

Een positionering van activity-based costing

Prof. Dr. J.H.R. van de Poel

F. A. Roozen. Kostenrekeningproblemen bij multiproductondernemingen: een positionering van activity-based costing. VU Uitgeverij Amsterdam, 1993.

Al wordt er de laatste jaren meer aan dissertatie-onderzoek gedaan dan te onzent gebruikelijk was, toch is een proefschrift over management accounting nog altijd vrij zeldzaam. Dit geldt temeer als men afgaat op het grote belang van management accounting in de praktijk. Welke van de bedrijfseconomische specialisaties komt in het dagelijkse handelen eigenlijk meer aan bod?

De belangrijkste reden waarom zo weinig management accounting research wordt verricht, is de vertrouwelijkheid van de gegevens. Verder werkt het ontbreken van de noodzaak om met die gegevens naar buiten te moeten, in de hand dat deze gewoonlijk slecht gestructureerd, niet gemakkelijk toegankelijk en lastig te duiden zijn voor een buitenstaander. Vergelijk dat eens met de externe verslaggeving.

Daarom is het verschijnen van een goed Nederlands proefschrift op dit gebied van de management accounting een belangrijke gebeurtenis en een uitvoerige bespreking in het nationale vaktijdschrift waard. Frans Roozen promoveerde op 28 oktober 1993 aan de Vrije Universiteit op een proefschrift over activity-based costing (ABC). Promotor was Traas; copromotor Van Halem.

Prof. Dr. J.H.R. van de Poel is executive consultant finance en accounting bij Philips Electronics en parttime hoogleraar berichtgeving aan de Rijksuniversiteit Limburg. Tevens is hij als partner verbonden aan de Van Den Boom Groep Corporate Finance Consultants.

Een belangrijk onderwerp

Roozen heeft een onderwerp gekozen dat samenvalt met de modieuze activity-based costing beweging. We zijn de laatste jaren immers doodgegooid met dat thema en inmiddels is het zelfs 'in' om iets tegen dergelijke 'hypes' te hebben (zie Eccles en Nohria, 1992). Toch is Roozens proefschrift geen oppervlakkige verkoopstunt. Integendeel, hij gaat de activity-based costing te lijf met degelijke, continentaal-Europese grondslagen, zoals die in de Duits/Nederlandse traditie zijn ontwikkeld. Deze traditie staat een vruchtbare toepassing in de praktijk niet in de weg, zoals wij weten.

Laten we even voorbijgaan aan de symptoombeschrijvingen. Iedereen weet dat de wijze waarop kosten en opbrengsten worden toegerekend, een cruciale beslissing is die op gezette tijden opnieuw moet worden genomen, zodat de veranderde omstandigheden beter in beeld komen en er minder foutieve beslissingen worden genomen. Zowel in de binnen- als de buitenlandse pers zijn er vele ABC-adepten die de laatste jaren behoorlijk in de belangstelling zijn geweest. Over de praktische kant van het thema wilde ik het daarom nu niet hebben. Wel over de probleemstelling en of deze consequent is uitgewerkt aan de hand van een juist gekozen en gehanteerde methode: kan een andere onderzoeker profijt trekken van dit proefschrift? Dat zijn, dacht ik, de belangrijkste prestatienormen voor het beoordelen van een wetenschappelijke publikatie zoals men die niet iedere dag onder ogen krijgt.

Probleemstelling

Merkwaardigerwijs heeft Roozen een wat onduidelijke probleemformulering gebezigd voor een onderzoek dat overigens in de uitwerking goed gestructureerd is. Eerst zegt hij iets over de praktische relevantie waarin de geïnteresseerde leek zich gemakkelijk kan herkennen, dan maakt hij gewag van een 'aanleiding' die hij omschrijft (p. 6) als 'Het feit dat een stevige theoretische basis voor het concept en de functionaliteit van ABC ontbreekt', maar de probleemstelling (p. 8) luidt: 'Genereert activity-based costing relevante kosteninformatie voor de naar winst strevende industriële multiproductonderneming die gekenmerkt wordt door een complex samengesteld productieprogramma?' Elk van deze drie invalshoeken zou men eventueel als probleemstelling

kunnen nemen, als is er verschil in rendement, maar ze alle drie op deze wijze aan elkaar verbinden, maakt het de lezer, noch de onderzoeker gemakkelijk. Het ontbreken van een theoretische basis is als thema al zwaar genoeg, daar ook nog eens de gebruikswaarde bij halen, maakt het lastiger.

Eigenlijk moesten we ook helemaal niet willen streven naar praktische doeleinden bij dissertatie-onderzoek. Het is al moeilijk genoeg om gewoon met de internationale stroom mee te kunnen. En 10%, èn betere waar, is meestal te veel van het goede. De belangrijkste (wellicht enige) functie van een dissertatie is aan te tonen dat men zelfstandig kan onderzoeken volgens internationaal aanvaarde normen. Welnu, internationaal is het niet te doen gebruikelijk ook nog eens praktisch nut na te streven.

De probleemstelling blijkt, zoals het betaamt in de conservatief ingestelde bedrijfseconomie, ietwat behoudzuchtig 'angehaucht' te zijn. Eigenlijk is behoudzucht het kenmerk van de traditionele bedrijfseconomie. De beoefenaren van dat vak – zeker ook in de praktijk – gaan bij voorkeur uit van het gelijk van hun oude leer. Komt er iets nieuws, uit Amerika of Japan, dan gaan we eerst eens kijken of die nieuwigheid eigenlijk al niet ingesloten was in het oude denken. Dit verklaart bijvoorbeeld het gebrek aan belangstelling voor kasstroomoverzichten in Nederland. De argumentatie is dat die informatie al opgesloten lag in balans en resultatenrekening, zodat een kasstroomoverzicht niets kan toevoegen. Diezelfde toon klinkt dus ook bij Roozen's probleemstelling, waar hij als doel kiest, na te gaan of de activity-based costing ingepast kan worden in de produktietheoretische kern van het vak. Maar deze toon speelt gelukkig geen storende rol bij het verder uitwerken van het thema.

Multi-method approach

Het onderzoek van Roozen is een goed voorbeeld van het nut van de zogenaamde multi-method benadering. Deze benadering wordt algemeen aangeprezen als zeer geschikt voor het analyseren van procedures, systemen en modellen die bedoeld zijn om beslissingen te ondersteunen. De reden is dat menselijke beslissingen lastig in kaart zijn te brengen en moeilijk te analyseren, mede omdat het mentale en sociale processen zijn.

De door Roozen gekozen probleemstelling duidt inderdaad op het belang van beslissingen en een oplossingsmethode, namelijk activity-based costing.

Roozen hanteert zowel empirische als formele methoden. Zijn toets van de activity-based costing aan de (voornamelijk Duitse) theorie, is een formele bezigheid. Dat wil zeggen, die theorie is gebaseerd op axioma's die niet aan empirische toetsing worden onderworpen. Uit die axioma's kan men op logische wijze conclusies afleiden en men kan omstandigheden toevoegen aan het grondmodel teneinde na te gaan welke conclusies in dat geval opportuun zijn. Een dergelijke theorie over het beslissen in en door organisaties is door en door normatief; de aanhangers van die school veronderstellen 'wel te weten wat er nodig is om te beslissen'. Zo'n theorie wordt dus niet gebruikt om er toetsbare hypothesen uit af te leiden, maar geldt als richtsnoer voor de beslisser en is derhalve op te vatten als een besliskundig uitgangspunt. Met andere woorden, de ABC-techniek wordt in eerste instantie getoetst aan een onvervalste normatieve theorie die zegt te weten hoe je de beste beslissingen neemt. Indien mocht blijken dat ABC tot dezelfde soort aanbevelingen komt als die theorie, dan kan ABC ermee door.

Deze analyse is zeker nuttig omdat de systematiek van het vak ermee bevorderd wordt. Het heeft geen zin om steeds maar nieuwe ideetjes toe te voegen en de doorzichtigheid te verliezen. Maar gelukkig heeft Roozen ook empirische methoden gebruikt, namelijk door een zeer interessant onderzoek te doen naar de omstandigheden die van invloed geacht worden op de plausibiliteit van activity-based costing en aanverwante methoden. Verder heeft hij enige gevallen uit praktijk aan een gedetailleerd onderzoek onderworpen, om te zien of de theorie zich in de praktijk laat herkennen. Op beide kom ik in het vervolg van deze bespreking terug.

De produktietheoretische benadering

In de hoofdstukken 2 en 3 behandelt Roozen de voornamelijk door de Duitse collega's ontwikkelde produktietheoretische benadering, die (p. 48) de voortbrenging beschrijft als een systeem van consumptiefuncties (dit systeem wordt als produktiefunctie aangeduid), die een weergave zijn van de opoffering van produktiefactoren in afhankelijkheid van de produktietechnische samenhangen.

De kostenfunctie wordt bepaald door de opoffering van produktiefactoren zoals neergelegd in de produktiefunctie, om te rekenen tegen de prijs van die produktiefactoren. Het uitgangspunt van de theorie is dus het specificeren van de relatie tussen output en opgeofferde produktiefactoren.

Er zijn verschillende varianten van dit model ontwikkeld in de Duitse literatuur, alles afhankelijk van de omstandigheden. Zo leidt Roozen af aan welke voorwaarden voldaan zou moeten worden ingeval van een complex samengesteld produktieprogramma. Van een complex samengesteld produktieprogramma is overigens geen sprake, wanneer er een kleine seriegrootte is, het produktontwerp klantspecifiek is, en eenduidige produktielijnen ontbreken (p. 43).

De voorwaarden zijn:

- 1 de voortbrenging moet exact en tot in detail beschreven worden;
- 2 er moet sprake zijn van constante input-output relaties;
- 3 de produktiestructuur moet vertaald kunnen worden in de kostenfunctie.

Dit is het ideaalmodel, ook voor ABC, maar Roozen concludeert dat dit ideaal niet bereikt wordt omdat de werkelijkheid weerbarstiger is dan de theorie. Zeer in het bijzonder kan niet voldaan worden aan de derde voorwaarde. In de kostenstructuur kan men niet de structuur van de fysieke voortbrenging herkennen. Om die reden kan het activity-based costing model gezien worden als een beschrijving van de kostenconsequenties van het op enig moment actuele produktieprogramma (p. 76). Met andere woorden, men kan met ABC geen optimale beslissingsstrategie programmeren. Daar is meer voor nodig.

De gehanteerde theorie wordt gebruikt als normatief uitgangspunt en is om die reden niet aan empirische toetsing onderworpen. De theorie wordt als het ware aan de praktijk opgelegd, vormt een meta-taal aan de hand waarvan de bruikbaarheid ervan geïllustreerd kan worden. Het enige toetsingselement in een normatieve theorie kan zijn dat men aanneemt dat de praktijk tot goede beslissingen komt en daarbij te werk gaat met een datastructuur en een informatiesysteem die door de theorie als noodzakelijk worden aangewezen om tot goede beslissingen te komen. In die zin heeft Roozen getoetst, maar meer nog bewijst de theorie zijn nut door te tonen dat

praktische vraagstukken zich efficiënt laten structureren. Men moet dan wel accoord gaan met de veronderstelling dat de waargenomen praktijk weet hoe het moet, waardoor men weer zou moeten twijfelen aan het nut van de theorie. Wie heeft die theorie nodig als hij er zonder ook al uitkomt? Met andere woorden, alle normatieve theorie leidt tot methodologische complicaties die men eigenlijk in een dissertatie-onderzoek zou moeten vermijden.

Empirisch onderzoek

Deze conclusie wordt in hoofdstuk 4 eigenlijk wel bevestigd in het onderzoek naar drie praktijkgevallen. Dat deze conclusie gemakkelijker wordt opgeschreven, neemt echter niet weg dat het uitvoeren van een minitieuus onderzoek in de praktijk niet alleen buitengewoon tijdrovend, maar ook zinvol is. Praktijkgevallen kunnen zeker bij toepassing van ABC (in het kader van de produktietheorie) zeer complex zijn. Temeer omdat Roozen gebruik maakte van alle mogelijke soorten gegevens zoals interviews, administratieve gegevens en handleidingen. Dergelijke bronnen zijn in praktijkgevallen meestal volop beschikbaar, maar wat erger is, men moet ze wel allemaal doornemen en analyseren. De gekozen systematiek van de produktietheorie moet daarbij dan ook nog eens tamelijk consequent aangehouden worden, wat ook niet altijd soepel loopt in de communicatie met de dienstdoende praktici. Als praktische beschrijvingen van de beslissingscontext, zijn de drie gevallen evenwel zeer instructief. Ook blijkt dat de systematiek van de theorie goed weergeeft wat er in die drie gevallen aan de hand is.

Zeer interessant vind ik de empirische analyse die een beetje is weggestopt in een bijlage. De onderzoeker heeft samen met collega Boons een survey gedaan om uit te zoeken of er inderdaad verband bestaat tussen de klachten die men in de praktijk kan vernemen en de omstandigheden die men in de praktijk moet beheersen. Zoals bekend, is in de ABC-literatuur veelvuldig gewag gemaakt van indicaties dat er behoefte is aan een nieuwe manier van denken (zie bijvoorbeeld Cooper, 1988). Het is daarom toe te juichen dat Roozen en Boons de moeite hebben genomen dit soort beweringen te toetsen.

De onderzoekers zijn natuurlijk mans genoeg om zelf hun onderzoeksresultaten te presenteren.

maar ik kan het niet laten enkele interessante uitkomsten hier kort samen te vatten:

- 1 ondernemingen met een relatief groot assortiment en/of een klantspecifieke productie, hebben meer problemen met vertekeningen in de kosteninformatie; deze claim van ABC schijnt dus juist te zijn; de trend in assortimentsbreedte is evenwel niet van invloed: met andere woorden, uitbreiding van de produkt mix, heeft weinig effect: men heeft het probleem of men heeft het niet, maar men krijgt het niet als men het al niet had;
- 2 er zijn aanwijzingen dat deze problemen gerelateerd zijn aan dalende of stagnerende marktaandeelen en marges: hoe deze relatie er precies uitziet, is niet getoetst, maar een zeker verband lijkt aanwezig;
- 3 er is geen verband aangetoond met de gekozen strategie; wat wel merkwaardig genoemd kan worden gezien het gestelde onder punt 2.

De productiecentramethode en ABC

In hoofdstuk 5 analyseert Roozen de verschillen tussen en de overeenkomsten van de productiecentramethode (de 'kostenplaatsenmethode') en activity-based costing. Dat is gezien de portée van beide benaderingen een goede zaak. Wel moet op voorhand vastgesteld worden dat de uitgebreide analyse van beide benaderingen ook al door Blommaert et al. (1992) was uitgevoerd, maar Roozen verwijst niet naar die publikatie. Nu kan ik me herinneren dat Roozen en zijn co-auteurs Boons en Roberts, al enkele jaren eerder over het onderwerp schreven – al vond hun uiteindelijke publikatie eerst enkele jaren later plaats (Boons et al., 1992) – dus het kan een misverstand zijn. Maar het zou jammer zijn als er in dit land niet beter gecommuniceerd zou kunnen worden tussen die paar deskundigen.

De uitkomsten van deze vergelijking zijn dus al in brede kring bekend: principieel verschillen de beide methoden niet. Beide hebben als uitgangspunt de wens om kosten te verdelen op basis van causale relaties, ook al zou dat kunnen leiden tot een gecompliceerd model dat in de praktijk lastig is om mee te werken, lastiger althans dan gebruik te maken van simpele vuistregels. In de feitelijke uitvoering blijkt de productiecentramethode volgens Roozen echter tekort te schieten ingeval van een complex produktieprogramma waardoor de kostenstructuur van een ondersteunende

afdeling heterogener van aard wordt. In dat geval, stelt Roozen, is het hogere aggregatieniveau dat inherent is aan de productiecentramethode er de oorzaak van dat de relatie tussen kosten en prestaties niet eenduidig in een verdeelsleutel neergelegd kan worden (p. 136).

Roozen verwijst ten slotte nog eens naar de uitkomsten van de enquête en beweert vervolgens dat deze min of meer aannemelijk maken dat de productiecentramethode inderdaad tot vertekende kosteninformatie leidt. Tot en met de laatste voetnoot bewijst Roozen over de accuratesse te beschikken die men van een promovendus mag verwachten: 'Overigens wil hiermee niet gezegd zijn dat uit de enquête blijkt dat een ABC-model niet tot vertekende kosteninformatie leidt. Dit is niet getoetst en kan derhalve niet beweerd worden' (p. 136).

Verder onderzoek

Wetenschappelijk onderzoek haakt altijd aan bij wetenschappelijk onderzoek dat al eerder was verricht. Voor hetzelfde geld kan dus ook gekeken worden naar de waarde van een inmiddels afgerond onderzoek voor in de toekomst nog op te zetten projecten. Nog sterker, het is zo'n beetje gewoonte geworden de opzet van het werk, de methode en de uitkomsten mede op dit criterium te beoordelen.

De eerste opmerking is dan dat te hopen is dat Roozen zelf nog even doorgaat met het empirisch onderzoeken van kostensystemen. Al dan niet in samenwerking met anderen. Het enquête-onderzoek moet naar mijn mening nader worden uitgewerkt en omgewerkt zodat het in brede kring kan worden bestudeerd. Ik denk daarbij aan een presentatievorm die internationaal gangbaar is. Dat betekent strak geformuleerde hypothesen en glasheldere presentatie van uitkomsten. Toepassing van standaard methoden voor het toetsen van de hypothesen. Mocht het huidige datamateriaal gebreken vertonen, dan eventueel maar een hypothese minder of een nader onderzoek.

De Duitse variant is wat mij betreft nu wel weer genoeg aan bod geweest. Het is goed dat we weer even een formele analyse hebben gezien en ook langs die weg kunnen begrijpen dat het probleem van de kostenberekening lastig is op te

lossen, maar nu Roozen ABC keurig heeft ingepast in het bedrijfseconomische bouwwerk, is de weg weer vrij voor andere benaderingen. De interessantste problemen liggen naar mijn smaak niet in de formele modellen, maar in de cognitieve en organisatorische beperkingen van mensen die proberen alleen of samen een probleem op te lossen. Denk ook vooral aan de strategische aspecten. In die richting kan ik me wel verder empirisch onderzoek voorstellen. Daarbij kan gebruik gemaakt worden van de methodiek die Roozen heeft gebruikt voor de aanpak van de praktijkgevallen, bij voorkeur in combinatie met andere methoden. Roozens dissertatie bewijst immers hoe nuttig het is dat onderzoekers op het gebied van de management accounting, meer dan één methode hanteren bij één en hetzelfde onderzoek.

L I T E R A T U U R

- Blommaert, A.M.M., P.W.A. Eimers, T.L.C.M. Groot, (1992), De betekenis van ABC voor de Nederlandse Bedrijfseconomie, *Maandblad voor Bedrijfsadministratie en -Organisatie*, mei
- Boons, A.N.A.M., H.J.E. Roberts, F.A. Roozen, (1992), Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method, *Management Accounting Research*, vol. 3, no. 2.
- Cooper, R., (1988), The rise of activity-based costing – part two: when do I need an activity-based cost system?, *Journal of Cost Management*, Fall.
- Eccles, R.G., J.D. Nohria, 1992, *Beyond the Hype: Rediscovering the Essence of Management*, Harvard Business School Press.
- Roozen, F.A., (1993), *Specifieke kostencalculatieproblemen bij multiproduktondernemingen, een positionering van activity-based costing*, dissertatie Vrije Universiteit, Amsterdam.