

Ontwikkelingen in het Management Accounting- onderzoek

Prof. Dr. J. L. Bouma

1 Inleiding

Het vormen van een mening over de toekomstige ontwikkeling van het wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de Management Accounting, in het vervolg af te korten als MA, is gebaat bij een korte terugblik op de historie van dit vak. De terugblik die ik geef, stoelt ten dele op eigen ervaring en is voor een ander deel ontleend aan mededelingen en geschriften van anderen.

In mijn studententijd, de jaren vijftig, werd van het bestaan van een vak 'Management Accounting' niet gerept. Wel werden wij onderwezen in de 'Leer van de Waarde' en in de 'Leer van de Kostprijs'. Ik kreeg de indruk dat de kostprijs voor de gang van zaken in de bedrijfshuishouding dezelfde heilzame functie vervulde als Haarlemmer Olie in het menselijk lijf. Een grote verscheidenheid van managementproblemen zou men aan de hand van de berekening van de betrokken kostprijs of kostprijzen kunnen oplossen. Want om met betrekking tot de aanwending van schaarse goederen een beslissing te nemen, moet men de waarde van die goederen kennen; en de waarde wordt, zo pretendeerde men, afgelezen aan de kostprijs, behoudens enkele uitzonderingen. Dat naderhand de uitzonderingen talrijker bleken te zijn dan de 'reguliere situaties', bleef toen voor mij verborgen. Als voorbeelden van beslissingen van uiteenlopende aard die met behulp van de kostprijs-kennis zouden kunnen worden genomen, werden genoemd:

- de voorraadwaardering ten behoeve van de vermogens- en winstbepaling;

- het vaststellen/beoordelen van de verkoopprijs;
- de kostenbeheersing en 'efficiency control';

en ook:

- de beslissing omtrent zelf maken of uitbesteden;
- de planning van (vervangings-) investeringen;
- het voorraadbeheer; de inkooppolitiek, en andere vormen van beheer van het werkkapitaal.

Het benodigde informatiesysteem zou zoveel mogelijk *intracomptabel* moeten zijn. Extracomptabele gegevens waren destijds in de ogen van talrijke bedrijfseconomische leermeesters, die behoorden tot, dan wel sterk onder de invloed stonden van het gilde der accountants, even verdacht als vrijzinnige opvattingen in kringen van rechtzinnigheid.

Wat ons door onze leermeesters niet werd verteld, althans wat tot mij toen niet is doorgedrongen, en wat overigens ook niet valt op te maken uit de vakliteratuur die in de jaren vijftig te onzent gemeen goed was, is dat er sedert het begin van de negentiende eeuw tot in de jaren twintig van de huidige eeuw een bloeiende praktijk van Management Accounting heeft bestaan. Deze betrof het stelselmatig verzamelen en bewerken van financiële en niet-financiële gegevens ten behoeve van de beheersing van de efficiëntie van de bedrijfsprocessen (inclusief het beheer van het werkkapitaal) en ter beoordeling van de winstmarges op de

Prof. Dr. J. L. Bouma, geboren in 1934. hoogleraar
Bedrijfseconomie aan de Rijksuniversiteit te Groningen.

verschillende produkten. Deze vorm van MA omvatte methoden van gegevensverzameling en gegevensbewerking die in principe los stonden van de financiële administratie. De historische feiten met betrekking tot de groei en bloei van de MA in de negentiende eeuw en de eerste twee à drie decennia van de twintigste eeuw waren in de jaren vijftig uit het collectieve professionele geheugen verdwenen. Een bedenkelijk fenomeen dat men ook elders tegenkomt: deskundigen die – niet gehinderd door geheugen of geweten – gretig de indruk wekken dat het ware inzicht dank zij hen is doorgebroken, en dat de wijsheid met hen zal uitsterven.

Recentelijk is voor de historische ontwikkelingen op het gebied van de MA opnieuw aandacht gevraagd door onder meer Johnson & Kaplan in hun boek getiteld: *Relevance Lost* (1987). De opleving van de belangstelling voor de MA-historie hangt samen met de groeiende interesse voor de Economische Theorie van de Organisatie en, binnen het kader hiervan, voor de Theorie van de Transactiekosten, alias de Theorie van Markten en Hiërarchieën. Het hierin vervatte paradigma stelt niet zozeer het hoe en het waarom van het *keuzegegedrag* van individuen en groepen centraal, alswel het hoe en het waarom van *transacties* tussen subjecten. De kernvraag luidt: op welke wijze kan een bepaalde transactie of reeks van aan elkaar gerelateerde transacties het beste worden voorbereid, gesloten en afgewikkeld?

De aard van de methode van transactiebesturing (de 'governance structure') kan in principe variëren tussen twee polen, te weten: aan de ene kant de markt en aan de andere kant de hiërarchisch gestructureerde organisatie (Williamson, 1985). Opeenvolgende fasen van een productieproces (waartussen de scheiding door technologische factoren wordt bepaald), zoals spinnen en weven in de textielindustrie, kunnen in afzonderlijke ondernemingen worden uitgevoerd indien de markt voor garens voldoende efficiënt is. De markt zorgt voor de coördinatie tussen de verschillende marktpartijen. Zij doet dit *efficiënt* indien zij de informatie omtrent produktiemogelijkheden en -wensen van de verschillende markt-

partijen snel (zonder vertraging), zuiver (zonder vertekening) en zo goedkoop mogelijk (zonder overbodige kosten) 'vertaalt' in prijssignalen ('zuiver, vlug, voordelig'). Wanneer voor sommige marktpartijen de nadelen van het gebruik van de markt te groot zijn, bijvoorbeeld omdat de markt te traag, te onbetrouwbaar (wegens opportunisme van tegenpartijen) of (met het oog op de dreigende afhankelijkheid van een of enkele leveranciers of afnemers) te duur werkt, dan zal men proberen de voorgaande (toeleverende) en/of volgende (afnemende) fase in zijn eigen bedrijf te integreren; men noemt dit veelal *verticale integratie*.

2 MA tot in de jaren twintig van de twintigste eeuw

De ontwikkelingen die in de vorige alinea zijn geschetst, deden zich voor in de USA tijdens de negentiende en het begin van de twintigste eeuw. De markten aldaar voor kapitaal en management en ook die voor tussenprodukten functioneerden betrekkelijk gebrekkig; zulks in tegenstelling tot, bijvoorbeeld, de situatie toentertijd in Engeland. Ordelijk beheer van twee of meer opeenvolgende productiefasen in één en dezelfde onderneming vraagt om gegevens op grond waarvan:

- de activiteiten van de verschillende fasen kunnen worden gecoördineerd en gepland;
- de efficiëntie van de activiteiten in elke fase afzonderlijk kan worden vastgesteld en bijgestuurd;
- de kwaliteit van het beheer van het (werk-)kapitaal in iedere fase kan worden gemeten en getoetst.

Het (top-)management neemt de coördinerende en ordenende werking van de markt over. De *impliciete* verwerking van gegevens door het marktmechanisme maakt plaats voor de *expliciete* en geformaliseerde gegevensverwerking ter ondersteuning van de besluitvorming van het management. Let wel: de hiervoor benodigde gegevens zijn niet uitsluitend van financiële aard, laat staan dat zij per se deel zouden moeten uitmaken van het aanwezige boekhoudsysteem, of hieraan zouden moeten worden ontleend.

De behoefte aan managementinformatie nam in het begin van deze eeuw nog toe toen behalve de verticale integratie van éénprodukt-ondernemingen ook *diversificatie* in multi-produktondernemingen werd toegepast. Bedrijfskundige ingenieurs, zoals Alexander Hamilton Church (1908), drongen ter wille van de besturing van de grote organisaties aan op '*strategic cost accounting*', door middel waarvan *alle* kosten aan produkten zouden moeten worden toegerekend. Zij zagen evenwel over het hoofd dat de kostprijs zelf een kostprijs heeft.

In de jaren twintig raakte de toepassing van de strategische kostencalculatie in onbruik, omdat de kosten die aan de toepassing ervan waren verbonden, gingen uitstijgen boven de baten (betere bedrijfsresultaten) die voortvloeiden uit de verbetering van de besluitvorming (die mogelijk werd gemaakt door de strategische kostencalculatie). Wat bij deze ontwikkeling meespeelde, was het ook reeds in die dagen bestaande *gebrek aan contact tussen academici en practici*. Met enige overdrijving zou men kunnen stellen, dat practici die voor zichzelf een nuttige methode hadden uitgedokterd, hun kiezen op elkaar hielden om hun voorsprong in de bedrijfsvoering niet te verspeelen, terwijl academici, die verstoken waren van de aanvoer van 'grote-mensenproblemen uit de praktijk', triviale vraagstukken verzonnen, waarvoor ze vervolgens oplossingen gingen bedenken.

De strategische kostencalculatie verdween aldus van het toneel. Het coördinatieprobleem werd ten dele opgelost door de methode van de *divisionalisatie* van de multi-produktondernemingen. De toepassing van deze methode ging gepaard met de ontwikkeling van technieken van prestatie-meting ('performance measurement' annex 'transfer pricing'). Veelal konden deze technieken gedijen in het kader van bestaande methoden van 'Financial Accounting'.

De leemte die was ontstaan door het verdwijnen van de strategische kostencalculatie, werd opgevuld door de 'Cost Accounting' van de 'Financial Accountants'. Deze vorm van 'cost accounting'

was in eerste instantie gericht op het probleem van de verdeling van de periodekosten over voorraadmutaties en verkochte eenheden, alsmede op de waardering van goederenvoorraden. De waarde van een voorraad mag niet zo maar uit de lucht worden gegrepen; zij dient boekhoudkundig in verband te worden gebracht met verschillende kosten- en opbrengstenrekeningen in het grootboek. De toerekening van indirecte kosten (met name indirecte fabricagekosten) aan produkteenheden werd voltrokken via een opslag op bepaalde directe (arbeids-)kosten. Gegeven de toenmalige tamelijk eenvoudige productie- en kostenstructuur van de ondernemingen en de toenmalige techniek van gegevensverwerking werd deze vorm van 'cost accounting' voor besturingsdoeleinden, met het oog op de kosten/baten-verhouding, in het algemeen aanvaardbaar geacht.

De academici onder de beoefenaren van de 'Accounting' vonden in die dagen (de jaren twintig en dertig), blijkens hun geschriften, de ontstane situatie vanzelfsprekend. De eventuele wenselijkheid van het bestaan van een vorm van MA naast (dat wil zeggen: niet ondergeschikt maar neven-geschikt aan) de Financial Accounting, werd in elk geval niet aan de orde gesteld. De betrokken geleerden wekten via het ophangen van theoretische redeneringen en het uitwerken van tamelijk triviale voorbeelden de indruk, dat het probleem van de MA in wezen bestond in het toesnijden van intra-comptabele gegevens van de Financial Accounting op de informatiebehoefte van de ondernemingsleiding.

Het probleem van de aard en inhoud van de MA was aldus getransformeerd naar de vraag hoe men uit de gegevens die werden verzameld en bewerkt in het kader van de Financial Accounting, gegevens kon afleiden die relevant zouden zijn voor de besluitvorming en de beheersing van de bedrijfsprocessen. De toetssteen voor de relevantie van accounting-gegevens werd in de eerste plaats gezocht in de *conceptuele aansluiting* van die gegevens op beslissingsmodellen die werden ontleend aan de neoklassieke, micro-economische prijsstheorie. In dit type van model

wordt veelvuldig met begrippen als marginale opbrengsten en marginale kosten gewerkt. Voor het kwantitatief meten van zulke begrippen deugen de kostprijzen die op basis van integrale kostentoe rekening zijn bepaald, niet. Van de kant van de economische wetenschappen werd op deze lijn van denken ingehaakt door John Maurice Clark, die zijn ideeën over dit onderwerp heeft neergelegd in zijn boek *Studies in the Economics of Overhead Costs* (1923). Hij beargumenteerde op overtuigende wijze dat het enige kostenbegrip dat voor de economen relevant is, neerkomt op het begrip 'opportunity cost'. (Deze term treft men als zodanig bij Clark niet aan; het was de Engelsman Ronald Coase die de aanduiding 'opportunity cost' in dit verband lanceerde). De feitelijke inhoud van dit begrip varieert met de aard en inhoud van het beslissingsprobleem dat men in concreto onderhanden heeft. Hij vertolkte deze opvatting in zijn adagium: 'Different Costs for Different Purposes'.

3 Theoretisch MA-onderzoek sedert de jaren vijftig

Na de Tweede Wereldoorlog stond er een nieuwe generatie academici op om zich op de MA-problematiek te storten. Het waren met name Amerikanen die in de frontlinie van het desbetreffende onderzoek lagen. In een artikel 'Choosing Accounting Practices for Reporting to Management' inventariseerde Charles T. Horngren de stand van zaken anno 1962. Mede op basis van

dit artikel kunnen de volgende typerende verschillen in oriëntatie en functie van enerzijds de MA en anderzijds de Financial Accounting (FA) tot uitdrukking worden gebracht (zie tabel 1).

De conclusie van Horngrens artikel hield in de eerste plaats een oproep in om nader aandacht te schenken aan de relevantie van de te produceren informatie.¹

In de tweede plaats wees Horngren nadrukkelijk op de wenselijkheid de relevante gegevens in te delen naar centra van verantwoordelijkheid. Deze invalshoek is, in aansluiting op de budgettering, door de jaren heen vrij algemeen gepropageerd onder de naam: 'responsibility accounting'. De grondgedachte hiervan is, dat het met het oog op de menselijke motivatie weinig zin heeft om iemand lastig te vallen met gegevens over kosten die hij/zij toch niet kan beïnvloeden.²

3.1 Relevantie van MA-informatie

Zoals gezegd werd tot het midden van deze eeuw het criterium van de relevantie van de informatie uitdrukkelijk of stilzwijgend gezocht in de conceptuele aansluiting bij beslissingsmodellen die op prijstheoretische leest waren geschoeid. Hiertegen rees bij verscheidene 'jonge onderzoekers' verzet. Zij richtten hun kritiek op de beperkte strekking van dit type van beslissingsmodellen.

De bezwaren concentreerden zich voornamelijk op de veronderstellingen die aan deze modellen ten grondslag liggen.

Tabel 1: Enkele kenmerkende verschillen tussen FA en MA

Financial Accounting	Management Accounting
Extern gericht; verslaggeving aan de 'omgeving';	Intern gericht; ter ondersteuning van het management;
vorm en inhoud volgens wet en voorschriften; zogenaamd objectief;	vorm en inhoud naar eigen inzicht van het management; subjectief;
afleggen van verantwoording achteraf; (ex post facto);	analyse van verwachtingen vooraf; (ex ante facto);
beschrijvend; registrerend;	voorspellend; adviserend;
'Voor elk wat wils': weinig omlinjnde doelgroep (met name vermogensverschaffers en zakenrelaties).	gericht op de aansluiting met bepaalde beslissingsmodellen: specifiek omschreven doelgroep.

Deze zijn in hoofdlijnen:

- 1 Het model is *gesloten*, dat wil zeggen, alles wat er te weten valt is bekend met betrekking tot:
 - de alternatieve gedragslijnen waaruit kan worden gekozen;
 - de omstandigheden waaronder de te kiezen gedragslijn wordt geëffectueerd;
 - de resultaten van alle combinaties van alternatieve gedragslijnen en omstandigheden;
 - de preferentiefunctie oftewel de omschrijving van de doelstellingen en voorkeuren.
- 2 De beslisser werkt onder volledige zekerheid, dat wil zeggen:
met perfecte voorkennis van de omstandigheden waaronder de voorgenomen gedragslijn wordt geëffectueerd.
- 3 Informatie is kosteloos en voor ieder zonder vertraging beschikbaar.
- 4 De besluitvorming wordt bedreven door individuen, niet door groepen, teams of organisaties (met alle conflicten en coalities die hieraan inherent zijn).

Gelet op deze veronderstellingen is het begrijpelijk dat er een brede en diepe kloof gaapt tussen enerzijds de aanbevelingen van de zich ontwikkelende 'accounting theory' en anderzijds de feitelijke naleving hiervan in de praktijk. Scapens, die een uitvoerige inventarisatie en analyse geeft van deze situatie (1985), duidt de hier beschreven vorm van getheoretiseer aan met de term 'conventional wisdom'.³

Hierbij dient eerlijkheidshalve te worden opgemerkt dat het nooit de bedoeling van de neoklassieke economische prijstheoretici is geweest om zogenaamde normatieve theorieën te ontwikkelen. Het ging hen erom toetsbare hypothesen te formuleren met betrekking tot geaggregeerde gedragingen van economische subjecten, zoals die tot uitdrukking komen op markten en in evenwichtstoestanden op die markten. De normatieve toepassing van deze denkbeelden op gedragingen van individuen op het micro niveau, is voortgesproten uit zucht tot belering van de kant van 'managerial economists', bedrijfseconomen en andere beoefenaren van de 'accounting'.⁴ In de loop van de tijd zijn in het MA-onderzoek

pogingen ondernomen om de hierboven vermelde irrealistische veronderstellingen van het als richtsnoer gebezigde beslissingsmodel te vervangen door werkelijkheidsgetrouwer uitgangspunten. Achtereenvolgens zullen in deze paragraaf worden besproken: de implicaties van onzekerheid, van informatiekosten en van agentschapsrelaties.

Na de Tweede Wereldoorlog stond de ontwikkeling van beslissingsmodellen overigens mede onder de invloed van de 'Operations Research'. Dit behelst een verscheidenheid van onderzoeksmethoden en -technieken die zijn gericht op de oplossing van praktische problemen (aanvankelijk van militaire aard). De Operations Research leunt zwaar op formele wetenschappen, zoals de wiskunde, de statistiek en de waarschijnlijkheidsleer. Het wekt geen verbazing dat ook in het MA-onderzoek de Operations Research zijn sporen trok.

3.2 Onderzoek naar de implicaties van onzekerheid

Om de gesignaleerde kloof tussen de praktische problemen en de theoretische afbeelding daarvan, te verkleinen meenden sommige onderzoekers (bijvoorbeeld: Bierman, Fouraker, Jaedicke en Robichek, 1964) dat de relevantie van de theorie voor de praktijk (om te beginnen) kon worden vergroot door het laten vallen van de veronderstelling van volledige zekerheid. Dit leidde ertoe dat verschillende technieken en modellen uit *de statistiek, de waarschijnlijkheidsleer en de statistische decisieleer* in de MA werden geïntroduceerd. Zo probeerde men met behulp van de methode van de regressie-analyse kostenfuncties te schatten om aldus het onderscheid tussen vaste en variabele kosten wetenschappelijk beter te onderbouwen. Men besteedde veel energie aan de renovatie van de 'break even'-analyse door de parameters en variabelen die hierin voorkomen, op te vatten als stochastische grootheden die kunnen worden beschreven in de vorm van waarschijnlijkheidsverdelingen. Toepassingen van statistische methoden werden eveneens beproefd op het terrein van de budgetcontrole, waarbij (met behulp van het theorema van Tho-

man Bayes) werd onderzocht onder welke voorwaarden een budgetverschil wel, en onder welke voorwaarden een budgetverschil niet moet leiden tot corrigerend ingrijpen. Al deze pogingen tot verhoging van het vermeende realiteitsgehalte van de theorie hadden als neveneffect dat de theorie ingewikkelder werd. Vergroting van de complexiteit van de modellen leidt tot de roep om meer informatie en om een grotere verwerkingscapaciteit, zowel met betrekking tot het bouwen van modellen en het ontwikkelen van de programmatuur, als ook met betrekking tot de gegevens en de rekenfaciliteiten die nodig zijn om de modellen te laten 'draaien'. Een en ander gaat gepaard met verhoging van de kosten en/of met vertraging in de besluitvorming. Het is begrijpelijk dat men in dit stadium van MA-onderzoek hinderlijk in botsing kwam met de veronderstelling dat informatie kosteloos beschikbaar is voor, en zonder vertraging kan worden verkregen door ieder die daaraan behoefte heeft.

3.3 Onderzoek naar de implicaties van de informatie-economie

De produktie van informatie kost tijd en geld. Het werd dus tijd om de afweging van kosten en baten van de produktie en aanwending van meer informatie uitdrukkelijk in de MA-theorieën op te nemen. Intussen was er in het kader van de neoklassieke economie een nieuwe tak van specialisatie tot ontwikkeling gekomen, namelijk de 'Information Economics', de economische analyse van de informatie (Demski, 1972, 1980; Feltham, 1972; Demski & Feltham, 1976). Deze theorie biedt de ruimte voor het onderscheiden van verschillende 'informatiebronnen' of 'informatiesystemen'. Men kan hierbij denken aan het raadplegen van uiteenlopende vormen van (externe) voorlichting, maar ook aan het toepassen van verschillende waarderingsmethoden (zoals historische of actuele waardering; lineaire of niet-lineaire afschrijving; kostentoerekening volgens 'direct costing' of 'absorption costing').

De beslissingsmodellen, waarop de informatievoorziening moet aansluiten, kunnen variëren van zeer eenvoudig tot zeer gecompliceerd. De keuze van een bepaald beslissingsmodel in com-

binatie met een bijpassende informatiebron berust op de afweging van de daaraan verbonden (differentiële) kosten en baten. Het beslissingsmodel volgens de informatie-economie heeft zijn beperkingen. Eén daarvan is dat het model berust op de veronderstelling, dat additionele informatie slechts op een bepaalde manier haar uitwerking kan hebben op de herziening en aanpassing van de probleemstelling en de oplossing hiervan. Nieuwe informatie kan in dit model namelijk uitsluitend haar invloed doen gelden op de vorm en inhoud van de waarschijnlijkheidsverdelingen van onbeheersbare grootheden die in het model zijn opgenomen. Anders gezegd: additionele informatie leidt tot 'belief revision'; en 'belief revision' heeft alleen betrekking op kansverdelingen.

Het inzicht dat informatie, economisch gezien, geen vrij goed is, heeft eveneens geleid tot de ontwikkeling van de 'Behavioral Theory of the Firm', de theorie van het intern ondernemingsgedrag (March & Simon, 1958; Cyert & March, 1963).

Een van de fundamentele veronderstellingen van deze benadering is dat het beslissingsmodel *open* is, dat wil zeggen, dat het is opgebouwd via het principe van de *begrensde rationaliteit*. Dit houdt in, dat

- 1 een beslissing wordt genomen op grond van een beperkte, benaderende, vereenvoudigende voorstelling van wat de 'werkelijke, objectieve probleem-situatie' zou kunnen worden genoemd; en dat
- 2 de elementen van deze voorstelling van het probleem niet op voorhand zijn gegeven, maar nader worden bepaald in het proces van de probleemoplossing en besluitvorming (de 'belief revision' kan in principe voortdurend betrekking hebben op alle elementen van de probleemstelling).

Er bestaat een voortdurende wisselwerking (aanpassing) tussen aan de ene kant de beslisser die is 'gewapend' met zijn model, en aan de andere kant zijn omgeving. De 'optimale' of een 'bevredigende' oplossing van het model is niet zonder meer gelijk aan de gezochte oplossing van het probleem in de werkelijkheid. De uitkomst van het

model – na een of meer aanpassingsronden – verschaft aan de beslisser slechts in adviserende zin informatie omtrent implicaties van de in het model opgenomen veronderstellingen en gegevens. In geen geval schrijft het model op mechanistische wijze aan de beslisser een bepaalde gedragswijze voor. De optimale beslissing volgens het model is niet noodzakelijkerwijs een bevredigende oplossing voor het probleem in de werkelijkheid. Dit geldt zowel voor eenvoudige, als ook voor gecompliceerde modellen.

De besluitvorming heeft in het kader van de informatie-economie en ook in het kader van de intern-gedragstheorie een tweeledige strekking, namelijk:

- 1 Er dient een keuze te worden gemaakt uit alternatieve combinaties van een beslissingsmodel en een informatiebron;
en
- 2 er dient, gegeven de keuze sub 1 en afhankelijk van de in een concrete situatie ontvangen signalen, een beslissing te worden genomen over de feitelijk te volgen gedragslijn.

Het is – in dit licht gezien – verklaarbaar dat het management in bepaalde omstandigheden de voorkeur geeft aan het gebruik van eenvoudige modellen; zulks in weerwil van het feit dat het weet heeft van het bestaan van ingewikkelder modellen die uit theoretisch oogpunt realistischer kunnen worden genoemd. Een voorbeeld van dit gedrag vindt men beschreven in Bouma & Schipperijn (1988). In veel gevallen worden de kosten die zijn verbonden aan het 'verfijnen' van het informatieverwerkende systeem, niet goed gemaakt door de baten die – volgens verwachting – aan de implementatie van het 'verfijnde' systeem kunnen worden ontleend.

3.4 Onderzoek naar de implicaties van agentschapsrelaties

Het decisiemodel waaraan de MA – volgens de wetenschappelijke folklore – is gerelateerd, steunt onder meer op de veronderstelling dat besluitvorming wordt bedreven door een individu dat volstrekt trouw is aan de doelstelling die in de preferentiefunctie van het model is omschreven.

Menselijke gedragingen die samenhangen met gebrek aan motivatie, opportunisme, informatie-asymmetrie, belangentegenstellingen en dergelijke, zijn niet in het model opgenomen. Indien en voor zover met deze factoren rekening wordt gehouden, gebeurt zulks 'buiten het model om'. Sommige onderzoekers hebben getracht hierin verandering te brengen door het MA-model te verrijken met elementen uit de zogenaamde agentschapstheorie ('agency theory').

In haar eenvoudigste vorm veronderstelt de *agentschapstheorie* het bestaan van een principaal (een baas) en een agent (een knecht), die met elkaar in een contractuele relatie staan (Douma, 1987). De agent verplicht zich om ten behoeve van de principaal inspanning (arbeid; 'effort') te leveren die, naar verwachting, zal bijdragen tot het verkrijgen van een resultaat. Het leveren van inspanning (bijvoorbeeld het verrichten van arbeid) vraagt van de agent het overwinnen van tegenzin. Deze afkeer moet worden gecompenseerd door een beloning van de kant van de principaal. Het te verkrijgen resultaat is evenwel niet uitsluitend afhankelijk van de mate van inspanning van de agent, doch ook van de omstandigheden die in meer of mindere mate door toeval kunnen worden bepaald. De informatie omtrent de omstandigheden en de informatie omtrent de mate van inspanning van de agent zijn in het algemeen niet vrijelijk en gelijkkelijk beschikbaar voor beide partijen. Men spreekt in dit verband van informatie-asymmetrie, waarbij de agent, voor wat betreft de informatie over zijn inzet en over de omstandigheden waaronder hij werkt, doorgaans in het voordeel is. Verder wordt verondersteld dat de partijen niet alleen openlijk zelfzuchtig zijn (zoals dit in de neoklassiek economische theorie gebruikelijk is), maar bovendien dat zij opportunistisch en niet geheel betrouwbaar zijn. (Het economisch subject grijpt niet alleen zonder schroom of schaamte het grootste stuk taart wanneer hem de gebakschaal wordt gepresenteerd, hij gaat er bovendien stiekem met de volle gebakschaal vandoor als de gastvrouw even niet oplet.) Het gevolg hiervan is dat de partijen risico lopen dat ten dele voortvloeit uit toeval, en ten dele uit onbetrouwbaarheid van de contractpartner die misbruik kan maken van zijn 'informatievoor-

sprong'. Het laatstgenoemde risico kan zich in verschillende vormen voordoen. In de eerste plaats kan de ene partij, gebruikmakend van valse voorwendsels, de andere partij er toe overhalen een contract af te sluiten (bijvoorbeeld: een verzekeraar sluit, zonder medische keuring te mogen eisen, een levensverzekeringsovereenkomst met iemand die zijn slechte fysieke conditie willens en wetens verzwijgt). Een transactie die het gevolg is van een dergelijke misleiding, duidt men aan als een vorm van 'adverse selection'. In de tweede plaats is het mogelijk dat een contract, eenmaal afgesloten zijnde, niet naar behoren wordt nagekomen (bijvoorbeeld: de agent gaat lijntrekken, doch probeert de principaal te laten geloven dat toevallige omstandigheden de oorzaak vormen van het onbevredigende resultaat). Men duidt deze vorm van risico aan als 'moral hazard'. Het betreft de kans op het ontbreken van goede trouw, zonder dat zulks onomstotelijk kan worden bewezen. Wij vatten de 'moral hazard' en het risico van 'adverse selection' samen onder de term *gedragsrisico's*. In het algemeen hebben de contractpartijen afkeer van risico.

Er staan aan de contractpartners verschillende instrumenten ten dienste om gedragsrisico's te beperken, zo niet uit te bannen. Als zodanig kunnen worden genoemd:

- 1 het waarnemingssysteem ('monitoring systeem') annex informatiesysteem, waardoor de geleverde inspanning en/of de omstandigheden, zo mogelijk, worden geregistreerd en gerapporteerd; (ook activiteiten ter verificatie en certificering van rapporten vallen onder dit hoofd);
- 2 het beloningssysteem, volgens hetwelk aan de agent beloning wordt toegekend die geheel of gedeeltelijk kan zijn gerelateerd aan de geleverde inspanning en/of aan het verkregen resultaat; het beloningssysteem regelt onder meer de verdeling van de risico's over de principaal en de agent;
- 3 het aanvaarden door de agent van beperkingen van zijn vrijheid van handelen, waarvan de naleving op betrekkelijk eenvoudige wijze kan worden gecontroleerd door de principaal (men noemt dit 'bonding'); in deze categorie valt ook

het geven van onderpanden en het stellen van een borgtocht.

De relatie tussen de MA en de agentschapstheorie kan met name worden gezocht in de rol die de MA speelt in het ontwerp en de implementatie van elk van deze drie instrumenten ter beheersing van de agentschapsrelatie en de hierin begrepen gedragsrisico's.

De MA registreert en rapporteert zo mogelijk de omstandigheden, de geleverde inspanning, de verkregen resultaten en de naleving van de 'bonding'. de MA-informatie kan ex ante helpen bij de 'belief revision', dit is het actualiseren van de verwachtingen van de partijen; ex post kan de MA-informatie bijdragen aan de bepaling van het resultaat en de hieraan gekoppelde beloningen. De effectiviteit van de registratie en rapportage heeft echter haar grenzen, die van geval tot geval verschillend kunnen liggen. Conform de informatie-economie zullen in een concreet geval de kosten en baten van het te bezigen MA-systeem tegen elkaar worden afgewogen, waarbij de kosten en baten uitdrukkelijk ook betrekking hebben op gedragsrisico's en motivatie.

De agentschapstheorie stelt onder meer de 'responsibility accounting' in een nieuw licht. De gevolgen van zuiver toeval en die van gedragsrisico's zijn in de praktijk moeilijk, zo niet onmogelijk, te scheiden. Het kan daarom – ter bestrijding van gedragsrisico's – wenselijk zijn de agent te belonen naar rato van elementen van het resultaat die door hem niet of slechts zeer ten dele zijn te beheersen. Het is in bepaalde gevallen doelmatiger de agent – ten onrechte – verantwoordelijk te stellen voor de werking van het pure toeval, dan hem – eveneens ten onrechte – te ontslaan van zijn verantwoordelijkheid voor de gevolgen van door hem ingebrachte gedragsrisico's. Voorbeelden: om schadepreventie aan te moedigen is het goed de verzekerde een zogenaamde eigen risico te laten dragen; in de provinciale overheidsfeer zou aan de beheerder van wegen en bruggen op voorhand kunnen worden verklaard, dat hij de lasten van vorst- en opdooi schade uit zijn budget moet betalen, teneinde hem aldus aan te moedigen het reguliere onderhoud regelmatig te plegen

(opdooischade treedt relatief sterker op bij slecht onderhouden wegen). De gebudgetteerde/verzekerde heeft het van buiten komend onheil niet in de hand, maar kan door zijn preventief gedrag de omvang van de uit dit onheil volgende schade min of meer beïnvloeden.

4 De kloof tussen theorie en praktijk

Het theoretisch onderzoek op het terrein van de MA, en met name de precisering van de relevantie van de door de MA geproduceerde informatie, heeft met de introductie van de onzekerheid, de kosten van de informatie en de motivatie en gedragsrisico's in het MA-denken belangrijke stappen voorwaarts gezet in het conceptuele vlak. Diverse beperkingen (zie paragraaf 3.1) van het decisiemodel waaraan de MA-informatie haar relevantie zou moeten ontlelen, zijn begripsmatig ter discussie gesteld en, althans theoretisch, weggenomen. Opvallend is echter wel, dat de gedachtenwisseling zich vooral, zo niet uitsluitend, tussen theoretici heeft afgespeeld. Er zijn tot nu toe aan de integratie in de MA van denkbare modellen die zijn ontleend aan de statistische decisieleer, de informatie-economie en de agent-schapstheorie, geen indrukwekkende resultaten ontleend in de vorm van de *directe* toepassing van modellen op praktische problemen. Dit geldt overigens voor veel theorievorming in de bedrijfs-economie.

In dit verband zij er nadrukkelijk op gewezen, dat de toepassingsfunctie van een theorie zich op uiteenlopende wijzen kan manifesteren.

Zo vindt men aan de ene kant direct toepasbare, 'panklare' modellen, zoals bijvoorbeeld bestelgrootte- en voorraadmodellen en mathematische programmeringsmodellen. De problemen waarop deze modellen zijn toegesneden, hebben vaak een zodanig doorzichtige structuur, dat deze betrekkelijk eenvoudig in overeenstemming te brengen is met de structuur van het model. Bovendien zijn de gegevens die voor de implementatie van het model nodig zijn, tegen aanneemelijke voorwaarden beschikbaar of te benaderen. Het theoretische model heeft in dergelijke gevallen het karakter van een '*vehikel*' dat het

probleem dichter bij een oplossing brengt. Bij andere vormen van toepassing heeft een theoretisch model veeleer het karakter van een '*kom-pas*' of '*landkaart*'. De beslisser kan zich met behulp van het model oriënteren op het relatieve belang van verschillende factoren en actoren in het probleem, en op de complexiteit van de algemene vorm van de relaties. Dit type van theorie is van overwegend kwalitatief-conceptuele aard en draagt als zodanig bij tot het inzicht in de structuur van de samenhang der elementen. Aldus helpt het model te voorkomen dat de beslisser in onwetendheid genoegzaam neemt met partiële oplossingen die niet bevredigend passen in de globale oplossing van de ruimere probleemstelling.

5 MA-onderzoek in de eerstkomende jaren

Ik ben van mening dat de verdere uitbouw van de MA in de jaren negentig tweeledig moet zijn georiënteerd. Enerzijds moet het onderzoek een verdieping in de richting van de Economische Organisatietheorie ondergaan. Anderzijds dient de interactie met de praktijk van het bedrijfsleven (profit en non-profit gericht) te worden geïntensiveerd.

5.1 MA en de Economische Organisatietheorie

Historisch gezien bestond er een duidelijk verband tussen de vorm en inhoud van het MA-systeem aan de ene kant en de structuur en functie van de organisatie waarvan het management om informatiele ondersteuning zocht, aan de andere kant. Organisaties vielen niet zo maar uit de lucht; zij ontstonden omdat de markten niet in staat bleken de economische activiteiten die door de ontwikkeling van de technologie mogelijk waren geworden, op voldoende efficiënte wijze te coördineren. De hiërarchisch gestructureerde leiding annex de expliciete economische calculatie in de vorm van MA, namen de sturende functie van sommige markten over. Het relatieve voordeel van de organisatie als efficiënte coördinator – in vergelijking met de markt – neemt toe met de verhoging van de kwaliteit van het beschikbare MA-systeem. De relatieve efficiëntie van een bepaald coördinatiesysteem is geen constante.

Zij varieert met de ontwikkeling van de respectieve technologieën van de fabricage, de distributie, het transport, de communicatie, het geldwezen, de informatieproductie en andere. Dit geldt voor organisaties en voor markten. De kosten en baten van de opvoering van de efficiëntie van een organisatie door middel van het verbeteren van het MA-systeem, dienen te worden afgewogen tegen de kosten en baten van een eventuele 'ontbinding' van de organisatie in delen waarvan de activiteiten door markten worden gecoördineerd. Zo wijst Michael Jensen (1989) op het feit dat de grote naamloze vennootschap (de 'public corporation') op zijn retour is. Destijds is zij ontstaan en veelvuldig toegepast omdat de kapitaalmarkt niet in staat bleek te zijn de allocatie van het vermogen over de uiteenlopende investeringsmogelijkheden op voldoende efficiënte wijze te reguleren. Met de groei van de organisaties groeiden de agentschapsproblemen, in de zin dat de directies meer op hun eigen voordelen en zekerheden uit bleken te zijn, dan op de behartiging van de belangen der aandeelhouders. Zulks in weerwil van door de MA ontwikkelde prestatie-meetingsystemen met daaraan gekoppelde beloningsystemen. Met de opkomst van nieuwe financiële arrangementen en instrumenten en met de toeneming van de efficiëntie van de financiële markten blijkt het in vele gevallen voor de financiers voordelig te zijn via 'buy out'-constructies het management in frisser water te laten zwemen, onder het motto: 'Eigen vermogen is een kussen, vreemd vermogen een zwaard'!

Onder het thema van de relatie MA en economische organisatie vallen ook allerlei vraagstukken die betrekking hebben op de efficiëntie van welzijnswerk, gezondheidszorg en andere non-profit activiteiten, alsmede de problematiek rond de privatisering en verzelfstandiging van (voormalige) zogenaamde overheidsstaken.

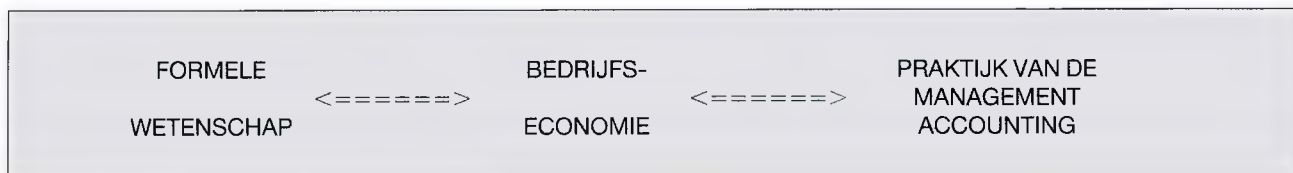
De hier bedoelde probleemstelling heeft een strategisch karakter. Zij betreft de keuze van de structuur van de organisatie en haar positie temidden van haar omgeving, met name die ten opzichte van leveranciers, afnemers en concurrenten. De strategisch georiënteerde MA probeert in dit ver-

band de onderneming te schetsen als een systeem van activiteiten of transacties. Een transactie wordt opgevat als een schakel in de 'keten van de waardevorming' ('value chain of the firm', Porter, 1985). Deze voorstelling van zaken beklemtoont de onderlinge samenhang der activiteiten, zulks in tegenstelling tot een benadering die het accent legt op de toegevoegde waarde per transactie. Eventuele voordelen die te behalen zijn door het nemen van maatregelen in een bepaalde schakel, dienen in het MA-systeem uitdrukkelijk te worden afgewogen tegen voor- en nadelen in andere schakels in de 'waardeketen', zowel binnen als ook buiten de eigen organisatie. Toegegeven zij, dat in de Theorie van de Externe Organisatie (in het kader van de Nederlandse bedrijfseconomie) reeds sedert verscheidene decennia op het belang van een dergelijke integrale aanpak is gewezen. Deze ideeën hebben echter nimmer gestalte gekregen in de MA.

De strategisch georiënteerde MA probeert tevens concrete inhoud te geven aan een principe dat in de productiecentramethode van de kostenverbijzondering reeds werd aangedragen, namelijk, dat de kosten in een bepaalde schakel in de 'waardeketen' door één of meer factoren worden 'veroorzaakt' of 'aangedreven'. In de Engelstalige literatuur worden deze factoren 'cost drivers' genoemd. Zeer nadrukkelijk wordt gesteld, dat in de moderne onderneming de geproduceerde, opgeslagen en afgezette *hoeveelheden* of *volumes* als kostendrijvers slechts een beperkte rol spelen. Diverse andere kenmerken van de 'waardescheppende transacties', zoals het aantal van de productie-'runs', de seriegrootte, de aard van het dienstbetoon etcetera, zijn als zodanig van wezenlijk belang (Shank & Govindarajan, 1989). Het probleem van de strategische kostenanalyse spitst zich toe op de versterking van de concurrentiepositie van de organisatie door het specificeren en beheersen van de 'cost drivers' en het optimaal rangschikken en 'rijgen' van de schakels in de 'waardeketen'. Onder allerlei fantasienamen, zoals 'ABC' ('Activity Based Costing'), worden nieuwe methoden aan de man gebracht.

5.2 Interactie tussen theoretici en practici

Hoe aannemelijk het ook moge zijn dat de van de



Financial Accounting afgeleide vormen van MA in de jaren twintig en dertig van deze eeuw hebben voldaan aan de behoefte van het management, vandaag de dag ligt dat anders. Door een reeks factoren, zoals nieuwe managementtechnieken⁵, de deregulering van de economie, de bevordering van de economische mededinging, de globalisatie van markten enzovoort (zie onder andere Johnson & Kaplan, 1987, hoofdstuk 9), zijn de informatiebehoefte van het management zodanig ontwikkeld, dat zij niet meer door 'informatische bijproducten' van de Financial Accounting kunnen worden gedekt. Het gaat hier vooral om informatie ten dienste van de beheersing van bedrijfsprocessen en ter ondersteuning van de concurrentie-analyse en de strategiebepaling. De bedrijfseconomie staat voor de taak bij te dragen aan het ontwerp en de ontwikkeling van MA-systemen die zijn toegesneden op de nieuwe vragen en probleemstellingen van het eigentijdse bedrijfsleven. Een voortgaande emancipatie van de MA ten opzichte van de Financial Accounting is daarbij onvermijdelijk.

De bedrijfseconomie zal als 'kennismakelaar' moeten fungeren tussen aan de ene kant de formele wetenschappen (waarop ook de reeds in de theoretische MA verweven statistische decisieleer, informatie-economie en agentschapstheorie berusten) en aan de andere kant de praktijk van de MA. Dit zijn twee werelden met zeer

verschillende taalsystemen en denkpatronen. De bedrijfseconoom behoort dus niet alleen 'kennismakelaar' te zijn, maar ook 'tolk' (zie figuur).

Deze intermediërende rol van de bedrijfseconomie brengt met zich mee, dat in de bedrijfseconomische benadering van de MA-problemen bepaalde accentverschuivingen moeten worden aangebracht (zie tabel 2).

Wij geven hierbij de volgende toelichting:

De *analytische* methode wordt gekenmerkt door de volgende stappen:

- het te verklaren verschijnsel wordt ontleed in delen;
- de werking van de delen wordt onderzocht en – zo mogelijk – begrepen;
- de verklaring van de werking van het geheel wordt geacht voort te vloeien uit de samenvoeging van het begrip van de delen.

De analytische methode is sterk verwant aan het causaliteitsprincipe, dat verklaringen zoekt in de relaties tussen oorzaak en gevolg. (Zijn ook de 'kosten' – volgens onze leermeesters – niet *oorzakelijk* met de productie verbonden?)

De *synthetische* methode berust op de opvatting dat het geheel meer is dan de som der delen. Het geheel verliest essentiële eigenschappen wan-

Tabel 2: Gewenste accentverschuiving in de bedrijfseconomische aanpak van de MA-problematiek

van:	naar:
analytische methode	synthetische methode
zoeken naar causaliteit	zoeken naar functionaliteit
oplossen van 'kosten-vraagstukken' van operationele en tactische aard	ondersteunen van de besluitvorming op elk niveau; ook op het strategische en organisatorische

neer het wordt opgesplitst in delen. Ook de delen gedragen zich los van het geheel anders dan daarbinnen. De verklaring wordt gekenmerkt door de volgende stappen:

- het te verklaren verschijnsel wordt gezien als een onderdeel van een groter geheel;
- men tracht dit grotere geheel te begrijpen;
- het betrokken verschijnsel wordt verklaard in termen van zijn rol of functie in het grotere geheel.

De synthetische methode is verwant met het functionaliteitsprincipe, dat verklaringen zoekt in de relatie tussen de functie (van het beschouwde onderdeel) en de realisatie van de doelstelling van het geheel.

Een belangrijk gedeelte van het leerprogramma van de MA omvat de kennis van technieken en rekenschema's voor het uitrekenen van kosten'sommen'. Dit type vraagstukken heeft doorgaans betrekking op operationele en tactische problemen met een korte-termijninslag. De MA zal echter zodanig moeten worden ontwikkeld, dat zij kan bijdragen tot verbetering van de strategische en organisatorische besluitvorming in de organisatie. Shank & Govindarajan (1989) geven hiervan enkele leerzame voorbeelden.

Het onderzoek naar de ontwikkelingsmogelijkheden van de MA zal moeten plaatsvinden in de feitelijke, organisatorische context en niet zozeer in de 'ivoren toren'. Het zal zich derhalve dienen te concentreren op de bestudering van praktijkgevallen ('cases') (zie onder andere Bruns & Kaplan, 1987). Algemene theorie is tot nu toe reeds in (te) ruime mate aan de fantasie ontsproten. Wij zullen er zelfs voor moeten waken dat theoretische vooroordelen de noodzakelijke creativiteit ten behoeve van de vernieuwing van de MA niet frustreren. Wellicht kan hierbij de zogenaamde *ontwerpde benadering* van dienst zijn. In de ontwerpde benadering gaan de wetenschappelijke methode en het vakmansoordeel (het 'timermansoog'; het 'boerenverstand') hand in hand. Op controleerbare wijze worden allerlei vormen van wetenschappelijk-gefundeerde en pragmatische kennis samengebracht en geïntegreerd. Voor verdere uiteenzettingen over de

aard, de inhoud en de strekking van de ontwerpde benadering zij verwezen naar de literatuur: Ackoff (1981); Bouma (1986); Bronsema (1988).

Literatuur

- Ackoff, R. L. *Creating the Corporate Future* (New York, 1981).
- Bierman, H., E. Fouraker & R. K. Jaedicke, 'A Use of Propability and Statistics in Performance Evaluation', *Accounting Review* (Juli 1961), pp. 409-417.
- Bouma, J. L., 'Over de relevantie van informatie', in F. Krens et al. (eds.), *Resultaat: Opstellenbundel aangeboden aan Prof. Drs. R. Burgert* (Alphen aan de Rijn, 1981).
- Bouma, J. L., 'Financiële modelbouw: ontwerp en interactie', in J. W. M. Schaffers et al. (eds.), *Financiering en belegging: stand van zaken anno 1986* (Rotterdam, 1986), pp. 47-63.
- Bouma, J. L. & J. A. M. Schipperijn, *Investeringsbeslissingen in theorie en praktijk* (Amsterdam: KPMG Klynveld, 1988).
- Bronsema, H. J. J., *Beslissingsondersteunende modellen ten behoeve van financiële planning en beleggingsmanagement: interactie en ontwerp* (Groningen: dissertatie RUG, 1988).
- Bruns, W. J. & R. S. Kaplan (eds.), *Accounting & Management: Field Study Perspectives* (Boston, Mass. 1987).
- Church, A. H., *The Proper Distribution of Expense Burden* (New York, 1908).
- Clark, J. M., *Studies in the Economics of Overhead Costs* (Chicago, 1923).
- Coase, R. H., 'Business Organization and the Accountant', *Accountant* (October, November en December 1938).
- Cyert, R. M. & J. G. March, *A Behavioral Theory of the Firm* (Englewood Cliffs, New Jersey, 1963).
- Dean, J., *Managerial Economics* (Englewood Cliffs, N.J., 1951).
- Demski, J. S., *Information Analysis* (Reading, Massachusetts, 1972; 2e editie 1980).
- Demski, J. S. & G. A. Feltham, *Cost Determination: A Conceptual Approach* (Ames, Iowa, 1976).
- Douma, S. W., 'Op weg naar een economische organisatie-theorie: 'agency'-theorie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde* (november 1987).
- Feltham, G. A., *Information Evaluation*, Studies in Accounting Research No. 5, American Accounting Association (Sarasota, Florida, 1972).
- Ferrara, W. L., 'Responsibility Accounting: A Basic Control Concept', *NAA Bulletin* (September 1964), pp. 11-22.
- Galbraith, J. K., *The Affluent Society* (Londen, 1958).
- Horngren, C. T., 'Choosing Accounting Practices for Reporting to Management', *NAA Bulletin* (September 1962), pp. 3-15.
- Jaedicke, R. K. & A. A. Robichek, 'Cost-Volume-Profit Analysis under Conditions of Uncertainty', *Accounting Review* (Oktober 1964), pp. 917-926.
- Jensen, M. C., 'Eclipse of the Public Corporation', *Harvard Business Review* (September/Oktober 1989), pp. 61-74. In de Nederlandse vertaling verschenen als: 'De ondergang van de naamloze vennootschap', *Harvard Holland Review*, nr. 22 (voorjaar 1990), pp. 109-123.

- Johnson, H. T. & R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston, Massachusetts, 1987).
- March, J. G. & H. A. Simon, *Organizations* (New York, 1958).
- Porter, M. E., *Competitive Advantage* (New York, 1985).
- Scapens, R. W., *Management Accounting: A Review of Recent Developments* (Londen, 1985).
- Shank, J. K. & V. Govindarajan, *Strategic Cost Analysis: the Evolution from Managerial to Strategic Accounting* (Homewood, Ill., 1989).
- Simon, J. L., *Applied Managerial Economics* (Englewood Cliffs, N. J., 1975).
- Williamson, O. E., *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets and Relational Contracting* (New York, London, 1985).

Noten

- 1 'Relevant data may be defined broadly as that data that will lead to an optimal decision, a decision that will best aid individuals toward overall organizational objectives'. Voor een genuanceerdere interpretatie van het begrip 'relevantie van informatie' zij verwezen naar de bijdrage van de schrijver dezes aan het Liber Amicorum voor Prof. Drs. R. Burgert; zie Bouma (1981).
- 2 The essence of responsibility accounting is the accumulation of cost and revenues according to areas of responsibility in order that deviations from standard cost and budgets can be identified with the person or group responsible (Ferrara, 1964, p. 11).

3 Het begrip 'Conventional Wisdom' (volkswijsheid) is overigens met een andere connotatie bijna dertig jaar eerder gesmeed door J. K. Galbraith (1958; hoofdstuk 2), maar Scapens laat niet blijken daarvan (nog) weet te hebben. Bij Galbraith heeft het begrip 'conventional wisdom' niet zozeer betrekking op denkbeelden die 'geleerden' met elkaar op studeerkamerniveau plegen uit te wisselen, als wel op ideeën die het 'grote publiek' graag wenst te vernemen. In beide gevallen evenwel speelt het *waarheidsgehalte* van de beweringen een ondergeschikte rol als criterium voor acceptatie.

4 Het Duitse en Nederlandse verschijnsel van 'bedrijfseconoom', als kruising van economist en accountant, heeft in de Angelsaksische cultuur niet zijn ogenblikkelijke evenknie. Wel manifesteert zich naast de 'accounting' de 'managerial economics', zijnde een vorm van toegepaste algemene micro-economische theorie. Een toonaangevend auteur op dit gebied was Joel Dean met zijn *Managerial Economics* (1951). Julian L. Simon, een eigentijdse representant van deze stroming, doet er nog een schepje bovenop en titelt zijn boek *Applied Managerial Economics* (1975); men zou het dubbelgebeid kunnen noemen.

5 Bij de nieuwe managementtechnieken valt te denken aan 'Total Quality Control', 'Just-In-Time' voorraadsystemen, 'Computer-Integrated Manufacturing Systems' en de systemen ter vervaardiging van 'High-Technology' producten met korte levenscycli.