

'Niet-rationele' accounting-praktijken in organisaties

Drs. M. van Dijk

1 Inleiding

In de loop der jaren is een groot aantal handboeken verschenen op het gebied van management accounting. In deze boeken wordt de 'conventional wisdom' weergegeven omtrent de wijze waarop accountingsystemen ontworpen en gebruikt dienen te worden voor besluitvorming en control. Volgens deze conventional wisdom mag bijvoorbeeld bij het nemen van beslissingen alleen rekening worden gehouden met de toekomstige gevolgen van beslissingsopties en mogen managers slechts verantwoordelijk worden gesteld voor kosten en opbrengsten, die zij ook kunnen beheersen (controllability-principe). Uit een groot aantal empirische studies blijkt echter, dat de accountingpraktijk vaak sterk afwijkt van de theorie van de handboeken. Over dit onderwerp zijn recentelijk in het MAB twee artikelen verschenen. In mei 1992 schreef Wouters over de neiging van besluitvormers om rekening te houden met capaciteitskosten, hoewel deze kosten op korte termijn niet beïnvloed kunnen worden en Antonides en Van Dinther schreven in oktober 1992 over de irrationele neiging van besluitvormers, om bij beslissingen over het doorgaan of stoppen van (verliesgevende) projecten, rekening te houden met in het verleden gedane investeringen.

In dit artikel zullen we nader ingaan op het verschijnsel van de 'niet-rationele' accountingpraktijken.¹ Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 zullen we een aantal 'niet-rationele' accountingpraktijken beschrijven. In paragraaf 3 en 4 zullen we nagaan waarom deze praktijken voorkomen. Hieruit zal blijken dat veel praktijken die

op het eerste gezicht weinig 'rationeel' lijken, bij nader inzien toch vaak doelgericht zijn en voordelen opleveren voor de organisatie of haar leden. In paragraaf 5 zullen we onze conclusies samenvatten en enige aanbevelingen doen over de verdere ontwikkeling van het vakgebied management accounting.

2 Voorbeelden van 'niet-rationele' accountingpraktijken

2.1 Gebruik van 'sunk costs'

Volgens de conventional wisdom zijn bij het nemen van beslissingen alleen de *toekomstige* gevolgen van beslissingsopties relevant (voor zover deze voor de diverse opties verschillen) en dient geen rekening te worden gehouden met gebeurtenissen die reeds hebben plaatsgevonden. Dit heeft tot gevolg dat uitgaven (in geld of moeite), die in het verleden hebben plaatsgevonden (sunk costs), voor de besluitvorming dus niet relevant zijn (zie bijvoorbeeld Arnold en Hope, 1990).

In de praktijk wordt bij het nemen van beslissingen echter heel vaak wel met sunk costs rekening gehouden. Zo zijn in de privé-sfeer veel mensen (waaronder de schrijver), die reeds lang op een lift hebben gewacht, bijvoorbeeld geneigd om nog langer te wachten en niet de trap te nemen, 'omdat dit anders zonde zou zijn van de tijd die ze al hebben gewacht'. In organisaties wordt vooral bij beslissingen over het doorgaan of stop-

Drs. M. van Dijk heeft Bedrijfseconomie (1974) en Accountancy (1981) gestudeerd aan de EUR. Hij is als universitair hoofddocent verbonden aan de Economische Faculteit van de RUG (vakgroep Accountancy).

pen van verliesgevende projecten met sunk costs rekening gehouden. Zo geeft Staw (1981) als voorbeeld een ambitieus project van een stadsbestuur ter verbetering van het rioleringsstelsel. Naarmate het project vordert wordt steeds meer duidelijk, dat de kosten van het project als gevolg van onverwachte technische problemen veel hoger zullen uitvallen dan men aanvankelijk had geraamd, waardoor in toenemende mate getwijfeld werd aan de wenselijkheid van de onderneming. Nochtans besloot men met het project door te gaan 'omdat stoppen zonde zou zijn van alle middelen die reeds in het project zijn geïnvesteerd'. Staw (1981) en Thaler (1980) geven een groot aantal praktijkvoorbeelden waarin besloten werd om ondanks tegenvallende resultaten met projecten door te gaan, omdat rekening werd gehouden met sunk costs.

2.2 Afwijkingen van het 'controllability-principe'

Volgens de conventional wisdom mogen managers alleen verantwoordelijk worden gesteld en beoordeeld op grond van opbrengsten en kosten die zij kunnen beheersen (controllability-principe). Als redenen worden hiervoor genoemd:

- het beoordelen van managers op grond van resultaten, die mede worden beïnvloed door factoren buiten hun macht, is in strijd met de rechtvaardigheid;
- resultaten die door managers niet kunnen worden beheerst, zeggen weinig over de prestaties van deze managers. Als managers op grond van zulke resultaten worden beoordeeld, is het mogelijk dat goede managers een slechte beoordeling krijgen en worden vervangen, terwijl slechte managers juist in hun functie worden gehandhaafd;
- het beoordelen van managers op grond van factoren buiten hun beïnvloedingssfeer leidt ertoe, dat deze managers een groter risico lopen waarvoor zij gecompenseerd zullen willen worden in de vorm van een hogere beloning.

In de praktijk wordt vaak van het controllability-principe afgeweken. Zo komt het bijvoorbeeld vaak voor dat managers worden beoordeeld op grond van financiële resultaten waarin doorbelas-

te concernkosten zijn opgenomen, hoewel zij deze kosten nauwelijks kunnen beïnvloeden (hierop zal in de volgende paragraaf worden ingegaan). Ook komt het vaak voor dat managers worden beoordeeld door hun resultaten te vergelijken met de resultaten van andere managers (relative performance evaluation), hoewel zij de resultaten van deze andere managers uiteraard niet kunnen beïnvloeden (zie bijvoorbeeld Maher, 1987).

Omgekeerd komt het ook voor dat managers *niet* verantwoordelijk worden gesteld voor financiële gevolgen, die wel door hen worden veroorzaakt. Zo worden produktiemanager bijvoorbeeld vaak niet verantwoordelijk gesteld voor de voorraadkosten van geproduceerde goederen, hoewel deze in sterke mate worden beïnvloed door beslissingen van de managers over de omvang van de produktieseries. Uit een onderzoek van Zimmerman (1987) bleek dat dit tot gevolg heeft, dat de omvang van de produktieseries vaak op een te hoog niveau wordt vastgesteld, omdat bij grote produktieseries weliswaar de voorraadkosten stijgen (hiervoor worden de managers echter niet verantwoordelijk gesteld), maar de produktiekosten dalen (hierop worden de managers wel beoordeeld).

2.3 Allocatie van indirecte kosten

In de praktijk komt allocatie van indirecte kosten zeer vaak voor. Zo bleek uit een onderzoek van Fremgen en Liao (1981) dat allocatie van indirecte kosten in 84% van de ondernemingen wordt toegepast.

Gealloceerde indirecte kosten worden ook veel gebruikt voor het nemen van beslissingen en voor controldoeleinden. Zo bleek uit een studie van Govindarajan en Anthony (1983) bij meer dan 50 produktiebedrijven, dat in 83% van deze bedrijven de verkoopprijzen werden vastgesteld op grond van de full costs van de produkten (dus inclusief gealloceerde indirecte kosten). De With en Faas (1986) kwamen in een onderzoek onder Nederlandse bedrijven tot vergelijkbare resultaten. Uit een onderzoek van Ramadan (1989) bij 120 gedivisionaliseerde bedrijven bleek, dat in 57% van deze bedrijven de kosten van het

hoofdkantoor (concernkosten) werden doorberekend in de divisieresultaten op grond waarvan de divisie managers werden beoordeeld.

Hoewel allocatie van indirecte kosten in de praktijk zeer vaak voorkomt, wordt in de literatuur ernstig getwijfeld aan het nut ervan. Baiman (1990) vertolkt deze gevoelens als hij opmerkt '... probably the most often used and hardest to rationalize managerial accounting procedure is cost allocation' (p. 365).

De belangrijkste bezwaren tegen het alloceren van indirecte kosten zijn:

- Gealloceerde indirecte kosten zijn niet relevant voor beslissingsdoeleinden.
Gealloceerde indirecte kosten worden meestal niet beïnvloed door beslissingsopties en zijn daarom niet relevant voor de besluitvorming. Zo worden de directiekosten van ondernemingen vaak toegerekend naar de diverse eindproducten en vervolgens gebruikt voor het vaststellen van de verkoopprijzen. De directiekosten worden echter door beslissingen over de verkoopprijzen niet beïnvloed, zodat deze kosten voor deze beslissingen ook niet relevant zijn.
- Gealloceerde indirecte kosten zijn ook niet relevant voor controldoeleinden.
Gealloceerde indirecte kosten kunnen door managers meestal niet worden beïnvloed en zijn dus ook niet relevant bij het beoordelen van deze managers (controllability-principe). Zo kunnen divisie managers de kosten van het hoofdkantoor veelal niet beïnvloeden en dienen dus ook niet beoordeeld te worden op grond van divisieresultaten, waarin doorbelaste concernkosten zijn opgenomen.

Tenslotte is ook de wijze waarop indirecte kosten in de praktijk worden gealloceerd vaak arbitrair en weinig rationeel. Zo dienen indirecte kosten volgens de handboeken aan kostendragers te worden toegerekend naar de mate waarin deze de indirecte kosten veroorzaken. Uit het onderzoek van Fremgen en Liao (1981) blijkt echter dat indirecte kosten vaak worden gealloceerd op grond van geheel andere criteria, zoals 'ability to bear' of 'fairness'. Vooral Johnson en Kaplan (1987) heb-

ben er verder op gewezen, dat de wijze waarop in de praktijk kosten worden gealloceerd, vaak zeer arbitrair is en daardoor tot irrationele uitkomsten leidt. Zo worden in industriële ondernemingen indirecte kosten vaak aan producten toegerekend via een opslag op de directe arbeidskosten. Bij moderne produktiemethoden (met lage directe arbeidskosten en hoge indirecte produktiekosten) leidt dit in de praktijk tot opslagen op de directe arbeidskosten van 1000–2000%(!). Dit leidt vervolgens weer tot irrationele besluiten, zoals een sterke druk om de directe arbeidskosten verder te verlagen, omdat hierdoor immers grote 'besparingen' op de toegerekende indirecte kosten gerealiseerd kunnen worden. In werkelijkheid blijven de indirecte produktiekosten natuurlijk even hoog als ze al waren.

2.4 Verwaarlozen van opportunity costs

Volgens de conventional wisdom zijn opportunity costs voor het nemen van beslissingen even relevant als out-of-pocket costs (Arnold en Hope, 1990). In de praktijk wordt bij het nemen van beslissingen echter heel vaak geen rekening gehouden met opportunity costs en wordt door accountingsystemen vrijwel nooit informatie over opportunity costs verschaft.

Thaler (1980) geeft een aansprekend voorbeeld van het verwaarlozen van opportunity costs, door er op te wijzen dat veel personen met een drukke baan hun eigen grasveld maaien, hoewel hun buurjongen dit voor f 10,- ook wel wil doen en zij, als zij de tijd die voor het maaien nodig is zouden besteden aan nevenwerkzaamheden, zeker f 100,- zouden verdienen. Blijkbaar wordt bij het nemen van de beslissing over het wel of niet maaien van het grasveld alleen rekening gehouden met de out-of-pocket costs (namelijk f 10,-) en niet met de opportunity costs (namelijk f 100,-). Ook uit diverse laboratoriumexperimenten blijkt dat opportunity costs bij het nemen van beslissingen vaak worden verwaarloosd. Zo lieten Becker et al (1974) een aantal MBA-studenten kiezen uit twee investeringsprojecten, waarbij het ene project alleen out-of-pocket costs en het andere project alleen opportunity costs met zich mee bracht. De

studenten bleken een systematische voorkeur te hebben voor de projecten met de opportunity costs, waaruit geconcludeerd kan worden, dat opportunity costs ten opzichte van out-of-pocket costs worden ondergewaardeerd.²

2.5 Investeringsbeslissingen

Bij het nemen van investeringsbeslissingen dient rekening te worden gehouden met de cash flows, de tijdstippen waarop deze cash flows ontstaan, het risico van de investering, de tijdsvoorkeur, de condities op de kapitaalmarkt en de inflatie. Om met al deze factoren rekening te houden wordt in de literatuur de 'discounted cash flow' methode aanbevolen om investeringsbeslissingen te nemen. Er bestaan ook andere methoden van investeringsselectie, zoals de 'accounting rate of return' methode en de 'pay back' methode, die echter belangrijke tekortkomingen hebben. Zo wordt bij de 'pay back' methode bijvoorbeeld geen rekening gehouden met de cash flows na de terugverdientijd, de tijdsvoorkeur van de beslisser, de condities op de kapitaalmarkt en de inflatie.

In de praktijk worden geavanceerde selectiemethoden als de DCF-methode echter weinig gebruikt en blijken gebrekkige methoden als de 'accounting rate of return' methode en de 'pay back' methode juist veel toegepast te worden. Zo bleek uit een onderzoek van Bouma en Schipperijn (1986) bij 69 bedrijven, dat de DCF-methode in slechts 25% van de bedrijven werd toegepast, terwijl de ARR-methode in 69% en de 'pay back' methode in 49% van de bedrijven werd gebruikt.

2.6 Haalbaarheid van budgetdoelstellingen

Volgens de conventional wisdom dienen budgetten, om een maximale motivatie te verkrijgen, op een zodanig niveau vastgesteld te worden, dat de kans dat de budgetten gerealiseerd kunnen worden niet groter is dan 25–50% (Merchant en Manzoni, 1989).

Uit onderzoek blijkt echter dat budgetten in de praktijk veelal relatief gemakkelijk gerealiseerd kunnen worden. Zo bleek uit een onderzoek van

Umapathy (1987) dat in 93% van de gevallen de budgetten door de betreffende managers als haalbaar werden beschouwd. Uit een onderzoek van Merchant en Manzoni (1989) bleek dat in 74% van de gevallen de vastgestelde budgetten ook daadwerkelijk gerealiseerd werden.

Uit onderzoek blijkt verder dat budgetten, in afwijking van de theorie soms juist op een zo hoog niveau worden vastgesteld, dat ze vrijwel onhaalbaar zijn. Uit het onderzoek van Merchant en Manzoni (1989) bleek dat in 7% van de onderzochte bedrijven de budgetten op een zo hoog niveau waren gesteld, dat de haalbaarheid op minder dan 5% werd geschat.

2.7 'Irrationele' beloningspraktijken

Accountingsystemen spelen een belangrijke rol bij de financiële planning en control van organisaties door het formuleren van financiële doelstellingen en het bewaken van de realisatie van deze doelstellingen. Om ervoor te zorgen dat de leden van de organisatie zich conform het organisatiebelang gedragen, dienen de organisatieleden, die een bijdrage leveren tot de realisatie van de doelstellingen, beloond te worden en degenen die zich gedragen op een wijze die hiermee in strijd is, te worden gestraft.

In de praktijk handelen organisaties echter vaak in strijd met deze simpele regel en komt het vaak voor dat gewenst gedrag niet wordt beloond (en soms zelfs gestraft), terwijl ongewenst gedrag juist wordt beloond.

Een voorbeeld zijn universiteiten. Een van de hoofddoelstellingen van universiteiten is het geven van goed onderwijs aan studenten en verwacht zou mogen worden dat docenten die goed onderwijs verzorgen, hiervoor beloond worden. In werkelijkheid levert echter alleen het verrichten van onderzoek voordelen op (in de vorm van meer prestige en promotie) en is het geven van (veel) goed onderwijs zelfs nadelig, omdat hierdoor het (wel beloonde) onderzoek in het gedrang komt (Kerr, 1975). Het is dan ook niet verwonderlijk dat de kwaliteit van het onderwijs bij veel universiteiten een probleem is.

Ook bij ondernemingen komen 'niet-rationele'

beloningspraktijken vaak voor. Veel ondernemingen stoppen veel tijd en energie in het formuleren van lange-termijndoelstellingen en strategische plannen om deze doelstellingen te realiseren, maar beoordelen en belonen managers vrijwel uitsluitend op grond van financiële resultaten op korte termijn (budgetresultaten). Door deze sterke nadruk op de korte-termijnresultaten gaan managers zich in de praktijk vaak gedragen op een manier die strijdig is met de lange-termijndoelstellingen van de organisatie (zogenoemde korte-termijnbias). Merchant (1989) geeft hiervan een aantal voorbeelden. Zo zijn managers die vooral worden beoordeeld en beloond op grond van korte-termijnresultaten, geneigd om geen investeringen te doen waarvan de voordelen pas op wat langere termijn optreden (zoals investeringen in research en development),³ onderhoud aan produktiemiddelen uit te stellen (om hiermee de winst van de huidige periode te verhogen) en aan afnemers minder service te verlenen (hetgeen ten koste gaat van de omzet op langere termijn). Lawler (1976) geeft een aantal voorbeelden van korte-termijnbias in de vorm van rigide bureaucratisch gedrag van werknemers (men stemt zijn gedrag af op hetgeen door het control-systeem als 'performance' wordt gemeten, ook als dit ten koste gaat van de doelstelling van de organisatie op langere termijn).

Een ander voorbeeld van een beloningspraktijk die afwijkt van hetgeen de conventional wisdom voorschrijft, is de beloning van verkooppersoneel (vertegenwoordigers). Volgens de conventional wisdom dienen verkopers een provisie te ontvangen over de gerealiseerde brutowinst, omdat op deze wijze de ondernemingswinst wordt gemaximaliseerd (Weinberg, 1975 en 1978 en Greer en Hawkins, 1976). In de praktijk ontvangen verkopers echter vrijwel altijd een provisie over de gerealiseerde *omzet*, waardoor zij dus evenzeer worden gemotiveerd om produkten met een lage brutowinst te verkopen als produkten met een hoge brutowinst (Rutterford, 1983 en Still et al, 1988).

2.8 Rituele accountingpraktijken

Rituelen zijn technisch niet noodzakelijke activi-

teiten, waaraan leden van een culturele groep deelnemen en die een doel in zichzelf vormen (Hofstede, 1986). Ook in organisaties komen rituelen voor. Voorbeelden hiervan zijn de jaarlijkse sportdag die in veel organisaties wordt gehouden, met als hoogtepunt de voetbalwedstrijd tussen personeel en leiding (symbolische betekenis: versterken saamhorigheidsgevoel via het uitvechten van conflicten), de jaarlijkse nieuwjaarstoespraak van de directeur (betekenis: versterken saamhorigheidsgevoel) en de in veel organisaties voorkomende 'ontgroeningspraktijken' voor nieuwe personeelsleden (betekenis: opnemen van outsiders in de groep) (zie bijvoorbeeld Trice en Beyer, 1984).

Ook op het gebied van accounting komen praktijken voor die technisch gezien overbodig zijn en een voornamelijk rituele betekenis hebben. Een voorbeeld van zo'n ritueel is het grote belang dat veel accountants hechten aan een volledige betrouwbaarheid van accountinginformatie ('alles moet tot op de cent kloppen'), terwijl algemeen bekend is dat subjectieve ramingen en arbitraire elementen (zoals bijvoorbeeld het ramen van de economische levensduur van produktiemiddelen en het vaststellen van verdeelsleutels voor de allocatie van indirecte kosten) bij het produceren van accountinginformatie een grote rol spelen (zie ook Van Manen, 1989). Een ander voorbeeld van een accountingritueel is de grote nadruk die in veel organisaties wordt gelegd op geheimhouding van (alle) accountinginformatie, terwijl slechts een beperkt deel van deze informatie (voornamelijk informatie over omzet en afnemers) als 'gevoelig' beschouwd dient te worden. Ook de nadruk die in veel organisaties wordt gelegd op 'control' heeft vaak een ritueel karakter. Zo worden bijvoorbeeld in veel aannemingsbedrijven aan de leiding regelmatig overzichten verschaft over de ontwikkeling van de kosten van de diverse projecten ten opzichte van de begrote kosten (met een nauwkeurige analyse van de verschillen), terwijl iedereen weet dat de betrouwbaarheid van de begrotingen vaak gering is en dat de projectleiders uitgebreide mogelijkheden hebben om de projectkosten te manipuleren (bijvoorbeeld door kosten tussen de diverse projecten

te 'schuiven'). Andere voorbeelden van rituele accountingpraktijken zijn het gebruiken van accountinginformatie voor het achteraf rechtvaardigen van reeds genomen beslissingen (Staw, 1980; Burchell et al, 1980 en Hofstede, 1986), het rituele karakter van de jaarlijkse budgetvaststelling (Hofstede, 1967; Cooper et al, 1981 en Coveleski en Dirsmith, 1986) en het regelmatig verschaffen van gedetailleerde accountingoverzichten, die vervolgens nauwelijks worden gebruikt (Mintzberg, 1975 en Preston, 1986).

3 Oorzaken van 'niet-rationele' accountingpraktijken: de (impliciete) veronderstellingen van de conventional wisdom

3.1 Inleiding

De accountingpraktijk wijkt vaak af van de conventional wisdom, omdat deze uitgaat van (impliciete) veronderstellingen, die in de praktijk niet opgaan. De belangrijkste van deze veronderstellingen zijn:

- aanwezigheid van doelcongruentie tussen beslissers (managers) en eigenaren van de onderneming;
- organisaties streven naar maximalisatie van de winst op korte termijn;
- de diverse functies die accountingsystemen vervullen zijn niet strijdig;
- de verschafte informatie is kosteloos;
- beslissers hebben onbeperkte cognitieve mogelijkheden;
- de wijze waarop accountingsystemen ontworpen en gebruikt dienen te worden is niet afhankelijk van de omstandigheden.

3.2 Doelcongruentie tussen managers en eigenaren

De conventional wisdom gaat er van uit dat werknemers (arbeiders) lui en inefficiënt zijn en vooral hun eigen belangen nastreven, hetgeen tot gevolg heeft dat efficiency van de produktie via het accountingsysteem scherp bewaakt dient te worden.

Vreemd genoeg gaat de conventional wisdom er vervolgens (impliciet) van uit, dat managers in organisaties *niet* hun eigen belangen nastreven, maar zich richten op de doelstellingen van de eigenaren van de onderneming. In werkelijkheid laten managers zich bij het nemen van beslissingen vaak ook door hun eigen belangen leiden, waardoor afwijkingen van de conventional wisdom worden veroorzaakt.

Enige voorbeelden:

- Merchant en Manzoni (1989) wijzen er op dat budgetten veelal in overleg tussen managers en hun chefs worden vastgesteld en dat het voor zowel managers als voor hun chefs onvoordelig is om moeilijk haalbare budgetten vast te stellen. Voor de managers is dit onvoordelig, omdat het niet realiseren van budgetten hun carrière kan schaden. Ook voor de chefs is het echter onvoordelig om budgetten op een (te) hoog niveau vast te stellen, omdat zij zich, bij het niet realiseren van de budgetten door hun ondergeschikten, zullen moeten verantwoorden bij de leiding van de organisatie. Otley en Berry (1979) hebben er op gewezen dat, als de kans dat budgetten worden gehaald kleiner is dan 50%, als gevolg van statistische redenen de kans dat geaggregeerde budgetten (waarvoor de chef verantwoordelijk is) gerealiseerd kunnen worden, veel kleiner is dan de kans dat de individuele budgetten worden gehaald. Verder heeft het niet halen van budgetten door managers tot gevolg dat hun chefs zich intensief met de problemen moeten gaan bezighouden, hetgeen door deze drukbezette chefs veelal niet met applaus wordt begroet.
- Merchant en Manzoni (1989) hebben ook gewezen op het feit dat managers soms zelf aandringen op budgetten die juist zeer moeilijk haalbaar zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval bij zeer ambitieuze managers die willen laten zien dat zij zelfs zeer moeilijke doelstellingen kunnen realiseren. Ook bij managers die in het verleden slecht hebben gepresteerd, waardoor hun positie gevaar loopt, komt het vaak voor dat zij op moeilijk haalbare budgetten aandringen om te laten zien dat ze echt wel goede prestaties kunnen leveren. Tenslotte

komt het ook voor dat managers aandringen op zeer moeilijk haalbare budgetten om op deze wijze extra financiële middelen te krijgen voor investeringen.

- Voor het toepassen van geavanceerde investeringsselectiemethoden als de DCF-methode dient precies aangegeven te worden welke cash-flows als gevolg van de investering worden verwacht. Cooper (1975) heeft er op gewezen dat het voor indieners van investeringsvoorstellen vaak voordelen heeft de voorstellen wat vaag te houden en financiële ramingen niet te expliciteren, omdat op deze wijze meer steun voor de voorstellen kan worden verkregen, terwijl de indieners bovendien minder kwetsbaar zijn voor kritiek achteraf als de financiële ramingen onjuist blijken te zijn.
- Volgens Northcraft en Wolf (1984) is het voor managers soms voordelig om door te gaan met verliesgevende projecten, omdat zij wel worden beloond als zij er in slagen het project winstgevend te maken, maar niet verantwoordelijk gesteld worden voor de extra verliezen als het project toch mislukt. Dit is bijvoorbeeld het geval als de manager, die het project heeft opgestart, de organisatie verlaat en wordt vervangen door een andere manager, die vervolgens de beslissing moet nemen om met het project door te gaan of te stoppen. Voor de nieuwe manager is het in zo'n geval vaak voordelig met het project door te gaan, omdat hij bij mislukking de schuld eenvoudig op zijn voorganger kan schuiven.
- Volgens Rutterford (1983) worden verkopers vaak beloond op grond van de gerealiseerde omzet (en niet op grond van de gerealiseerde brutowinst zoals door de conventional wisdom wordt voorgeschreven), omdat de beloning van de ondernemingsleiding zelf vaak vooral afhankelijk is van de omvang en omzet van de onderneming.

In sommige gevallen worden afwijkingen van de conventional wisdom juist veroorzaakt doordat de ondernemingsleiding op deze wijze probeert opportunistisch gedrag van managers *te voorkomen*. Enige voorbeelden:

- Volgens de literatuur is het doorberekenen

van concernkosten aan divisies niet zinvol, omdat deze kosten door de divisie managers niet kunnen worden beïnvloed. Zimmerman (1979) heeft er echter op gewezen dat het *niet* doorberekenen van concernkosten hogere divisieresultaten tot gevolg heeft, hetgeen vaak leidt tot 'sloppy' gedrag inzake de kosten en consumptie van 'perquisites' in de vorm van grote directiekamers met hoogpolig tapijt, aparte lunchkamers voor directieleden enzovoort. Het doorbelasten van concernkosten naar divisies heeft volgens hem dan ook tot doel divisie managers onder druk te zetten hun kosten te verlagen en consumptie van 'perquisites' af te remmen en verklaart waarom indirecte kosten vaak aan divisies worden toegerekend op grond van 'ability to bear'. Zimmerman (1979) heeft er verder op gewezen dat niet doorbelasten van concernkosten zou leiden tot een onbeperkt gebruik door de divisies van de diensten van de concernstaf, hetgeen op termijn zou leiden tot uitbreiding van de capaciteit en hogere kosten.

- Volgens de conventional wisdom dienen budgetten moeilijk haalbaar te zijn om managers maximaal te motiveren. Volgens Merchant en Manzoni (1989) wordt dit voorschrift in de praktijk echter vaak niet gevolgd, omdat moeilijk haalbare budgetten leiden tot opportunistisch gedrag van managers, zoals streven naar budgettaire slack, korte-termijnbias en manipulatie van informatie.
- Volgens de conventional wisdom mogen managers alleen worden beoordeeld op grond van resultaten die zij kunnen beheersen. In de praktijk worden managers echter vaak beoordeeld op grond van resultaten die ook door andere managers worden beïnvloed, om hen op deze wijze te dwingen tot een betere samenwerking (Merchant, 1987).

3.3 Maximalisatie van de winst op korte termijn

De 'conventional wisdom' gaat er (impliciet) van uit dat organisaties vooral streven naar maximalisatie van de winst op korte termijn. Dit blijkt onder meer uit de nadruk die wordt gelegd op een juiste berekening van de *jaarwinst*, uit het feit

dat financiële planning en controlsystemen zoals budgettering steeds betrekking hebben op de korte termijn,⁴ en uit de nadruk die wordt gelegd op de beoordeling en beloning van managers op grond van korte-termijnresultaten.

In de praktijk zijn echter vaak (ook) andere doelstellingen, zoals omzetvergroting en winstgevendheid op lange termijn van belang en dit leidt er soms toe dat de accountingpraktijk afwijkt van de theorie. Enige voorbeelden:

- Volgens de conventional wisdom dienen verkopers beloond te worden op grond van de gerealiseerde brutowinst, omdat dit leidt tot maximalisatie van de winst (op korte termijn). In de praktijk is vergroting van omzet en marktaandeel echter vaak een voorwaarde voor winstgevendheid *op langere termijn*, hetgeen tot gevolg heeft dat verkopers vooral worden beloond op grond van de gerealiseerde omzet.
- Volgens de conventional wisdom dient bij het vaststellen van verkoopprijzen geen rekening te worden gehouden met indirecte kosten, omdat (op korte termijn) deze kosten vast zijn. Hoewel dit inderdaad leidt tot maximalisatie van de winst op korte termijn, is het gevolg vaak wel dat prijsbederf ontstaat, waardoor de winstgevendheid *op langere termijn* wordt geschaad. In de praktijk worden verkoopprijzen dan ook vaak gebaseerd op de full costs van producten (dus inclusief gealloceerde indirecte kosten), omdat hierdoor de winstgevendheid op langere termijn beter wordt gewaarborgd (Govindarajan en Anthony, 1983).
- Volgens de conventional wisdom dienen investeringsbeslissingen te worden genomen met behulp van geavanceerde selectiemethoden, die rekening houden met alle cash flows van de investeringen. Finnie (1988) heeft er echter op gewezen dat geavanceerde methoden als de DCF-methode vaak niet worden gebruikt, omdat bij investeringen vaak *strategische* overwegingen de doorslag geven, zoals de wens om op langere termijn de slag met de concurrentie niet te verliezen. Zulke strategische overwegingen laten zich echter

vaak moeilijk vertalen in geraamde cash flows, hetgeen voor het toepassen van geavanceerde selectiemethoden een voorwaarde is.

- Wouters (1992) geeft een verklaring van de neiging van managers, om bij korte-termijnbeslissingen over de aanwending van aanwezige productiecapaciteit, rekening te houden met de in het verleden gemaakte kosten van aanschaf van de capaciteit. Volgens hem is het vaak gewenst om ook bij korte-termijnbeslissingen toch met deze capaciteitskosten rekening te houden, omdat als gevolg van korte-termijnbeslissingen vaak capaciteit over *langere termijn* wordt vastgelegd, waardoor de capaciteit niet meer beschikbaar is voor (meer winstgevende) toepassingen. De capaciteitskosten waarmee rekening wordt gehouden zijn in feite een vergoeding voor het opofferen van toekomstige, meer winstgevende capaciteitsaanwendingen (vergoeding voor opportunity costs). Volgens Wouters (1992) is het verwaarlozen van de capaciteitskosten dan ook alleen gerechtvaardigd als de betreffende activiteiten op ieder ogenblik gestaakt kunnen worden.

3.4 Accountingsystemen vervullen meerdere functies

Accountingsystemen vervullen in organisaties vaak meerdere functies. Zo verschaffen accountingsystemen informatie voor het nemen van beslissingen, maar worden ook gebruikt voor het motiveren van managers en voor planning en coördinatie. De conventional wisdom houdt er onvoldoende rekening mee dat de diverse functies vaak strijdige eisen stellen aan accountingsystemen, waardoor afwijkingen van de conventional wisdom ontstaan.⁵ Enige voorbeelden:

- Accountingsystemen worden zowel gebruikt voor besluitvorming als voor control van organisaties. Uit oogpunt van control is het gewenst dat managers alleen verantwoordelijk worden gesteld voor factoren die zij kunnen beheersen (controllability-principe). Merchant (1987) heeft er echter op gewezen dat het voor een goede *besluitvorming* soms

gewenst is om managers ook verantwoordelijk te stellen voor factoren die zij niet volledig kunnen beheersen, om hen op deze wijze te dwingen in hun *besluitvorming* met deze factoren rekening te houden (zij kunnen de factoren weliswaar niet beïnvloeden, maar wel *voorzien*).

- Budgettering is zowel een hulpmiddel voor het motiveren van managers als een middel voor financiële planning en coördinatie. Voor het motiveren van managers zijn echter moeilijk haalbare budgetten nodig, terwijl het voor een goede planning en coördinatie gewenst is dat budgetten met een grote mate van waarschijnlijkheid gerealiseerd worden.⁶

3.5 De verschaft informatie is kosteloos

De conventional wisdom geeft aan welke informatie door accountingsystemen geproduceerd dient te worden en hoe deze informatie dient te worden gebruikt voor besluitvorming en control. Hierbij wordt veelal onvoldoende rekening gehouden met het feit dat productie (en gebruik) van informatie vaak omvangrijke kosten met zich brengen, hetgeen ertoe leidt dat de praktijk soms afwijkt van de theorie.

Enige voorbeelden:

- Volgens de conventional wisdom dient bij het nemen van beslissingen rekening te worden gehouden met opportunity costs. In de praktijk wordt vrijwel nooit informatie over opportunity costs verschaft, onder meer omdat dit hoge kosten met zich zou brengen (Hoskin, 1983).
- Volgens de conventional wisdom dienen vertegenwoordigers te worden beloond op grond van de gerealiseerde brutowinst. In de praktijk gebeurt dit echter vrijwel nooit, onder meer omdat beloning op grond van brutowinst hoge administratiekosten tot gevolg heeft (Rutterford, 1983).
- Bij allocatie van indirecte kosten worden vaak arbitraire methoden gebruikt. Dit wordt mede veroorzaakt omdat een nauwkeurige allocatie (zoals bijvoorbeeld bij activity based costing) kostbaar en tijdrovend is.

3.6 Individuen hebben onbeperkte cognitieve mogelijkheden

De conventional wisdom geeft aan hoe accountinginformatie gebruikt dient te worden voor het nemen van beslissingen. Hierbij wordt er impliciet van uit gegaan dat individuen bij het nemen van beslissingen grote hoeveelheden informatie kunnen verwerken en consistent zijn bij het vormen van oordelen en het nemen van beslissingen.

Uit veel empirisch onderzoek blijkt echter dat individuen grote cognitieve beperkingen hebben bij het verwerken van informatie en het nemen van beslissingen (zie bijvoorbeeld Feenstra, 1985). Deze beperkingen leiden er vaak toe dat individuen, niet in staat zijn zich te gedragen zoals door de conventional wisdom wordt voorgeschreven.

Enige voorbeelden:

- Volgens de conventional wisdom dient bij het nemen van beslissingen geen rekening te worden gehouden met uitgaven die in het verleden hebben plaatsgevonden. In de praktijk hebben veel mensen een psychologische weerstand om te accepteren dat in het verleden fouten zijn gemaakt en middelen zijn verspild, hetgeen leidt tot de (irrationele) neiging om met sunk costs rekening te houden (Staw, 1981).
- Thaler (1980) en Arkes en Blumer (1985) hebben er op gewezen dat het sunk cost effect soms ook veroorzaakt wordt doordat veel individuen risico-preferent zijn in situaties waarin zij met verliezen worden geconfronteerd en risico-avers als sprake is van winsten.⁷ Zo zijn roulettespelers, die een (aanzienlijk) verlies hebben geleden, vaak bereid grote risico's te nemen om dit verlies ongedaan te maken (soms is men zelfs bereid om alles wat men nog bezit in te zetten om het verlies ongedaan te maken). Op dezelfde wijze zullen ook managers, die met verliesgevende projecten worden geconfronteerd, vaak geneigd zijn grote risico's te nemen (bijvoorbeeld door het doen van aanvullende investeringen), om te voorkomen dat reeds in het project geïnvesteerde middelen verloren gaan.
- Volgens de conventional wisdom dient bij het

nemen van beslissingen rekening te worden gehouden met opportunity costs en dient bij investeringsbeslissingen de DCF-methode te worden gebruikt. In de praktijk leiden cognitieve beperkingen er echter toe dat besluitvormers de relevantie van opportunity costs niet begrijpen (Hoskin, 1983) en niet in staat zijn geavanceerde investeringsmethoden toe te passen (Bouma en Schipperijn, 1986).

3.7 Ontwerp en gebruik van accountingsystemen is niet afhankelijk van de context

De conventional wisdom geeft aan hoe accountingsystemen ontworpen en gebruikt dienen te worden. Hierbij wordt er impliciet van uitgegaan dat de gegeven voorschriften algemene geldigheid hebben en niet afhankelijk zijn van de specifieke omstandigheden (context) waarin de accountingssystemen opereren. De conventional wisdom past dus geen contingency-benadering toe.

Uit empirisch onderzoek is echter gebleken dat de organisatorische context grote invloed heeft op de gewenste kenmerken van accountingsystemen. Vooral de omgeving, de strategie en de structuur van organisaties beïnvloeden de wijze waarop accountingsystemen ontworpen en gebruikt dienen te worden. Afwijkingen tussen theorie en praktijk kunnen dan ook ontstaan omdat de conventional wisdom hiermee onvoldoende rekening houdt. Enige voorbeelden:

- Volgens de conventional wisdom dienen budgetten moeilijk haalbaar te zijn om managers optimaal te motiveren. Uit empirisch onderzoek blijkt echter dat de gewenste budgetdruk afhankelijk is van de stabiliteit van de omgeving waarin de onderneming opereert en van de ondernemingsstrategie. Een grote budgetdruk is wenselijk bij een stabiele omgeving en een ondernemingsstrategie gericht op het behalen van kostenvoordelen. Voor ondernemingen die in een turbulente omgeving opereren en waarvan de strategie gericht is op het ontwikkelen van unieke produkten (produktconcurrentie), is een grote budgetdruk echter ongewenst, omdat dit ten koste gaat van de flexibiliteit en creativiteit van de organisatie.

- Volgens de conventional wisdom is het ongewenst om budgetten op een zo hoog niveau vast te stellen dat ze vrijwel onhaalbaar zijn, omdat hierdoor schadelijke winstpraktijken worden aangemoedigd. In bijzondere situaties (bijvoorbeeld als de onderneming in het kader van een fusie of overname snel veel winst nodig heeft), kan het vaststellen van zeer moeilijk haalbare budgetten echter wenselijk zijn (Merchant en Manzoni, 1989).

3.8 Accountingpraktijken en agency-theorie

De agency-theorie beschrijft het gedrag van individuen waartussen een hiërarchische relatie bestaat en waarbij een principal (bijvoorbeeld de eigenaar van een onderneming) tegen beloning werkzaamheden delegeert aan een agent (bijvoorbeeld de directeur van de onderneming, die de onderneming voor de eigenaar dient te besturen). De agency-theorie gaat hierbij uit van veronderstellingen die afwijken van de (impliciete) veronderstellingen van de conventional wisdom. Zo gaat zij er van uit dat principal en agent verschillende doelstellingen hebben en zich in hun gedrag uitsluitend door hun eigen belang laten leiden (opportunistisch gedrag) en dat informatie niet kosteloos is. Verder legt de agency-theorie de nadruk op enige aspecten die in de conventional wisdom grotendeels worden verwaarloosd. Een van deze aspecten is de risicoverdeling tussen principal en agent. De agency-theorie gaat er van uit dat principal en agent verschillen voor wat betreft hun houding ten opzichte van risico, waarbij er meestal van uit wordt gegaan dat de principal (als gevolg van spreiding van zijn financiële risico's) risico-neutraal is en de agent risico-avers. Een verslechtering van de risico-verdeling tussen principal en agent (bijvoorbeeld omdat risico wordt overgeheveld van de principal naar de agent) levert nadelen op, omdat dit tot gevolg heeft dat de agent een hogere beloning zal eisen. Een ander aspect waar in de agency-theorie de nadruk op wordt gelegd, is het feit dat principal en agent bij het nemen van beslissingen over onvolledige informatie beschikken en vaak niet in gelijk mate zijn geïnformeerd. Overdracht van informatie tussen principal en agent levert voor-

delen op, niet alleen omdat met meer informatie betere beslissingen kunnen worden genomen, maar ook omdat bij een meer gelijke informatieverdeling het gedrag van beide partijen beter kan worden voorspeld.

Omdat de agency-theorie uitgaat van andere veronderstellingen kunnen soms accountingpraktijken worden verklaard die strijdig zijn met de conventional wisdom, bijvoorbeeld omdat deze praktijken voordelen opleveren als gevolg van een betere risicoverdeling of overdracht van informatie. Zo leidt volgens de agency-theorie 'relative performance evaluation', als gevolg van het uitschakelen van de invloed van niet-beheersbare omgevingsfactoren op de beoordeling van de agent, tot een vermindering van het risico voor de risico-averse agent en daardoor tot een nutsverhoging van zowel principal als agent (zie bijvoorbeeld Baiman, 1982). Met de agency-theorie kan ook worden aangetoond dat allocatie van kosten soms voordelen oplevert als gevolg van informatieoverdracht tussen principal en agent. Uit de wijze waarop (vaste) kosten worden gealloceerd kan bijvoorbeeld door de agent informatie worden afgeleid over de toekomstige acties van de principal inzake doorgaan of stoppen van de betreffende activiteiten (Baiman en Noel, 1985).

4 De rol van accountingsystemen in 'organized anarchies'

Diverse schrijvers hebben er op gewezen dat de besluitvorming in organisaties vaak niet doelgericht en rationeel is, maar dat organisaties vaak beschreven kunnen worden als 'organized anarchies' (Cohen et al, 1972 en Weick, 1979). 'Organized anarchies' worden gekenmerkt door onduidelijke en inconsistente doelstellingen (problematic preferences), onduidelijkheid inzake de processen die zich in de organisatie afspelen, waardoor gevolgen van acties moeilijk voorspeld kunnen worden (unclear technology) en onduidelijkheid inzake de participanten die bij de besluitvorming een rol spelen (fluid participation). Deze kenmerken worden vooral aangetroffen in sterk gedecentraliseerde overheidsorganisaties, maar kunnen ook in andere organisaties voorkomen.

De besluitvorming in deze organisaties wijkt sterk af van het rationele model.

Weick (1979) wijst er bijvoorbeeld op dat in zulke organisaties doelstellingen vaak niet aan beslissingen en acties voorafgaan, maar dat beslissingen en acties vaak juist een middel zijn om doelstellingen te verduidelijken en vast te stellen. Deze doelstellingen worden vervolgens gebruikt om de acties achteraf te rationaliseren (ex-post rationaliteit). In deze visie zijn beslissingen en gedrag in hoge mate onvoorspelbaar en worden in sterke mate bepaald door toeval en gestuurd door emoties.

De wijze waarop accountingsystemen in 'organized anarchies' functioneren wijkt sterk af van hetgeen door de conventional wisdom wordt voorgeschreven (Cooper et al, 1981 en Van Helden, 1991).

Zo zijn accountingsystemen in de conventional wisdom middelen voor het bereiken van de organisatorische doelstellingen. Omdat in 'organized anarchies' echter geen duidelijke doelstellingen aanwezig zijn, vervullen accountingsystemen hier vooral een rol bij het *ontdekken en verduidelijken* van preferenties en doelstellingen. Zo is het via budgettering mogelijk om met doelstellingen te experimenteren (what-if experimenten), waardoor meer duidelijkheid ontstaat omtrent de preferenties van de organisatie en haar leden (Cooper et al, 1981 en Hayes, 1983). Accountingsystemen spelen ook een rol bij het vaststellen van doelstellingen door accountinginformatie te gebruiken voor het *achteraf rationaliseren* van reeds genomen beslissingen, waardoor preferenties worden vastgesteld en gestabiliseerd (Staw, 1980; Burchell et al, 1980 en Hofstede, 1986).

Verder spelen accountingsystemen in 'organized anarchies' een rol bij het creëren van de (minimale) stabiliteit en integratie, die ook in deze organisaties nodig is om te kunnen overleven. Zo vormen accountingsystemen voor de leden van de organisatie vaak een middel om de chaotische werkelijkheid waar te nemen en te structureren, waardoor de creatie van een 'shared reality' wordt vergemakkelijkt en consistentie in gedrag en besluitvorming wordt bevorderd (Cooper et al, 1981). Creatie van een 'shared reality' wordt ook bevorderd doordat accountingsystemen op een-

duidige wijze de (economische) geschiedenis van organisaties vastleggen en structureren, waardoor het voor de organisatieleden gemakkelijker wordt het verleden te begrijpen en hieraan betekenis (meaning) toe te kennen (Hayes, 1983). Verder leveren accountingsystemen een bijdrage tot het creëren van stabiliteit en integratie door hun invloed op de organisatiecultuur. Zo leveren accountingsystemen een gemeenschappelijke taal (accounting als 'language of business') die niet alleen het waarnemen en structureren van de werkelijkheid vergemakkelijkt, maar waardoor ook de organisatiecultuur wordt versterkt (Hofstede, 1986). Accountingsystemen spelen ook een rol bij het scheppen en versterken van de organisatiecultuur door bepaalde zaken te registreren (en andere niet), waardoor wordt aangegeven wat

in de organisatie relevant en belangrijk is. Tenslotte vervullen accountingsystemen in 'organized anarchies' een rol bij het verminderen (bezweren) van gevoelens van angst en onzekerheid van de leden van de organisatie. Zo wordt bijvoorbeeld door de sterke nadruk op volledige betrouwbaarheid van accountinginformatie en het rituele gebruik van accountinginformatie voor besluitvorming en control, de rationaliteit van de besluitvorming op rituele wijze benadrukt en wordt een illusie van control geschapen ('alles is volledig onder controle'), waardoor gevoelens van angst en onzekerheid van de leden van de organisatie worden verminderd. Ook ten opzichte van derden (bijvoorbeeld kapitaalverschaffers en overheid) is het vaak belangrijk om een illusie van rationaliteit en control te scheppen.

Tabel 1

<i>Kenmerken organisaties en accountingsystemen</i>	<i>Veroorzaakte 'niet-rationele' accountingpraktijken</i>
- managers streven hun eigen doelstellingen na	- gemakkelijk haalbare budgetten - zeer moeilijk haalbare budgetten - vaag houden investeringsvoorstellen - doorgaan met verliesgevende projecten - belonen verkopers op grond van omzet - allocatie van indirecte kosten - afwijkingen van controllability-principe
- organisaties streven niet alleen naar maximalisatie van de winst op korte termijn	- belonen verkopers op grond van omzet - vaststellen verkoopprijzen op grond van full costs - niet toepassen geavanceerde investeringsselectiemethoden - rekening houden met gemaakte kosten aanschaf capaciteit
- accountingsystemen vervullen soms strijdige functies	- afwijking van controllability-principe - gemakkelijk haalbare budgetten
- produktie van informatie is kostbaar	- verwaarlozen opportunity costs - belonen verkopers op grond van omzet - arbitraire methoden kostenallocatie
- individuen hebben beperkte cognitieve mogelijkheden	- gebruik sunk costs - verwaarlozen opportunity costs - niet toepassen geavanceerde investeringsselectiemethoden
- context van invloed op functioneren accountingsystemen	- gemakkelijk haalbare budgetten - zeer moeilijk haalbare budgetten
- principals en agents verschillen voor wat betreft doelstelling, risico-houding en beschikbare informatie (agency-theorie)	- afwijkingen controllability-principe - allocatie indirecte kosten
- organisaties vertonen kenmerken van 'organized anarchies'	- diverse rituele accountingpraktijken

5 Conclusies en aanbevelingen

In het voorgaande is aangegeven dat 'niet-rationele' accountingpraktijken vaak voorkomen, omdat aan de (impliciete) veronderstellingen van de conventional wisdom niet is voldaan, of omdat organisaties zich niet doelgericht en rationeel gedragen, maar de kenmerken van 'organized anarchies' vertonen. Een en ander is in tabel 1 samengevat (zie pagina 515).

Als we het voorgaande overzien vallen vooral twee dingen op.

Allereerst valt op dat accountingpraktijken die op het eerste oog weinig 'rationeel' lijken, bij nader inzien toch vaak zinvol en doelgericht blijken te zijn. Een goed voorbeeld is het doorberekenen van concernkosten naar divisies om op deze wijze divisie-managers te dwingen zich kostenbewust te gedragen. Zelfs rituele accountingpraktijken blijken bij nader inzien vaak 'zinvol' te zijn, bijvoorbeeld omdat op deze wijze een illusie van rationaliteit en control wordt gecreëerd waardoor gevoelens van angst en onzekerheid worden verminderd.

Verder valt op dat vooral twee omstandigheden een grote invloed hebben op het functioneren van accountingsystemen in organisaties namelijk de mate van duidelijkheid die in organisaties bestaat met betrekking tot doelstellingen en processen alsmede de mate van doelcongruentie tussen eigenaren en managers.

In situaties waarin duidelijkheid bestaat over de doelstellingen van de organisatie en managers streven naar de realisatie van deze doelstellingen, geeft de conventional wisdom bruikbare aanbevelingen met betrekking tot ontwerp en gebruik van accountingsystemen en worden de aanbevelingen van de conventional wisdom in de praktijk veelal ook redelijk nagevolgd. Als de doelstellingen van de organisatie weliswaar duidelijk zijn maar niet samenvallen met de doelstellingen van de managers, dan ontstaan in de praktijk veel afwijkingen van de conventional wisdom omdat de managers vooral hun eigen belang nastreven en lijkt de agency-theorie meer geschikt voor het doen van aanbevelingen inzake ontwerp en gebruik van accountingsystemen in organisaties. In situaties waarin weinig duidelijke

lijkheid bestaat met betrekking tot de doelstellingen van de organisatie en de processen die zich in de organisatie afspelen, vertonen organisaties kenmerken van 'organized anarchies' en lijken accountingsystemen vooral een rituele rol te vervullen. Over het functioneren van accountingsystemen in 'organized anarchies' is echter nog weinig bekend.

Schematisch voorgesteld:

Tabel 2

		duidelijkheid inzake doelstellingen en processen	
		hoog	laag
doelcongruentie tussen eigenaren en managers	hoog	conventional wisdom geldig	'organized anarchies'; accounting-systemen vooral rituele functie
	laag	agency-theorie geldig	

Welke gevolgen heeft dit nu voor toekomstig onderzoek op het gebied van management accounting?

Allereerst lijkt meer onderzoek gewenst naar het functioneren van accountingsystemen in 'organized anarchies', teneinde meer duidelijkheid te verkrijgen omtrent de rol die accountingsystemen in dit soort organisaties spelen bij het vaststellen en verduidelijken van doelstellingen en bij het verkrijgen van de benodigde stabiliteit en integratie.

Verder is aanpassing van de conventional wisdom dringend gewenst. Veel meer dan nu het geval is, dient bijvoorbeeld rekening te worden gehouden met het feit dat managers vaak vooral hun eigen belangen nastreven. De agency-theorie heeft interessante inzichten opgeleverd, inzake de wijze waarop accountingsystemen (en beloningssystemen) ontworpen dienen te worden, om ervoor te zorgen dat managers zich conform de belangen van de organisatie gedragen en het is gewenst deze inzichten in de conventional wisdom op te nemen. Verder dient de conventional wisdom meer rekening te houden met de cognitieve beperkingen van individuen en haar aanbevelingen meer dan nu het geval is af te stemmen op de cognitieve mogelijkheden van organisatie-

leden. Een goed voorbeeld van de wijze waarop dit kan wordt gegeven door Antonides en Van Dinther (1992). Bij de wijze waarop beslissingen over doorgaan of stoppen van (verliesgevende) projecten genomen dienen te worden, volstaan zij niet met er op te wijzen dat sunk costs hierbij niet relevant zijn. In plaats daarvan gaan zij er van uit dat veel individuen bij het nemen van zulke beslissingen de neiging hebben om met sunk costs rekening te houden en geven zij vervolgens aan hoe dit zo veel mogelijk kan worden voorkomen (onder meer door projectleiders regelmatig te wisselen, zodat niet dezelfde persoon, die de beslissing over starten van het project heeft genomen, ook beslist over doorgaan of stoppen van het project en door vooraf 'mijlpalen' te definiëren waarop het project kritisch zal worden beoordeeld).

Literatuur

- Antonides, G., en M. van Dinther, De valstrik van risicodragende investeringen, *MAB*, 1992, pp. 458–463.
- Arkes, H.R., and C. Blumer, The psychology of sunk cost, *Organizational behavior and human decision processes*, 1985, pp. 124–140.
- Arnold, J. and T. Hope, *Accounting for management decisions*, Prentice-Hall, 1990.
- Baiman, S., Agency research in managerial accounting: a survey, *The journal of accounting literature*, 1982, pp. 154–213.
- Baiman, S. and J.C. Noel, Noncontrollable costs and responsibility accounting, *Journal of accounting research*, 1985, pp. 486–501.
- Baiman, S., Agency research in managerial accounting: a second look, *Accounting, organizations and society*, 1990, pp. 341–371.
- Becker, S.W. et al, Opportunity costs- an experimental approach, *Journal of accounting research*, 1974, pp. 317–329.
- Bilderbeek, J. et al, Informatievoorziening in het financieel management van Nederlandse ondernemingen, *MAB*, 1988, pp. 368–377.
- Bouma, J.L., en J.A. Schipperijn, *Investeringsbeslissingen in theorie en praktijk*, FEW/KPMG Klynveld, 1986.
- Bouma, J.L., Ontwikkelingen in het management accounting onderzoek, *MAB*, 1990, pp. 478–490.
- Bouma, J.L., *Management accounting na Limperg: de ontwikkelingen in de theorie*, Stichting Moret fonds, 1991.
- Bouma, J.L. Management accounting in het kader van economische organisatie theorieën, *MBO*, 1992, pp. 106–109/ pp. 138–142/ pp. 166–169.
- Burchell, S., et al, The roles of accounting in organizations and society, *Accounting, organizations and society*, 1980, pp. 5–27.
- Cohen, M.D. et al, A garbage can model of organizational choice, *Administrative science quarterly*, 1972, pp. 1–25.
- Cooper, D.J., Rationality and investment appraisal, *Accounting and business research*, 1975, pp. 198–202.
- Cooper, D.J. et al, Accounting in organized anarchies: understanding and designing accounting systems in ambiguous situations, *Accounting, organizations and society*, 1981, pp. 175–191.
- Covaleski, M.A. and M.W. Dirsmith, The budgetary process of power and politics, *Accounting, organizations and society*, 1986, pp. 193–214.
- Feenstra, D.W., *Oordeelsvorming rond de externe berichtgeving*, Wolters-Noordhoff, 1985.
- Feenstra, D.W. en J.H.R. van de Poel, Bedrijfseconomie, methodologie en besluitvorming (I/II/III), *MAB*, 1985, pp. 22–30/65–72/105–115.
- Feldman, M.S. and J.G. March, Information in organization as signal and symbol, *Administrative science quarterly*, 1981, pp. 171–186.
- Finnie, J., The role of financial appraisal in decisions to acquire advanced manufacturing technology, *Accounting and business research*, 1988, pp. 133–139.
- Fremgen, J.M. and S.S. Liao, *The allocation of corporate indirect costs*, NAA, 1981.
- Golding, D., Some everyday rituals in management control, *Journal of management studies*, 1991, pp. 569–583.
- Goold, M. and J.J. Quinn, The paradox of strategic controls, *Strategic management journal*, 1990, pp. 43–57.
- Govindarajan, V., and R.N. Anthony, How firms use costs-data in price decisions, *Management accounting*, 1983, pp. 30–36.
- Greer, W.R., and D.I. Hawkins, Sales force compensation, goal congruence and economic efficiency, *European journal of marketing*, 1976, pp. 28–35.
- Hartman, E.M., *Conceptual foundations of organization theory*, Ballinger, 1988.
- Hayes, D.C., Accounting for accounting: a story about managerial accounting, *Accounting, organizations and society*, 1983, pp. 241–249.
- Helden, G.J. van, Prestatiemeting bij de overheid en management control, *Beleidsanalyse*, 1991/4, pp. 5–14.
- Hofstede, G.H., *The game of budget control*, Van Gorcum, 1967.
- Hofstede, G., *The cultural context of accounting*, Paper 1986 Annual meeting of the American Accounting Association, 1986.
- Hoskin, R.E., Opportunity cost and behavior, *Journal of accounting research*, 1983, pp. 78–95.
- Johnson, H.T. and R.S. Kaplan, *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard business school press, 1987.
- Kerr, S., On the folly of rewarding A, while hoping for B, *Academy of management journal*, 1975, pp. 769–783.
- Lawler, E.E., Control systems in organizations, in: *Handbook of industrial and organizational psychology*, M.D. Dunette (ed), Rand McNally, 1976.
- Lyne, S.R., The role of the budget in medium and large UK companies and the relationship with budget pressure and participation, *Accounting and business research*, 1988, pp. 195–212.

- Maier, M.W., The use of relative performance evaluation in organizations, in: *Accounting and management; field study perspectives*, W.J. Bruns and R.S. Kaplan (eds), Harvard business school press, 1987.
- Manen, J.A. van, Accountantscontrole en schattingen, *MAB*, 1989, pp. 103–110.
- March, J.G., and J.P. Olsen, *Ambiguity and choice in organizations*, Universitetsforlaget, 1976.
- Merchant, K.A., How and why firms disregard the controllability principle, in: *Accounting and Management; field study perspectives*, W.J. Bruns and R.S. Kaplan (eds), Harvard business school press, 1987.
- Merchant, K.A., *Rewarding results; motivating profit centre managers*, Harvard business school press, 1989.
- Merchant, K.A. and J. Manzoni, The achievability of budget targets in profit centres: a field study, *The accounting review*, 1989, pp. 539–558.
- Mintzberg, H., *Impediments to the use of management information*, NAA, 1975.
- Neumann, B.R. and L.A. Friedman, Opportunity costs: further evidence through an experimental replication, *Journal of Accounting Research*, 1978, pp. 400–410.
- Neumann, B.R. and L.A. Friedman, The effects of opportunity costs on project investment decision: A replication and extension, *Journal of Accounting Research*, 1980, pp. 407–419.
- Northcraft, G.B., and G. Wolf, Dollars, sense and sunk costs: a life cycle model of resource allocation decisions, *Academy of management review*, 1984, pp. 225–234.
- Otley, D.T., and A. Berry, Risk distribution in the budgetary process, *Accounting and business research*, 1979, pp. 325–337.
- Poel, J.H.R. van de, *Judgment and control; individual and organizational aspects of performance evaluation*, Wolters-Noordhoff, 1986.
- Poel, J.H.R. van de, Management accounting; relevantie verloren of hervonden?, *MAB*, 1991, pp. 260–266.
- Preston, A., Interactions and arrangements in the process of informing, *Accounting, organizations and society*, 1986, pp. 521–540.
- Ramadan, S., The rationale for cost allocation: a study of UK divisionalised companies, *Accounting and business research*, 1989, pp. 31–37.
- Rutterford, J., An investigation into the theory and practice of salesmen's commissions, in: *Management accounting research and practice*, D. Cooper et al (eds), ICMA, 1983.
- Staw, B.M., Rationality and justification in organizational life, in: *Research in organizational behavior*, Jai Press, 1980.
- Staw, B.M., The escalation of commitment to a course of action, *Academy of management review*, 1981, pp. 577–587.
- Still, R.R. et al, *Sales management; decisions, strategies and cases*, Prentice Hall, 1988.
- Thaler, R., Toward a positive theory of consumer choice, *Journal of economic behavior and organization*, 1980, pp. 39–60.
- Thomas, A.L., *The allocation problem in financial accounting, theory*, AAA, 1969.
- Thomas, A.L., *The allocation problem: part two*, AAA, 1974.
- Trice, H.M., and J.M. Beyer, Studying organizational cultures through rites and ceremonials, *Academy of management review*, 1984, pp. 653–669.
- Umaphy, S., *Current budgeting practices in U.S. industry*, Quorum Books, New York, 1987.
- Weick, K.E., *The social psychology of organizing*, Addison-Wesley, 1979.
- Weinberg, C.B., An optimal commission plan for salesmen's control over price, *Management science*, 1975, pp. 937–943.
- Weinberg, C.B., Jointly optimal sales plans for non-income maximizing sales forces, *Management science*, 1978, pp. 1252–1258.
- With, E. de en F.A.M.J. Faas, Het gebruik van kostengegevens ten behoeve van de prijsstelling, *Bedrijfskunde*, 1986, pp. 303–311.
- With, E. de en E. Ijskes, Budgetteringspraktijk bij grote nederlandse ondernemingen, *MAB*, 1992, pp. 521–529.
- Wouters, M.J.F., Waarom rekenen managers met vaste kosten?, *MAB*, 1992, pp. 254–261.
- Zimmerman, J.L., The cost and benefits of cost allocations, *The accounting review*, 1979.
- Zimmerman, J.L., Accounting, incentives and the lot-sizing decision: a field study, in: *Accounting and management: field study perspectives*, W.J. Bruns and R.S. Kaplan (eds), Harvard business school press, 1987.

Noten

- 1 'Niet-rationeel' in de zin van afwijkend van de conventional wisdom, zoals die in de diverse accountinghandboeken wordt vermeld.
- 2 Uit enige vervolgstudies bleek overigens dat opportunity costs wel worden gebruikt als deze kosten expliciet worden vermeld (Neumann en Friedman, 1978 en 1980 en Hoskin, 1983).
- 3 Dit wordt nog versterkt door de gewoonte om immateriële activa in korte tijd af te schrijven.
- 4 Opvallend is dat in organisaties vrijwel nooit controlsystemen voor strategische plannen aanwezig zijn. Goold en Quinn (1990) spreken over de 'paradox of strategic controls'.
- 5 Ook Van de Poel (1991) wijst op het probleem van de trade-offs op het gebied van accountingsystemen.
- 6 Uit een onderzoek van Umaphy (1987) bleek dat in organisaties de planningsfunctie van budgetten vaak belangrijker wordt geacht dan de motivatiefunctie. Ook uit de onderzoeken van Lyne (1988) en De With en Ijskes (1992) bleek dat budgetten vaak vooral worden beschouwd als ramingen omtrent de toekomst ('budget as forecast') en minder als een middel om managers te motiveren ('budget as target').
- 7 Het feit dat de risico-houding van individuen beïnvloed wordt door de aanwezigheid van winst of verlies, is een belangrijk element van de prospect-theorie.