tussen marketing en accounting.

**Tabel 1 Samenvatting van interacties tussen drie belangrijke management accounting gebieden en marketing management**

| Management accounting gebied | Interactie met marketing management                                                                                                                                                                    | Aard van de interactie                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>A Budgettering</i>        | A1 Verwachtingen over prijzen en verkoopvolumes als startpunt van het budgetteringsproces                                                                                                              | A1 Marketinggegevens worden gebruikt in voornamelijk accounting-georiënteerde processen ( <i>informerende interactie</i> )                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|                              | A2 Variantieanalyse van opbrengsten, waarbij prijs- en volume-varianties worden onderscheiden, met verdere onderverdelingen van de verkoopvolumevariantie in een verkoopomvang en verkoop-mixvariantie | A2 Diverse typen opbrengstenvarianties worden berekend binnen de management accounting discipline, maar mogelijk gebruik ervan wordt overgelaten aan marketing ( <i>informerende interactie</i> ). Bij samenspraak management accounting en marketing over categorisatie van verschillen, bijvoorbeeld naar eerste aankopen en herhaalaankopen, is er potentie voor <i>integrerende interactie</i> |
| <i>B Prestatiemeting</i>     | B1 Verbreding van prestatiemeting buiten het financiële domein en het incorporeren van marketingelementen, zoals bij de BSC (Balanced Scorecard)                                                       | B1 Verbreding van prestatiemetingsystemen om hun relevantie voor strategische besluitvorming te versterken: verbreding op zich leidt tot <i>informerende interactie</i> , bij ontwikkeling van causale relaties tussen marketing- en andere indicatoren is er potentie voor <i>integrerende interactie</i> met de marketing                                                                        |
|                              | B2 Ontwerp van nieuwe systemen voor het meten van klantwinstgevendheid                                                                                                                                 | B2 Dialoog tussen marketing en management accounting kan inzicht in mechanismen die een rol spelen bij klantwinstgevendheid vergroten ( <i>integrerende interactie</i> )                                                                                                                                                                                                                           |
| <i>C Cost management</i>     | C1 Activity-Based Costing (ABC) legt nadruk op het belang van waardeketenspecifieke variabele die bepalend zijn voor kostengedrag                                                                      | C1 Beoordeling van waardeketenspecifieke variabelen, zoals de concurrentiepositie in de distributie of prijs-productkenmerken kan leiden tot <i>integrerende interactie</i> met marketing. Bij traditionele kostenverdelersleutels of bij draagvlakcriteria is <i>informerende interactie</i> in het geding                                                                                        |
|                              | C2 Target costing als een door de markt bepaalde manier van kostenmanagement van nieuwe producten                                                                                                      | C2 Toekomstige kansen in de markt t.o.v. concurrenten zijn voornaamste input voor target cost; input van marketing variërend van <i>informerende</i> tot <i>integreren</i> (laatste als haalbaarheid van alternatieve productspecificaties moet worden afgewogen)                                                                                                                                  |
|                              | C3 Lifecycle costing hecht belang aan te verwachten opbrengsten- en kostenpatronen gedurende de hele levenscyclus van een product                                                                      | C3. <i>Integrerende interactie</i> met marketing over kosten-baten-aspecten van gebruik van marketingmixcomponenten in de verschillende stadia van de levenscyclus van een product                                                                                                                                                                                                                 |

Onderzoek van Luo et al. (2006) wijst uit dat een gelijktijdige samenwerking en concurrentie tussen afdelingen leidt tot een verbetering van zowel de klantprestaties als de financiële prestaties. Als vervolg hierop zou het interessant zijn een nadere studie te ondernemen naar de verschillende concurrentie- en samenwerkingsmechanismen in het kader van bijvoorbeeld budgettering en beloning. Ook is een verdere aanscherping nodig van de kenmerken van de verschillende interactietypen tussen de management accounting en de marketing (zie ook Roslender en Hart, 2003, p. 275). Tenslotte verdient het aanbeveling de wisselwerking tussen de professies management accounting en marketing management te onderzoeken: in welke mate maken management accountants bijvoorbeeld gebruik van marketingkennis, en ook in welke mate en bij welk type problemen werken ze samen met marketingspecialisten? Dit type empirisch onderzoek is bijvoorbeeld wel verricht op het deels verwante terrein van de strategic management accounting (Langfield-Smith, 2008, pp. 216-223).

De management accounting discipline heeft haar focus verbreed buiten het traditionele financiële domein, in het bijzonder door ook aandacht te besteden aan marketing (evenals operations management) aspecten. Er is echter nog een wereld te winnen bij het versterken van de interactie tussen marketing en management accounting. ■

Prof. dr. G.J van Helden is emeritus hoogleraar management accounting aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Universiteit Groningen (g.j.van.helden@rug.nl). Hij dankt Janny Hoekstra en Henk ter Bogt voor hun suggesties ten aanzien van een vorige, Engelstalige versie van dit artikel, die is opgenomen in het Liber Amicorum voor prof. dr. P.S.H. Leeftang. Ook dankt hij de drie beoordelaars van de MAB-redactie voor hun commentaar.

## Noten

- 1 Het raakvlak met operations management blijft in dit artikel onbesproken. Zie bijvoorbeeld de bespreking van Wouters (2010) over enkele recente ontwikkelingen in supply chain management en de gevolgen daarvan voor de werkzaamheden van de management accountant.
- 2 We gebruiken interactie en raakvlak in dit artikel als synoniemen, hoewel we beseffen dat er nuanceverschillen zijn.
- 3 Roslender en Hart (2003, pp. 263-265) maken een deels vergelijkbaar onderscheid tussen een 'traditional, transitional and synergistic relationship'.
- 4 De algemene controlfilosofie, zoals hier besproken, wordt ook toegepast bij marketing management. Zo beschouwen Kotler en Keller (2009, p. 79-81) het marketingplan als het belangrijkste instrument voor de sturing en coördinatie van de marketing binnen een onderneming.
- 5 In dit artikel verwijzen we regelmatig naar twee veel gebruikte management accounting leerboeken, i.c. die van Bhimani et al. 2008 en van Horngren et al., 2011. Vanzelfsprekend zijn ook verwijzingen naar andere leerboeken mogelijk.
- 6 De verwantschap tussen de management accounting en marketing management bij de budgettering heeft ook te maken met een gelijke grondslag, namelijk de management control cyclus.
- 7 Budgettering wordt wel bekritiseerd omdat deze bureaucratisch zou functioneren en aanleiding geeft tot rigiditeit. Deze kritiek is aanleiding geweest voor het ontstaan van de 'beyond budgeting' benadering waarbij veel belang wordt gehecht aan benchmarking van onder meer marketing-gerelateerde variabelen, zoals marktaandelen (Hope en Fraser, 1997). Binnen deze benadering spelen in dit artikel te bespreken management accounting technieken als de Balanced Scorecard en moderne cost management technieken die op waardecreatie zijn gebaseerd (lifecycle costing en target costing), een belangrijke grote rol.
- 8 Andere deels vergelijkbare multidimensionele prestatietestingssystemen zijn het EFQM model (Sandbrook, 2001) en de prestatiepyramide (Lynch en Cross, 1995).

## Literatuur

- Ambler, T. en J.H. Roberts (2008), Assessing marketing performance: don't settle for a silver metric, *Journal of Marketing Management*, vol. 24, no. 7-8, pp. 733-750.
- Anthony, R. (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Boston: Harvard Business School Press.
- Besselaar, P. van den en G. Heimriks (2001), Disciplinary, multidisciplinary interdisciplinary - concepts and indicators, working paper ISSI.
- Bhimani, A., C.T. Horngren, S.K. Datar en G. Foster (2008), *Management and cost Accounting*, 4<sup>th</sup> edition, London: Pearson.
- Cooper, R. en R.S. Kaplan (1991), *The design of cost management systems: text, cases and readings*, Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Corbey, M. en R. Slagmulder (2005), De lange en moeizame weg naar Customer Profitability Analysis (CPA), *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 83, nr. 10, pp. 495-502.
- Foster, G. en M. Gupta (1994), Marketing, cost management and management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 6, pp. 43-77.
- Gleaves, R., J. Burton, J. Kitshoff, K. Bates, en M. Whittington (2008), Accounting is from Mars, marketing is from Venus: establishing common ground for the concept of customer profitability, *Journal of Marketing Management*, vol. 24, no. 7-8, pp. 825-845.
- Gupta, S. en V. Zeithaml (2006), Customer metrics and their impact on financial performance, *Marketing Science*, vol. 25, no. 6, pp. 718-739.
- Hoekstra, J.C. en P.S.H. Leeflang (2010), Waardering van en voor marketinginspanningen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 84, no. 11, pp. 588-598.
- Hope, J. en R. Fraser (1997), Beyond budgeting...breaking through the barriers to 'the third wave' (abolishing budgeting), *Management Accounting (UK)*, vol. 75, no. 11, pp. 20-23.
- Horngren, C.T., G.L. Sundem, W.O. Stratton, D. Burgstahler, en J. Schatzberg (2011), *Introduction to Management Accounting*, Boston: Pearson.
- Kaplan, R.S. en S. Johnson (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston: Harvard University Press.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton (1992), The Balanced Scorecard - measures that drive performance, *Harvard Business Review*, vol. 70 (January/February), pp. 71-79.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton (1996), Using the Balanced Scorecard as a strategic management system, *Harvard Business Review*, vol. 74 (January/February), pp. 75-85.
- Kotler, P. en K.V. Keller (2009), *Marketing Management*, 13<sup>th</sup> edition, Boston: Pearson.
- Langfield-Smith, K. (2008), Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, no. 2, pp. 204-228.
- Loo, I. de, B. Versteegen en D. Swagerman (2010), Understanding the roles of management accountants, *European Business Review*, vol. 23, no. 3, pp. 287-313.
- Luo, X., R.J. Slotegraaf en X. Pan (2006), Cross-functional 'coopetition': the simultaneous role of cooperation and competition within firms, *Journal of Marketing*, vol. 70, no. 2, pp. 67-80.
- Lynch, R.L. en K.F. Cross (1995), *Measure up: how to measure corporate performance*, 2<sup>nd</sup> edition, Oxford: Blackwell.
- Merchant, K.A. en W.A. Van der Stede (2007), *Management Control Systems*, 2<sup>nd</sup> edition, Harlow: Prentice Hall.
- Miller, P., L. Kurunmäki en T. O'Leary (2008), Accounting, hybrids and the management of risk, *Accounting Organizations and Society*, vol. 33, pp. 942-967.

- Monden, Y. en T. Hamada (1991), Target and kaizen costing in Japanese automobile companies, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3, pp. 16-34.
- Roslender, R. en S.J. Hart (2002), Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, no. 3, pp. 255-277.
- Roslender, R. en S.J. Hart (2003), In search of strategic management accounting; theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, vol. 14, no. 3, pp. 255-279.
- Roslender, R. en R.M.S. Willison (2008), Editorial essay: the marketing/accounting synergy: a final word but certainly not the last word, *Journal of Marketing Management*, vol. 24, no. 7-8, pp. 865-876.
- Sandbrook, M. (2001), Using the EFQM excellence model as a framework for improvement and change, *Journal of Change Management*, vol. 2, no. 1, pp. 83-90.
- Shank, J. en V. Govindarajan (1993), *Strategic cost management*, New York: the Free Press.
- Shields, M.D. (1997), Research in Management Accounting by North-Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 3-61.
- Wouters, M. (2010), Ontwikkelingen in supply chain management, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 84, no. 11, pp. 545-555.