

Management Accounting in hoofdlijnen

Management Accounting en Economische Organisatietheorie

H. Schreuder

Management Accounting in hoofdlijnen
J.L. Bouma, D.W. Feenstra en G.J. van Helden.
Bedrijfskundige signalementen,
Academic Service, 1994

en

Management Accounting en
Economische Organisatietheorie
J.L. Bouma en G.J. van Helden
Academic Service, 1994

Door de redactie van het MAB werd mij gevraagd bovenstaande twee boeken te recenseren. Bij nadere inspectie bleek dat het hier om twee verschillende soorten uitgaven handelt.

Het eerste boek is bedoeld als "een moderne inleiding in het vakgebied van de Management Accounting" en is gericht op "diegenen die in kort bestek kennis willen nemen van de Management Accounting". Traditionele onderdelen van de Management Accounting komen aan bod, zoals budgettering, kostprijsberekening en interne verrekenprijzen. Maar ook nieuwe ontwikkelingen in dit vakgebied, zoals strategische en gedragsmatige aspecten. Opzet en uitvoering van dit boekje zijn gericht op een grote toegankelijkheid voor de lezer.

Het tweede boek bevat grotendeels dezelfde onderwerpen, echter verweven met enkele hoofdlijnen van economische organisatietheorieën. Daarbij beogen de auteurs op basis van het door deze theorieën geboden kader te laten zien "wat de functie van de Management Accounting - en in het bijzonder van de budgettering, kostenverbijzondering en interne verrekenprijzen - is of zou kunnen zijn".

Daartoe worden enkele bouwstenen van economische organisatietheorie behandeld, met name de "behavioral theory of the firm", de "agentschapstheorie", en de transactiekosten theorie. Vervolgens wordt getracht waar dat mogelijk is de behandelde Management Accounting onderwerpen te relateren aan elementen van de economische organisatietheorieën.

Deze bespreking zal eerst kort ingaan op ieder van deze boeken afzonderlijk en vervolgens afsluiten met enkele meer algemene opmerkingen waartoe het kennis nemen van deze boeken aanleiding heeft gegeven.

Management Accounting in hoofdlijnen

Het boek Management Accounting in hoofdlijnen is opgebouwd uit de volgende hoofdstukken:

- 1 Management Accounting en Management Control
- 2 Kostprijscalculatie
- 3 Budgettering: de financieel-administratieve invalshoek
- 4 Budgettering: theorie en praktijk
- 5 Transfer pricing
- 6 Nieuwe trends in Management Accounting.

In zo'n 180 (kleine) pagina's wordt een zeer helder beeld geschetst van deze onderwerpen. Daarbij wordt in het eerste hoofdstuk Management Accounting omschreven als: "het verzamelen, bewerken, ordenen en presenteren van gegevens *over kosten en opbrengsten* die van belang zijn voor het nemen van *beslissingen door het management* in een organisatie".

H. Schreuder is plv. directeur Concernstrategie bij DSM. Tevens als part-time hoogleraar verbonden aan de Rijksuniversiteit Limburg

In het eerste hoofdstuk wordt uiteengezet dat Management Accounting gezien kan worden als een belangrijk element van het Management Control-systeem. Management Control wordt dan gedefinieerd als het systeem van planning en control door het management van een organisatie. Planning betreft de wijze waarop het management de toekomst wenst te beïnvloeden, terwijl control betrekking heeft op de middelen die het management gebruikt om het plan uit te voeren. In deze klassieke conceptie van Management Control moet aan vier voorwaarden worden voldaan:

- 1 er moet sprake zijn van min of meer ondubbelzinnige doelstellingen;
- 2 de input en/of de output van het proces moeten meetbaar zijn in termen van de doelstellingen;
- 3 men moet beschikken over een voorspellend model van het betrokken proces;
- 4 er moeten mogelijkheden tot interventie bestaan.

Is aan deze vier voorwaarden voldaan, dan kan Management Accounting de (financiële) gegevens leveren waarop management haar beslissingen kan baseren. Deze beslissingen zullen tot stand komen uit een vergelijking van de planning met de aangedragen informatie over de realisatie.

Men herkent de grondslagen van het klassieke cybernetisch model, zoals ook opgenomen in Bouma's Leerboek der Bedrijfseconomie.

Het inleidende hoofdstuk wordt gevolgd door een viertal hoofdstukken waarin de grondslagen van de kostprijscalculatie, de budgettering en de transfer pricing uiterst helder en toegankelijk worden weergegeven. De auteurs zijn er hierin geslaagd om deze onderwerpen te behandelen op een wijze die ook voor de niet-bedrijfseconomisch geschoolde begrijpelijk zullen zijn.

Het boekje wordt dan afgesloten met een hoofdstuk waarin de nieuwe trends in Management Accounting worden behandeld. Deze nieuwe trends hebben betrekking op de relaties met strategisch management, kwaliteitsmanagement, just in time-productie en prestatie meting.

Dit hoofdstuk zal de lezer het gevoel geven dat er een en ander aan het veranderen is in de wereld van de Management Accounting. Zo blijkt uit de bespreking van de relaties tussen Management Accounting en strategisch management, dat niet zozeer "cost accounting" belangrijk is maar

veeleer "cost management", d.w.z. het zodanig beheersen van de kosten dat de betrokken strategie optimaal wordt ondersteund. Daarbij wordt ook de traditionele "omgeving" van de organisatie in het denken betrokken, middels het analyseren van waardeketens, zowel intern als extern. Daarbij blijkt veelal dat organisationele afstemming een belangrijk element van cost management kan zijn.

Vervolgens blijkt uit de paragraaf uit kwaliteitsmanagement dat traditionele modellen van kwaliteits-kostenbepaling en voorraadbeheer zijn bezweken onder de druk van Total Quality Management en de nieuwe inzichten die daaruit voort zijn gekomen.

Tot slot wijzen de auteurs ook op het opkomen van prestatie meting, bijvoorbeeld in de vorm van "balanced business scorecards", die een integrale visie op de prestaties van organisaties proberen te geven. Daarbij vermelden de auteurs op de een na laatste pagina van hun boek dat "in het licht van de strategie van de onderneming de financiële indicatoren uit de Management Accounting een voornamelijk korte-termijnstrekking blijken te hebben". Deze mededeling komt daar ter plaatse tamelijk onverwacht. Tot dit laatste hoofdstuk vormde immers de cybernetische "planning and control" - visie het theoretisch kader van het boek. In dit laatste hoofdstuk wordt "planning" vervangen door het bredere strategie-begrip. Blijkbaar heeft met de oprekking van het begrip planning tot strategie ook de relatie van Management Accounting tot de control een wijziging ondergaan. Wellicht is zelfs het controlbegrip zelf aan herijking toe, nu het niet langer als pendant van het klassieke "planning"-begrip kan worden opgevat. Het kan de auteurs echter niet kwalijk worden genomen dat zij in het bestek van deze beknopte inleiding tot de Management Accounting geen ruimte hebben om de opgeroepen vragen ook bevredigend te beantwoorden.

Al met al moet geconcludeerd worden dat "Management Accounting in hoofdlijnen" een bijzonder handzame inleiding tot dit vakgebied is, waarbij de traditionele onderwerpen van de Management Accounting zeer toegankelijk behandeld worden, en waarbij de lezer terecht het vermoeden meekrijgt dat het vakgebied in beweging is. Daarbij wordt een aantal literatuurverwijzingen meegegeven voor verdere studie naar deze ontwikkelingen.

Management Accounting en Economische Organisatietheorie

Het tweede boek heeft een ambitieuzere doelstelling dan het eerste. Er wordt immers beoogd niet alleen de Management Accounting te behandelen maar ook de relaties tot de opkomende economische organisatietheorieën te schetsen.

Daarbij wordt ernaar gestreefd te laten zien wat de functie van Management Accounting is of zou kunnen zijn binnen het kader van deze theorieën. In wezen worden dezelfde onderwerpen behandeld als in het bovenstaande inleidende boek, echter op een iets theoretischer en dieper gravende wijze. Waar mogelijk worden de relaties met de Economische Organisatietheorie gelegd. Dit blijkt overigens wel mogelijk voor de onderwerpen kostenverbijzondering, budgettering en verrekenprijzen, maar niet voor het onderwerp planningsmodellen voor de korte termijn. Daarbij is de werkwijze van de auteurs dat eerst de genoemde onderwerpen worden behandeld, waarna de relatie tot de Economische Organisatietheorie wordt uiteengezet. Aangezien daarbij zowel gebruik wordt gemaakt van de agentschapstheorie als van de transactiekosten-theorie, terwijl bovendien verschillende elementen van deze theorieën aan bod komen, ontstaat een ietwat caleidoscopisch beeld.

Op zichzelf is de poging om een nieuw kader voor de Management Accounting te exploreren een welkome exercitie. De bij lezing van het eerste boekje reeds gewekte indruk bij deze recensent, nl. dat het klassieke cybernetische raamwerk steeds minder voldoet, werd bij kennisgeving van dit tweede boek nog versterkt.

De auteurs vermelden de "major topics in the field of management accounting", zoals opgesteld door Scapens (1985):

- 1 planning
- 2 cost classifications
- 3 control
- 4 costing
- 5 divisionalized organizations.

Zij merken hierover op dat zo'n indeling "waarschijnlijk meer bepaald is door de historische cumulatie van allerlei examenprogramma's dan door de logische opbouw van een algemene theorie van het vak" (p. 4). Er is inderdaad momenteel geen "algemene theorie van het vak"

voorhanden en dit gemis doet zich sterker voelen in een boek dat theoretischer van aard wil zijn dan in een inleidend, meer praktijkgericht werk. Des te opmerkelijker is het dat de auteurs na deze constatering de volgende reden geven om toch vast te houden aan bovenstaande indeling van het vak: "Omdat wij uiteraard aansluiting willen houden met de internationale trend in het onderwijs in de management accounting, zullen wij in het vervolg onze uiteenzetting mede laten bepalen door de gebruikelijke didactische fragmentatie van het vakgebied, zoals die door Scapens is aangegeven".

Door deze fragmentatie bij voorbaat te aangaan wordt het natuurlijk lastig voor de auteurs om een samenhangend beeld te schetsen van de management accounting. Daar komt bij dat de economische benaderingswijze van organisaties zelf nog een verbrokken karakter heeft. De auteurs spreken weliswaar hoopvol over de Economische Organisatietheorie, maar zoiets bestaat er nog niet. Er is veeleer sprake van een verzameling van economische benaderingen (vgl. Douma & Schreuder, 1991). Ook de poging om een meer algemeen "contracting"-perspectief uit te werken, heeft - voor zover ik kan overzien - nog niet geleid tot een meer algemene, consistente theorie.

Hoe dit ook zij, in dit boek wordt ervoor gekozen om elementen van economische benaderingen *na* de bespreking van onderwerpen uit de management accounting te gebruiken om theoretisch licht te werpen op het besproken onderwerp. Deze eclecticische benadering is wellicht onontkoombaar in het huidig stadium van ontwikkeling, maar leidt er wel toe dat een "didactisch gefragmenteerd" vakgebied in verbinding wordt gebracht met steeds verschillende elementen van onderscheiden economische benaderingen van organisaties. Door de gekozen opzet is niet te vermijden dat een caleidoscopisch beeld van het vakgebied wordt opgeroepen.

Het is zeker niet uitgesloten dat er een Economische Organisatietheorie zal ontstaan die als een theoretisch kader kan dienen voor de management accounting. Het lijkt mij dan waarschijnlijk dat het centrale vraagstuk van deze Economische Organisatietheorie het coördinatieprobleem zal zijn. Markt en organisatie kunnen dan als alternatieven voor de coördinatie van collectieve econo-

mische actie worden gezien. Op markten fungeert de prijs als coördinatiemechanisme; in organisaties dienen andere mechanismen te worden gebruikt. Voor een deel kan getracht worden marktprijzen zo dicht mogelijk te benaderen. "Marktconforme" transfer prijzen en bepaalde vormen van kostentoekening kunnen worden beschouwd als zulke benaderingen van marktprijzen. Organisatorische coördinatie zal echter altijd behelzen dat ook van andere coördinatiemechanismen gebruik zal moeten worden gemaakt (Schreuder, 1993).

Wellicht dat de systematische analyse van de comparatieve voordelen van alternatieve coördinatiemechanismen eens de beoogde Economische Organisatietheorie zal opleveren, die dan tevens als een theoretisch kader voor de management accounting kan dienen.

Algemene afsluitende opmerkingen

Wellicht mag ik ter afsluiting enkele opmerkingen maken van meer algemene aard.

Deze opmerkingen betreffen het vakgebied van control als zodanig. Zij zijn weliswaar medegeïnspireerd door deze boekbespreking, maar behelzen ook een reflectie op de stand van ontwikkeling van het vakgebied zoals ik die ervaar.

a Mijn eerste waarneming is dat er blijkbaar een grote terminologische (of is het begripsmatige?) verwarring heerst in dit vakgebied. Ter adstructie kan het begrippenstelsel uit de besproken boeken worden gezien (maar dan puur als illustratie van de stand van de literatuur):

- Management Accounting wordt opgevat als een element van Management Control (B,F&vH, p.12)
- Management Control wordt vervolgens gedefinieerd als het systeem van planning en control (p. 14). Dit lijkt mij overigens een recursieve definitie.
- Tot de "major topics in the field of Management Accounting", zoals overgenomen van Scapens (1985) blijkt tot slot ook het onderwerp control te behoren (B&vH, p. 3).

Het bovenstaande lijkt mij een uiterst verwarringwekkend stelsel van definities en omschrijvingen, dat intern inconsistent is.

b Wat ook opvalt is dat Management Accounting blijkbaar een aantal onderwerpen bevat

waarvan de onderlinge verbanden niet helder zijn. Er is geen theoretisch kader voorhanden, waaruit dit verband zou kunnen blijken. Ook de Economische Organisatietheorie biedt vooralsnog niet een dergelijk kader. De onderwerpen zijn veelal gegroeid uit de praktijk en in een enkel geval uit de theorie. Zij vormen een tamelijk onsamenhangend geheel, zoals ook door de auteurs wordt vermeld (pp. 3/4).

c Al met al geeft het vakgebied de indruk met moeite de dynamische ontwikkelingen in de praktijk bij te kunnen houden. In het inleidende boekje worden een aantal van deze "nieuwe trends", zoals vermeld, aangestipt. Er lijkt een herconceptualisering van Management Control c.q. Management Accounting nodig te zijn. Het eenvoudige cybernetische model lijkt niet langer functioneel. Door steeds meer auteurs wordt gewezen op de noodzaak voor een dergelijke herconceptualisering (zie bijv. Meij, 1995 en Traas, 1995).

Daarbij kan er, zoals gebruikelijk in de bedrijfseconomie, langs verschillende wegen gewerkt worden aan zo'n herconceptualisering. In Schreuder (1985) onderscheidde ik de restrictieve strategie, waarin de economisch-theoretische oriëntatie dominant is, van de niet-restrictieve, waarin de praktische oriëntatie meer centraal staat. Beide wegen worden ook ten aanzien van het onderwerp management accounting bewandeld. Een goed voorbeeld van de niet-restrictieve strategie verscheen dezer dagen in de vorm van Bob Simons' boek "Levers of Control". Simons' werk is gebaseerd op veelomvattend praktijkonderzoek, zoals de laatste jaren in diverse tijdschriftartikelen gerapporteerd.

Hij maakt in zijn theorievorming gebruik van een ruim (Mintzbergiaans) strategiebegrip. Vooral zijn onderscheid in het gebruik dat managers van controlsystemen maken (diagnostisch versus interactief) zal m.i. een blijvende bijdrage aan het vakgebied betekenen.

d Al met al zou ik verwachten dat het vakgebied de komende jaren nog belangrijke paradigmatische verschuivingen zal ondergaan. Daarbij zijn een aantal ontwikkelingsrichtingen, naar ik meen, nu al te signaleren:

- het "control"-begrip zal integraler van karakter worden

- de scheiding tussen financieel en niet-financieel c.q. accounting en non-accounting zal minder stringent kunnen en moeten worden
- control zal veel meer ingebed worden in c.q. aansluiten op een ruimere opvatting van strategie
- deze verruiming zal het traditionele cybernetische “planning and control”-model vervangen door haar te omvatten.

L I T E R A T U U R

- Douma, S. & H. Schreuder (1991), *Economic Approaches to Organizations*, Prentice-Hall.
- Meij, H., Over chaos en control, (1995), in: C. Izeboud & J. Klaassen (red.), *De controller gepromoveerd*, Liber Amicorum Prof. Traas, Samsom.
- Scapens, R.W., (1985), *Management Accounting: A Review of Recent Developments*, Macmillan.
- Schreuder, H., (1985), *Economie (en) bedrijven*, oratie RL, Maastricht.
- Schreuder, H., Coase, Hayek, and Hierarchy, (1993), in: S. Lindenberg & H. Schreuder, *Interdisciplinary Perspectives on Organization Studies*, Pergamon Press.
- Simons, R., (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press.
- Traas, L., (1995), *Bedrijfseconomie en bedrijfsbestuur: een haat-liefde verhouding?*, afscheidsrede VU.