

Van de Leer van de Kostprijs tot Management Accounting

De internationalisering van een wetenschappelijke discipline in Nederland

Drs. M.P.B. Bonnet, Drs. R.F. Speklé, Prof. Dr. E.G.J. Vosselman

THEMA

1 Inleiding

Kostencalculatie en management accounting zijn aanduidingen van een vak zoals dat in de praktijk wordt beoefend door administrateurs en controllers. Het zijn ook aanduidingen van een object van studie waarop onderzoekers verbonden aan (vooral) universiteiten hun wetenschappelijke belangstelling richten. Een naar volledigheid strevende beschrijving van de ontwikkeling van het bedoelde vakgebied zou zowel de accounting-praktijk als de wetenschappelijke discipline moeten omvatten. Dit artikel heeft echter noch de pretentie, noch de ambitie volledig te zijn. Historisch onderzoek naar de praktijk van management accounting is in Nederland buitengewoon schaars en – anders dan bijvoorbeeld in Groot-Brittannië, waar de beoefening van ‘accounting history’ op zijn minst wordt beschouwd als een respectabel academisch tijdverdrijf – lijken er hier te lande weinig onderzoekers te zijn met een warme belangstelling voor de praktijk in het verleden. Kennis van die praktijk is dan ook goeddeels afwezig en dit artikel zal daarin geen verandering brengen. Daarentegen concentreren wij ons in deze bijdrage op enkele hoofdlijnen van de ontwikkeling van de *wetenschappelijke* discipline zoals die in de twintigste eeuw gestalte kreeg en binnen de Nederlandse universiteiten werd uitgedragen. Daarbij beperken wij ons tot een bespreking van enige onderwerpen die gedurende langere tijd het denken bepaalden. Sommige van die onderwerpen worden ook vandaag nog relevant geacht. Van andere is de uiterste houdbaarheidsdatum inmiddels verstreken. Maar deze onderwerpen hebben gemeen dat zij ten minste gedurende een zekere periode behoorden tot de ‘verworvenheden’ van de management accounting in Nederland. We con-

fronteren de Nederlandse ontwikkelingslijn met internationale stromingen in de kennisproductie op het vakgebied.

De opzet van dit artikel is als volgt. Paragraaf 2 beschrijft kort de ontwikkelingen in de eerste twee decennia van deze eeuw. Paragraaf 3 besteedt aandacht aan de periode vanaf 1922 tot aan het begin van de jaren zeventig; de periode waarin de Amsterdamse Leer van de Kostprijs in Nederland debatbepalend was. De vierde paragraaf gaat in op ontwikkelingen in het buitenland gedurende de jaren vijftig en zestig. Vanaf de tweede helft van de jaren zeventig is er van een specifiek Nederlandse ontwikkeling eigenlijk geen sprake meer. Paragraaf 5 geeft een schets van de internationale hoofdstromen in de jaren tachtig en negentig en van de Nederlandse bijdrage daaraan. Het artikel besluit met enige conclusies.

2 De eerste twee decennia van deze eeuw

Veel innovaties op het gebied van management accounting en control vinden vandaag de dag hun oorsprong in de complexiteit en dynamiek in en rond bedrijven. Aan het begin van deze eeuw was dat niet anders. Omstreeks de eeuwwisseling stond het vraagstuk van de verbijzondering of de toerekening van indirecte kosten in het centrum van de belangstelling. De achterliggende wens was te komen tot zo betrouwbaar mogelijke grondslagen waarop een bedrijf zijn aanbiedingsprijs zou kunnen vaststellen. De voor-

De auteurs zijn verbonden aan de capaciteitsgroep Accounting & Finance van de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

en nadelen van de voorgestelde methoden werden breed uitgemeten. De door Church al in 1901 voorgestelde productiecentramethode of kostenplaatsenmethode vond de meeste weerklank (Church, 1916). Volgens deze methode kon de vaststelling van de kosten per product worden verbeterd. Op dat moment was een primitieve opslagcalculatie in de praktijk gangbaar. Met de groei van bedrijven kreeg men oog voor de toenemende omvang van de vaste kosten en de daaraan verbonden toerekeningsproblematiek. Het begrip normale productie bij de kostentoerekening wordt reeds aangetroffen bij Simon (1909).

In Duitsland pleitte Schmalenbach (1899) ervoor de boekhouding ook voor calculatorische doeleinden te benutten. Dan zou het mogelijk worden de kosten van een bedrijf toe te rekenen aan afzonderlijke artikelen, afnemers en afdelingen. Dat was buitengewoon nuttig want, zoals Löwenstein opmerkte in 1921, de opkomst en de dynamische ontwikkeling van de industriële onderneming stelde steeds verdergaande eisen. Naast kennis van de opbouw van de kosten ten behoeve van het vinden van een betrouwbare grondslag voor de aanbiedingsprijs, werden toezicht op de efficiency en een scherpe bewaking van de kosten noodzakelijk (Löwenstein, geciteerd in Brand, 1963). Na 1920 ontstond geleidelijk aandacht voor het begrip kosten vanuit een prospectief gezichtspunt. Bij Harrison bijvoorbeeld nemen de begrippen voorcalculatie en standaardkosten een belangrijke plaats in (Harrison, 1921). Daartegenover stond het retrospectieve gezichtspunt met werkelijke kosten en nacalculatie als centrale elementen (zoals bij Church, 1916).

Tegen dit decor opende in 1913 de eerste instelling voor hoger economisch onderwijs haar deuren: de Nederlandse Handels Hoogeschool te Rotterdam (vanaf 1939 Nederlandse Economische Hoogeschool). Later volgden economische faculteiten in Amsterdam (Gemeentelijke Universiteit, 1922), Tilburg (1927), opnieuw Amsterdam (Vrije Universiteit, 1948), Groningen (1948) en Maastricht (1984). De oprichting van deze instellingen volgde op soortgelijke ontwikkelingen in het Duitssprekend deel van Europa rond de eeuwwisseling. Veel uit Duitsland afkomstige denkbeelden op bedrijfseconomisch gebied vonden ook in Nederland ingang. Dit blijkt onder andere uit de sterk op de Duitse literatuur steunende Nederlandse geschriften uit de beginperiode.

De eerste hoogleraar bedrijfsleer, J.G.Ch. Volmer, werd echter niet in Rotterdam benoemd maar in Delft in 1908; pas later volgde zijn benoeming in Rotterdam (1913). Volmer was een door de praktijk gevormde accountant (Bindenga, 1990). In zijn oratie in Delft benadrukte hij de praktische waarde van de bedrijfsleer als leervak. Bedrijfsleer was in zijn optiek een toegepaste wetenschap met regels ontleend aan de praktijk. Hij omschreef de bedrijfsleer als 'de geordende kennis der regelen, waarnaar de bedrijven (...) moeten bestuurd worden, ter verkrijging en handhaving eener maximale bedrijfswerkzaamheid' (Volmer, 1909). Een goede organisatie was niet denkbaar zonder goede boekhouding, die alle elementen van 'den kostenden prijs' toont en in staat stelt 'de voortbrenging in al hare instanties te volgen'. In de opvatting van Volmer was het de wetenschappelijke taak van de bedrijfsleer om de kennis van en inzichten in de bedrijfsvoering zoals die bestonden in de praktijk te identificeren en te systematiseren. Kennis – ook wetenschappelijke – wortelde in de werkelijkheid en diende derhalve op inductieve wijze te worden verkregen. Soortgelijke opvattingen konden in de jaren die volgden ook worden aangetroffen bij andere Rotterdamse hoogleraren (zie onder meer Polak, 1922; Goudriaan, 1927). In Rotterdam werd de bedrijfsleer opgevat als een empirische wetenschap, waarvan de theoretische kaders uit waarneming, analyse en synthese moesten groeien. Dat daar vervolgens weinig van terecht kwam, had mede te maken met de grote hoeveelheid energie die de bestrijding van de Amsterdamse opvattingen vergde.

3 De Amsterdamse dominantie (1922 tot het begin van de jaren zeventig)

De Amsterdamse School nam een bijzondere plaats in bij de bestudering van het kostenvraagstuk. Th. Limperg Jr., hoogleraar aan de Gemeentelijke Universiteit te Amsterdam van 1922 tot 1950, en zijn opvolger H.J. van der Schroeff (hoogleraar van 1946 tot 1970), benaderden dit vraagstuk op sterk normatieve wijze. Weliswaar had de bedrijfseconomie als wetenschap bij Limperg zowel een verklarende als een normatieve taak (Limperg, 1929, 1946), maar de uitkomsten van de op verklaring gerichte inspanningen hadden toch vooral betekenis als nuttige achtergrondkennis bij de opstelling van de normen

waarnaar men in de praktijk heeft te handelen. En die achtergrondkennis was kennelijk ruimschoots voldoende aanwezig, want Limperg noch zijn leerlingen hebben zich ooit bijzondere moeite getroost om positieve kennis te genereren. Zij concentreerden zich op de normatieve taak. In die normatieve functie ontkomt de bedrijfseconomie volgens Limperg niet aan de vooropstelling van een bepaald doel en de bevordering van bepaalde belangen en dat zijn, gegeven haar aard, *economische* doelen en belangen. Belangrijk hierbij is, dat de doelen zelf geen onderwerp van empirisch onderzoek waren, maar ontleend werden – in ieder geval in naam – aan de axioma's en wetten van de (theoretische) economie die boven discussie waren verheven en niet getoetst behoeften te worden. Uit deze wetten konden de richtsnoeren voor de praktijk langs deductieve weg worden verkregen en de waarheid van deze voorschriften was geen empirische kwestie, maar een zaak die beslist kon worden met behulp van de eisen der logica. In Amsterdam was bedrijfseconomie de facto geen empirische wetenschap, maar een vorm van toegepaste argumentatieleer. En deze kwalificatie geldt eigenlijk voor de gehele Nederlandse bedrijfseconomie van die dagen. Doordat de dissidenten – apocrief verzameld in de Rotterdamse School – ervoor kozen de Amsterdamse Leer met een beroep op diezelfde logica te bestrijden, werkten zij onbedoeld mee aan het buitensluiten van de werkelijkheid, ondanks het feit dat vooral Rotterdam zich altijd heeft laten voorstaan op zijn praktische oriëntatie. Hierdoor was er van de destijds bloeiende praktijk van de management accounting niets terug te vinden in de Nederlandse vakliteratuur van die tijd (zie ook Bouma, 1990).

De Limpergiaanse benadering kenmerkte zich vooral door een (poging tot) verankering van het kostenbegrip in een algemene waardenleer en door een uitdrukkelijke vooropstelling van de op vervangingswaarde gebaseerde integrale kosten-calcuatie (zie paragraaf 3.1). Naast bijval ontmoette deze benadering ook veel kritiek. De tegenstanders stelden tegenover de opvattingen van Limperg hun aan Clark (1923) ontleende en internationaal breed gedragen credo 'different cost for different purposes'. Behalve in kritiek op Limperg c.s., vertaalde dit credo zich echter nauwelijks in eigen, oorspronkelijke bijdragen aan het vakgebied van de kostenvraagstukken. Lange tijd werd het Nederlandse wetenschappelijke debat op het vakterrein beheerst door Limperg:

de hoofdmoot van de productie bestond óf uit geschriften waarin de gedachten van Limperg nader werden uitgewerkt ter vervolmaking van de Leer, óf uit bijdragen die de grondslagen en de uitwerking van Limperg bestreden.

Limperg heeft zelf geen handboek over het kostenvraagstuk geschreven. In eerste instantie konden anderen dan zijn studenten slechts door middel van de zogenaamde Ribbius-dictaten kennis nemen van zijn opvattingen dienaangaande. Later zijn Limpergs inzichten in het kostenvraagstuk vastgelegd in deel 2 van het *Verzameld werk van Limperg* (1968), gecompileerd en deels geschreven door enige van zijn leerlingen. In Nederland hebben de opvattingen van Limperg vooral bekendheid gekregen door het door Van der Schroeff geschreven handboek *De Leer van de Kostprijs* (1947), waarvan de titel vanaf 1963 *Kosten en Kostprijs* luidt. Dit handboek heeft acht drukken gekend; de laatste druk verscheen in 1974. Deze reeks van opeenvolgende drukken en de ontwikkeling daarin zijn zeer bruikbaar om een beeld te krijgen van de verschuivende inzichten van de Amsterdamse School in het kostenvraagstuk.

3.1 De Amsterdamse Leer in kort bestek

Limperg en zijn volgelingen kozen het waardeprobleem als uitgangspunt voor hun beschouwingen over het kostenvraagstuk. Het waardeprobleem is zó fundamenteel, dat Van der Schroeff in de eerste volzin van zijn boek *De Leer van de Kostprijs* het belang van de wet van de waarde voor de economie gelijkstelt aan dat van de wet van de zwaartekracht voor de mechanica. In de Amsterdamse opvatting was het economisch motief de drijfveer van het menselijk handelen – tenminste voorzover dat handelen door de econoom werd bestudeerd. Het economisch motief is de kracht die het individu ertoe brengt zijn doel met de geringste offers te bereiken. Bij het nemen van economisch-rationele beslissingen gaat het dan steeds om waardeafwegingen en is het nodig de waarde – zowel de verkregen als de opgeofferde – te kennen. De economische wetenschap heeft derhalve behoefte aan een (objectieve) waardetheorie en Limperg meende die gevonden te hebben in zijn waardeleer, die geïnspireerd lijkt op de opvattingen van onder meer Menger, Böhm-Bawerk en Wieser (de zogenaamde Oostenrijkse School), hoewel Limperg de door

hen ontwikkelde gedachten nogal scherp heeft bestreden. Volgens Limperg verschilt zijn waardeleer fundamenteel van de waardeopvatting van de Oostenrijkse School, waartegen hij grote bezwaren had. Het voornaamste bezwaar had betrekking op de psychologische – en dus subjectieve – grondslag van de Oostenrijkse waardeleer, waar zijn eigen benadering gefundeerd is op objectieve principes van economische rationaliteit. De houdbaarheid van deze claim is echter twijfelachtig (zie Elzas, 1991).

De conclusie van Limpergs waardeleer was dat de waarde normaliter gelijk was aan de vervangingswaarde. Voor het kostenvraagstuk betekende deze uitkomst dat de kostprijs gebaseerd moest zijn op de vervangingswaarde van de bij de productie (doelmatig) opgeofferde middelen, want alleen dan kon de producent zich een oordeel vormen over de hoogte van de in rekening te brengen prijs. En dit was in Amsterdam het voornaamste doel van kostprijscalculatie: de kostprijs werd berekend in het licht van de verkoopprijsbepaling, ofwel 'de prijsschatting van de producent op de markt in het probleem van de vorming van de marktprijs' (*Verzameld Werk*, p. 94). Dit doel was zo belangrijk, dat het als het ware deel ging uitmaken van de definitie van het kostprijsbegrip. Maar als men de verkoopprijs wil baseren op de kostprijs, dan moet die kostprijs ook *alle* kosten omvatten. Met andere woorden: de kostprijs is bij Limperg c.s. de *integrale* kostprijs. Zou men de kostprijs immers stellen op de differentiële of de marginale kosten, dan vallen in de berekening de constante kosten weg. Een dergelijke kostprijs is te laag en kan volgens Limperg tot prijsbederf leiden, hetgeen niet alleen schadelijk is voor de producent maar ook voor zijn concurrenten. Op grond van deze gedachte heeft Limperg het marginaliteitsbeginsel uit de sociale economie verworpen (Limperg, 1950). De hoogte van de feitelijk betaalde inkoopprijs van de productiemiddelen speelt bij het waardeoordeel bij de verkoop volgens Limperg geen rol. De uitgaafprijs is alleen op het moment van verwerving van belang; niet voor het bepalen van de kostprijs. 'De leer van de vervangingswaarde is geheel losgekomen van de heersende opvatting dat de kostprijs wordt gevormd door de som van de geldoffers' (Van der Schroeff, 1948, p. 11).

Hoewel dus in het algemeen de (op vervangingswaarde gebaseerde) integrale kostprijs geldt.

is in uitzonderingsgevallen de differentiële kostprijs relevant. Het gaat dan uitsluitend om incidentele toevoegingen aan de 'stamproductie'. Als voorbeelden noemt Van der Schroeff de extra editie van een dagblad en het overwerk van een loopjongen. Studies als die van Geertman (1949) en – een fors aantal jaren later – Slot (1962) die een ruimer toepassingsgebied voor marginale calculaties suggereerden, vonden geen genade in de ogen van de Amsterdammers. Ook degenen die de integrale kostprijs als niet veel méér zagen dan een oriëntatiepunt bij de prijsvaststelling konden uit Amsterdamse hoek weinig bijval verwachten. Limperg maakte korte metten met deviate ideeën (Bouma, 1991).

3.2 *Verschuivende inzichten*

In 1963 verscheen een sterk gewijzigde vijfde druk van Van der Schroeffs handboek. De reden daarvoor was gelegen in de ontwikkelingen in de kostenproblematiek die ertoe leidden dat de kostprijscalculatie ten behoeve van de verkoopprijsbepaling niet meer kon worden gezien als het allesoverheersende probleem. Daardoor was er aanleiding aandacht te vragen voor kostencalculaties en kostenanalyse als ruimer gedefinieerde beleidsinformatie. De verschuiving in de zienswijze komt ook tot uitdrukking in de gewijzigde titel van het handboek, dat vanaf die druk *Kosten en Kostprijs* zou heten. In de nieuwe druk werden sommige voorheen krachtig bestreden standpunten aanvaard. Het op de theorie van de vervangingswaarde gebaseerde kostenbegrip bleef evenwel gehandhaafd. Van een verruiming voor wat betreft de hoeveelheids- of de waardegrondslag was geen sprake. Maar anders dan voorheen werd in een nieuw opgenomen hoofdstuk over direct costing deze techniek bruikbaar geacht voor prijsbeoordeling, zij het uitsluitend in situaties waarin de producent nauwelijks invloed heeft op de vaststelling van de verkoopprijs. Omdat deze situaties veelvuldig voorkomen opende het de mogelijkheid om variabele kostencalculaties ruimer toe te passen. Direct costing biedt volgens Van der Schroeff echter geen basis voor prijsvorming bij stukproductie. Opvallend is Van der Schroeffs opmerking dat de kostprijs niet meer *het* steunpunt, maar *één* van de steunpunten is voor het te voeren prijsbeleid. Differentiële calculatie kan volgens de gewijzigde opvatting van nut zijn en in een aantal gevallen zelfs tot betere beoordelingsmogelijkhe-

den leiden dan de integrale kostprijs. Het gaat daarbij echter om een beleidsafweging en niet om een kostprijsberekening. Het begrip kostprijs blijft gereserveerd voor de integrale kostprijs. Het hoofdbezwaar tegen een ruimere invulling van het begrip kostprijs is nog steeds het gevaar van prijsbederf met alle gevolgen van dien. Niettemin is Brezet, die de verschillen tussen de gewijzigde vijfde en de voorgaande drukken kritisch heeft besproken, van mening dat de nieuwe druk bijdraagt tot vermindering van de zogenoemde marginale controverse (Brezet, 1965). Hij is van oordeel dat Van der Schroeffs nieuwe beleidsoriëntering kan worden opgevat als een poging tot synthese tussen enerzijds bedrijfseconomie met als taak wetenschappelijk inzicht te verschaffen in middelen en methoden om een bedrijf zo doelmatig mogelijk te leiden, en anderzijds een op het economisch motief en de waardeleer gebaseerde bedrijfseconomie.

Een verdere evolutie van gedachten komt tot uitdrukking in de achtste en laatste druk van het handboek van de inmiddels oud-hoogleraar Van der Schroeff (Van der Schroeff, 1974). Van de heftige strijd uit de jaren vijftig en zestig is niet veel meer overgebleven en aan de hegemonie van de integrale kostprijs is na vele jaren een eind gekomen. Het inzicht is gerijpt dat de economische problematiek zodanig genuanceerd en complex is dat één methode niet meer voor alle beleidsvragen passende informatie zal kunnen geven. Naast de integrale, de differentiële en de variabele kostencalculatie hebben de knelpuntcalculatie en de methode van de alternatieve kosten een eigen plaats gekregen. In Van der Schroeffs eigen woorden: 'er is gestreefd aan de behandeling van de problematiek een dogmatische benadering te ontnemen'. Hiermee heeft hij het juk van de leerstelling van de Leer van de Kostprijs ten langen leste afgelegd en vindt de Amsterdamse periode haar einde.

4 De jaren vijftig en zestig in de Angelsaksische landen

Ook in Amerika en Groot-Brittannië heeft gedurende een groot aantal jaren de 'absolute truth'-benadering het vakgebied overheerst. Ook daar werd de problematiek van de kostencalculatie lange tijd gedomineerd door de berekening van zo nauwkeurig mogelijke kostprijzen. Maar

anders dan in (Amsterdams) Nederland heeft die benadering nooit een dogmatisch karakter verkregen en zijn expliciete pogingen om de ontwikkelde technieken te verankeren in een verzameling van fundamentele wetmatigheden achterwege gebleven. Toen in de jaren vijftig vooral in Amerika het inzicht rijpte dat kostencalculatie een ruimer toepassingsgebied kende dan uitsluitend de kostprijsberekening in het kader van de verkoopprijsbepaling, stuitte men daar niet op een hoeveelheid afwijzende doctrines die de studie van de nieuwe toepassingen kon belemmeren. Omdat het *doel* van de calculatie geen deel uitmaakte van de theorie van de Cost Accounting, had men weinig moeite nieuwe doelen te incorporeren in het denken. De toen ontstane 'conditional truth'-benadering van de sterk op het opportunity cost-begrip van de micro-economie steunende 'relevant cost approach' ondervond derhalve weinig tegenstand. Deze benadering was dan ook geen echte breuk met het verleden. Zoals voorheen bleef men zoeken naar normatieve oplossingen voor de problemen van de praktijk, met dien verstande dat het aantal op te lossen praktische problemen fors toenam. Zo werden in die periode instrumenten voor beslissingsondersteuning ontwikkeld, onder meer omvattende direct costing, knelpuntcalculatie en technieken voor transfer pricing. Bijzonder veel oog voor de specifieke condities waarbinnen de calculaties gestalte moesten krijgen, bestond daarbij niet. De ontwikkelde technieken pretendeerden nog steeds universele geldigheid, slechts ingeperkt door de nogal abstracte, contextvrije doeldefinitie.

Maar er gebeurde méér in de jaren vijftig en zestig. Een belangrijke ontwikkeling was de toenemende aandacht voor onderwerpen als 'responsibility accounting', budgettering, verschillenanalyses en prestatiebeoordeling. Deze aandacht kan in verband worden gebracht met een studie van Simon et al. (1954), waarin een drietal functies van bedrijfseconomische informatie voor managers werd beschreven: 'score-card keeping', 'attention direction' en 'problem solving'. Naast de door de relevant cost approach gegenereerde ex ante-informatie werd nu ook het belang van ex post-informatie benadrukt. Decentralisatie in besluitvorming werd meer nadrukkelijk een aandachtspunt. In 1965 verscheen Anthony's *Planning and Control Systems*, waarin veel aandacht was voor de managementcontrolfunctie

met behulp van responsibility accounting. Tot de 'conventional wisdom' bij responsibility accounting behoort het beheersbaarheidsprincipe: managers zijn slechts verantwoordelijk voor prestatie-elementen die zij door hun beslissingsgedrag kunnen beïnvloeden.

Tegen het eind van de jaren zestig ontstond bovendien onderzoek op basis van een empirische cyclus. De omslag staat bekend als de empirische revolutie (Mattessich, 1995). Het onderzoek kenmerkt zich door een contingentiebenadering. Onder gebruikmaking van (veelal grootschalige) dataverzamelingstechnieken en statistische methoden pogen onderzoekers inzicht te krijgen in de relatie tussen kenmerken en effecten van managementcontrole-systemen als budgettering enerzijds en contingentiefactoren in de organisatie anderzijds. Tot de contingentiefactoren behoren onder andere de strategie, de cultuur, de technologie en de omgevingsomstandigheden van de organisatie. Het doel van dergelijk onderzoek is beschrijving en verklaring, ofwel positieve theorievorming. Zo is bijvoorbeeld contingentie-onderzoek gedaan naar de effecten van evaluatiestijlen bij budgettering. Toepassing van de contingentiebenadering leidt tot geconditioneerde wetmatigheden: oorzaak-gevolgrelaties binnen gespecificeerde omstandigheden. Recentelijk gaf Fisher (1995) een heldere categorisering van dit onderzoek. Een Nederlands overzicht is verschenen van de hand van Van Dijk en Feenstra (1995). De empirische revolutie is destijds goeddeels aan Nederland voorbijgegaan. Hier te lande worden aan het empirisch contingentie-onderzoek verwante bijdragen op het terrein van de management accounting eigenlijk pas in de jaren negentig aangetroffen, bijvoorbeeld bij Roberts (1993), Hartmann (1997) en Bouwens (1998).

5 De jaren tachtig en negentig

Voorals in de jaren tachtig en negentig heeft het vakgebied een verregaande ontwikkeling gekend. In de ontwikkeling zoals die in leerboeken tot uiting komt is een tweetal hoofdlijnen te trekken. De eerste lijn geeft de relevance lost-beweging weer. De andere betreft de ontwikkeling van het vak in relatie tot de ontwikkeling van algemeen-economische theorievorming, in het bijzonder de economische organisatie-theorie. Beide lijnen hebben gemeen dat zij vertrekken vanuit de notie dat er een gat bestaat tussen de

'conventional wisdom' van de management accounting en de praktijk, hoewel de geïdentificeerde discrepanties van elkaar verschillen. Waar de relevance lost-beweging zich zorgen maakt om het feit dat in de praktijk systemen worden aangetroffen met een hoger niveau van ontwikkeling dan beschreven in de leerboeken, richt de tweede benadering zich meer op de constatering dat de praktijk de onmiskenbaar zinnige aanbevelingen van de leerboeken niet zelden negeert.

5.1 De relevance lost-beweging

De relevance lost-beweging heeft haar oorsprong in de Verenigde Staten. In een aantal invloedrijke publicaties wordt de inhoud van de gereedschapskist van de bedrijfseconoom of management accountant zoals die in leerboeken werd beschreven, ter discussie gesteld. In vervolg op probleemstellende publicaties zijn voorts 'nieuwe' instrumenten ontwikkeld en beschreven. De relevance lost-beweging werd aan het begin van de jaren tachtig door Robert S. Kaplan van de Harvard Business School in gang gezet. Na een eerste publicatie in 1983 beschrijft hij in 1984 de historische ontwikkeling van cost accounting en managerial control in een, naar later zou blijken, klassiek artikel in *The Accounting Review*. In dat artikel beoordeelt hij de relevantie van beproefde methoden tegen de achtergrond van de veranderende concurrentieverhoudingen in de industriële sector (Kaplan, 1984, p. 390). Hij uit de veronderstelling dat de tientallen jaren geleden ontwikkelde kosten- en kostprijscalculatiemethoden hun relevantie verloren hebben voor de moderne industrie, die zich kenmerkt door klantspecifieke productie, korte levenscycli en veel indirecte activiteiten met bijbehorende indirecte kosten. Voorts zet hij de nodige vraagtekens bij de werking van bij grote ondernemingen als de DuPont Corporation en General Motors ontwikkelde financiële prestatie maatstaven als Return on Investment (ROI) en Residual Income (RI). Wanneer financiële maatstaven worden gebruikt ter bevordering van een economisch verantwoord beslissingsgedrag van managers, moet worden gewaakt voor bijziendheid van managers: zij stemmen hun handelen af op de winstgevendheid op korte termijn. Ook is er het risico van te veel financieel ondernemerschap. De eerste zorg van managers is dan niet de winstgevendheid van de bedrijfsactiviteiten als zodanig. De aandacht richt

zich vooral op acquisities, verzelfstandiging en andere financiële transacties. De kracht van Kaplans boodschap ligt vooral in expliciete aandacht voor de organisatiecontext waarin management accounting-instrumenten hun werk moeten doen. Hij stelt de decennialange inertie van het kostprijsinstrumentarium en andere financiële maatstaven aan de kaak. De oplossing zou gevonden moeten worden in veldonderzoek, waarin men actief op zoek gaat naar 'best practices' in bedrijven.

De boodschap van Kaplan heeft een grote impact gehad, zowel op de praktijk als op de inhoud van de leerboeken. Dat geldt ook voor zijn latere publicaties, waarin hij, vaak samen met anderen, oplossingen en instrumenten genereert die beter zouden aansluiten bij de context waarin moderne ondernemingen opereren (onder andere. Johnson en Kaplan, 1987; Cooper en Kaplan, 1991). Zo ruimt elk zichzelf respecterend leerboek (ook in Nederland) op dit moment een plaats in voor activity-based costing. Deze techniek is ook voorwerp van onderzoek (in Nederland bijvoorbeeld Roozen, 1993). Kenmerkend voor deze kostencalculatiemethode is dat terdege rekening wordt gehouden met de complexiteit in het productiesysteem van veel hedendaagse industriële ondernemingen. Dat niet iedereen even warm loopt voor deze nieuwe methode en dat zij hier en daar wel erg sterk lijkt op de onder meer in Nederland al lang bekende kostenplaatsenmethode (onder andere Boons et al., 1992) laten we hier maar onbesproken. Feit is in ieder geval, dat de moderne industriële omstandigheden veel beter in de leerboeken staan beschreven dan in het verleden het geval was. De soms wel erg simpele contextbeschrijvingen in de rekenopgaven zijn vervangen door of op zijn minst aangevuld met meer levensechte beschrijvingen van de situatie in de jaren tachtig en negentig.

Maar de invloed van Kaplan c.s. gaat verder dan de verbetering van contextbeschrijvingen en nauwkeuriger kostprijscalculaties. Ook de relatie met diverse typen van besturingsvragen wordt in het moderne leerboek veel beter gelegd. Zo is er aandacht voor het feit, dat de inrichting van management accounting-systemen een relatie heeft met de strategie van de organisatie. Ondernemingen die in termen van Porter (1980) bijvoorbeeld kiezen voor een strategie van kosten-

leiderschap zullen vooral behoefte hebben aan systemen die hen in staat stellen voortdurend kosten te reduceren. Andere ondernemingen, die in het verband van een differentiatiestrategie vooral productdifferentiatie en -innovatie nastreven, zullen behoefte hebben aan systemen die functionaliteit, kwaliteit en innovatie bewaken en bevorderen. In dit verband is ook het werk van een andere auteur in de relevance lost-beweging vermeldenswaardig: dat van Cooper (1995). In zijn boek beschrijft hij een zogenaamde confrontatiestrategie, waarmee bedrijven voortdurend differentiëren, maar hun concurrentievoordeel niet kunnen handhaven zonder ook voortdurend kostenreducties te realiseren. In deze strategische context passen instrumenten als de in Japan tot ontwikkeling gekomen target costing- en kaizen costing-technieken. Target costing is een feed-forwardstelsel dat anticipeert op toekomstige productieprocessen en producten. Het bestaat uit kostencalculaties in relatie tot beoordelingen van functionaliteit en kwaliteit en daarop gebaseerde acties in de ontwerp- en ontwikkelfase van een nieuw product. Kaizen costing (kaizen betekent zoiets als voortdurende verbetering) begint waar target costing eindigt: in de productiefase van een bestaand product of model. Met dit instrument poogt de ondernemingsleiding tot voortdurende kleine kostenreducties in de fabricageprocessen van bestaande producten te komen. Essentieel is dat zowel target costing als kaizen costing méér pretenderen dan de traditionele standaardkostencalculatie, namelijk kosten*management*. Anders gezegd: de systemen zijn nadrukkelijk ontwikkeld voor managers om te kunnen interveniëren in bedrijfsactiviteiten.

Een bijproduct van de aandacht voor Japanse technieken van kostenmanagement is de notie dat de problematiek van kostenbeheersing zich niet noodzakelijkerwijze beperkt tot de grenzen van het individuele bedrijf, maar dat de analyse zich kan (en soms moet) uitstrekken over de gehele voortbrengingsketen. Hoewel hier nog geen sprake is van een volledig ontgonnen terrein, is in de literatuur meer en meer aandacht voor de inrichting en beheersing van horizontale, transactionele relaties tussen bedrijven. Netwerkgorganisaties en virtuele organisaties blijken zo hun eigen beheersingsproblematiek met bijbehorende accounting-aspecten te hebben.

Een ander instrument dat deel uitmaakt van de relevance lost-beweging en dat niet meer is weg

te denken uit het moderne leerboek is de balanced scorecard (Kaplan en Norton, 1992; 1993; 1996). Bedrijven die deze kaart adopteren kiezen voor het gebruik van niet-financiële prestatiemaatstaven naast traditionele financiële maatstaven als winst en ROI. Men hoopt hiermee bijziendheid (management myopia) te bestrijden en toekomstgericht handelen te bevorderen in een goede balans tussen diverse kritische succesfactoren.

5.2 *Hernieuwde aandacht voor economische theorieën*

In 1986 signaleert de van leerboeken bekende auteur Horngren een belangrijke omslag in het denken. Stond in de jaren vijftig en zestig het instrument (kostprijs, relevante kostenbenadering, transfer pricing, prestatie-indicatoren en dergelijke) centraal, in de latere jaren staan problemen in de besturing van bedrijven voorop. De aandacht verlegt zich dus van de toepassing van *instrumenten* naar het oplossen van *problemen*. Problemen, die *wellicht* met management accounting kunnen worden verholpen, als het gereedschap van de management accountant tenminste de toets van een kosten-batenanalyse kan doorstaan. Dit betekent dat bedrijven soms op grond van een economische analyse de conclusie kunnen trekken dat management accounting-gereedschap beter niet kan worden gebruikt. Het is om die laatste reden dat Horngren zich uitspreekt om inzichten uit de economische theorie te benutten ter verdere ontwikkeling van het vakgebied management accounting. Hierin wijkt hij nadrukkelijk af van Kaplan, die niet veel heil ziet in een economisch-theoretische benadering van management accounting vraagstukken (Kaplan, 1983; 1984).

Het gaat Horngren in het bijzonder om de theorie van principaal en agent (Jensen en Meckling, 1976; Fama, 1980; Fama en Jensen, 1983a, 1983b). Gebruik van de agency-benadering op het vakgebied management accounting impliceert dat expliciet rekening wordt gehouden met het feit dat besluitvorming in organisaties niet een zaak is van een enkele beslissers, maar een zaak van velen. Omdat besluitvorming is gedecentraliseerd, ontstaan gedragsrisico's. Managers kunnen soms ter bevordering van hun eigen belang informatie achterhouden of in hun voordeel vertekenen, met alle negatieve gevolgen voor de collectiviteit van dien. De vraag is vervolgens, of management accountingsystemen als responsabili-

ty accounting en budgettering op doelmatige wijze gedragsrisico's kunnen voorkomen of bestrijden. Deze vraag en vele daaruit voortvloeiende deelvragen naar bijvoorbeeld verschillenanalyses en beloningsvormen kunnen door de bril van de theorie van principaal en agent worden beschouwd.

Met zijn pleidooi voor een benadering vanuit de economische organisatietheorie treedt Horngren in feite in het voetspoor van een andere bekende auteur, Jerold L. Zimmerman. Zimmerman is minder bekend als leerboekauteur, hoewel hij een aantal jaren geleden de eerste druk van het leerboek *Accounting for Decision Making and Control* (1995) het licht deed zien. Op het vakgebied van de management accounting is hij echter vooral bekend geworden met een artikel dat hij in 1979 schreef met de titel *The Costs and Benefits of Cost Allocations*. In dit artikel vraagt Zimmerman zich af, of voor een verregaande doorbelasting van kosten in bedrijven – die veelal strijdig is met de inzichten uit de relevant cost approach – een verklaring vanuit de economische organisatietheorie kan worden gegeven. Deze vraag sluit nauw aan bij de mede door Zimmerman geïnitieerde Positive Accounting Theory (Watts en Zimmerman, 1978, 1986), waarin men poogt vanuit een agency-achtige benadering verklaringen te geven voor (primair externe) verslaggevingskeuzes. Op grond van een redenering binnen de kaders van de agency-benadering komt Zimmerman tot de conclusie, dat doorbelastingspraktijken kunnen worden begrepen als pogingen om onzekerheid in het productiesysteem en de omgeving te hanteren en als effectieve maatregelen ter bestrijding van gedragsrisico's. Het belang hiervan is vooral, dat Zimmerman met zijn bijdrage aannemelijk maakte dat de economie de management accounting veel te bieden heeft; niet zoals vroeger werd gedacht in het formuleren of afleiden van normatieve doelen en regels, maar in het begrijpen van de functie en rol van accountingsystemen in hun organisatorische context en daarmee in het dichten van het gat tussen 'hetgeen de management accounting leert' en de weerbarstige praktijk.

De agency-benadering heeft veel onderzoek geïnspireerd op het terrein van management accounting (zie voor overzichten Baiman, 1982; 1990). Ook in Nederland worden aan deze benadering verwante onderzoeken aangetroffen (onder andere Van der Meer-Kooistra, 1993; Vosselman,

1995a). Vermeldenswaard in dit verband is ook het onderzoek van Wouters (1993), waarin hij zich een soortgelijke vraag stelt als Zimmerman, maar antwoorden zoekt buiten de economische-organisatietheorie. Geleidelijk worden inzichten uit de economische-organisatietheorie in leerboeken management accounting opgenomen, ook in Nederlandstalige (Bouma en Van Helden, 1994; Vosselman, 1995b). Hierbij is niet alleen aandacht voor inzichten uit de agency-benadering, maar ook voor inzichten uit de transactiekostentheorie. Vanuit de laatste benadering (Williamson, 1975; 1985; 1996) is er vooral aandacht voor economische consequenties van besturingsarrangementen rond transacties. Zo kan de transactiekostentheorie bijvoorbeeld licht werpen op de uitbestedingsbeslissing of op de controlvragen die rijzen in samenwerkingsverbanden tussen ondernemingen.

6 Conclusies

Management accounting als praktische discipline heeft een internationaal karakter in die zin, dat er geen intrinsieke reden is om te veronderstellen dat die praktijk van land tot land grote verschillen zal vertonen, althans niet als de landen die in de vergelijking worden betrokken een soortgelijke economische, sociale en culturele orde kennen. Als de praktijk nationale grenzen overschrijdt, dan is de verwachting gerechtvaardigd dat de wetenschappelijke discipline die die praktijk bestudeert en haar van hulpmiddelen wil voorzien, ook een internationale oriëntatie kent. In Nederland was dat echter gedurende ongeveer een halve eeuw (van de vroege jaren twintig tot in het begin van de jaren zeventig) niet het geval. In die periode was de blik van bedrijfseconomisch Nederland in belangrijke mate gericht op Amsterdam. De daar geïnitieerde bijzondere benadering van het kostenvraagstuk heeft zeer veel inspanning, creativiteit en papier gevergd van zowel de voorstanders van deze benadering als van de tegenstanders daarvan. Opvallend in deze periode is dat de Nederlandse wetenschapsbeoefening op het terrein van de management accounting zich grotendeels afzijdig hield van internationale ontwikkelingen – althans daaraan geen bijdrage leverde anders dan door het uiten van een grondige afkeer of door enthousiaste adhesiebetuigingen – en zich óf concentreerde op het verder uitdragen van het gedachtengoed van de Amsterdamse School óf op voortdurend verzet tegen de univer-

salistische pretenties daarvan. Hoewel het verzet van de tegenstanders voortkwam uit hun credo 'different cost for different purposes', uitte hun verzet zich vooral door met niet aflatende ijver te speuren naar de denkfouten in de Amsterdamse benadering en door hun pogingen om de volgens de aanhangers van de Amsterdamse Leer onduidelzinnig juiste, deductieve logica te ontmaskeren als niet veel meer dan een losse verzameling van vooronderstellingen en aannames. In plaats van hun eigen weg te gaan en naast Limpergs dogma's hun eigen versie van het vakgebied te ontwikkelen, probeerden zij de Amsterdamse Leer van binnenuit te ontmantelen. Zij waren daarin weliswaar succesvol, maar droegen daarmee vermoedelijk onbewust en waarschijnlijk onbedoeld bij aan een sterk nationaal getinte invulling van het vakgebied.

In deze door Amsterdam overheerste era kwam de wetenschappelijke benadering van de management accounting veraf te staan van de praktijk. Management accounting was in hoge mate een leunstoel-wetenschap geworden, ondanks de praktische oriëntatie die in ieder geval in de beginperiode van de Nederlandse Handels Hoogeschool werd uitgedragen. De praktijk was feitelijk noch de bron van kennis, noch de toetssteen daarvan. En het heeft lang geduurd voordat daarin verandering kwam. Waar men in de Angelsaksische landen al aan het eind van de jaren zestig het empirisch karakter van het vakgebied in woord en in daad erkende, duurde het nog ongeveer twintig jaar voordat het Nederlandse onderzoek op het vakgebied een duidelijk zichtbare empirische gerichtheid kreeg.

Thans lijkt het erop dat de Nederlandse perceptie van het vakgebied niet meer sterk afwijkt van de internationaal gangbare opvattingen. Ook hier te lande vinden de twee beschreven hoofdstromingen – de door de relevance lost-beweging in gang gezette stroming en de richting die steunt op economische organisatietheorieën – volop weerklank in de onderzoeksprogramma's. Gegeven ons conflictueuze verleden is het opvallend te constateren dat deze dominerende richtingen in relatieve harmonie naast elkaar bestaan, terwijl aan deze benaderingen toch heel andere opvattingen ten grondslag liggen over de wijze waarop het vakgebied verder kan worden gebracht.

In zeker opzicht zou men kunnen stellen dat Kaplan c.s. aansluiten bij het gedachtengoed van de Rotterdammers van de jaren twintig en dertig,

hoewel er van een feitelijke relatie natuurlijk geen sprake is. Met hun pogingen om in de praktijk de 'best practices' te identificeren en te systematiseren, hebben zij als het ware het Rotterdamse programma uit de begintijd ter hand genomen – met heel wat meer voortvarendheid dan de Rotterdammers zelf destijds. De vrucht daarvan is de generatie van nieuwe – of althans als zodanig gepresenteerde – instrumenten. Maar men zoekt in de geschriften van de leden van deze stroming tevergeefs naar coherente theorievorming. Hoe is eigenlijk vastgesteld dat de als zodanig geïdentificeerde praktijken inderdaad 'best practices' waren? Wat is dan precies zo goed aan die handelwijzen en waarom is dat zo? Zijn de instrumenten probleemloos te repliceren in afwijkende contexten en waar liggen de grenzen en waarom? Dergelijke vragen zijn niet alleen van academisch belang, maar blijven vooralsnog onbeantwoord. Bij degenen die hun onderzoek funderen op de economische organisatie-theorie staan juist de theorievorming en de verklaring voorop. Hun primaire interesse is niet gelegen in de verrijking van de praktijk met nieuwe instrumenten – hoewel het niet uitgesloten is dat de gegenereerde verklarende kennis zich kan lenen voor een herinterpretatie in termen van doel-middelrelaties. Nog niet zo lang geleden zou dit verschil in focus ruimschoots voldoende aanleiding zijn geweest voor een heftige en waarschijnlijk verlamdende methodestrijd. Nu blijkt daarvan niets. Zouden we wellicht overeenstemming hebben bereikt over het inzicht dat een gezonde ontwikkeling van een toegepaste wetenschap als de management accounting beide – dat wil zeggen theorievorming én instrumentontwerp – nodig heeft?

LITERATUUR

- Anthony, R.N., (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- Baiman, S., (1982), Agency Research in Managerial Accounting: A Survey, *Journal of Accounting Literature*, pp. 154-213.
- Baiman, S., (1990), Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look, *Accounting, Organizations and Society*, pp. 341-371.
- Bindenga, A., (1990), De Rotterdamse School, *De Accountant*, pp. 578-587.
- Boons, A., H.J.E. Roberts en F.A. Roozen, (1992), Contrasting Activity Based Costing with the German/Dutch Cost Pool Method, *Management Accounting Research*, pp. 97-117.
- Bouma, J.L., (1990), Ontwikkelingen in het management accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 478-490.
- Bouma, J.L., (1991), *Management accounting na Limperg*, Limpergdag.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, (1994), *Management accounting en economische organisatie-theorie*, Academic Service, Schoonhoven.
- Bouwens, J., (1998), *The Use of Management Accounting Systems in Functionally Differentiated Organizations*, CentER, Tilburg University.
- Brands, J., (1963), *Een halve eeuw bedrijfseconomie*, Stenfert Kroese, Leiden.
- Brezet, J.C., (1965), Van kosten en kostprijzen, overdruk uit *De Naamlooze Vennootschap*.
- Church, A.H., (1916), The Proper Distribution of Expense Burden (reprint from 1901), *Engineering Magazine*, New York.
- Clark, J.M., (1923), *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago.
- Cooper, R. en R.S. Kaplan, (1991), *The Design of Cost Management Systems*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Cooper, R., (1995), *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press, Boston.
- Dijk, M. van en D.W. Feenstra, (1995), De weerbarstige relatie tussen accounting systemen en hun context: Resultaten en beperkingen van 20 jaar onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 763-773.
- Elzas, B.D., (1991), Over de relatie tussen algemene economie en bedrijfseconomie: Twee Nederlandse bedrijfseconomen over de Oostenrijkse waardetheorie, in: H.W. Blom en J.J. Vromen (red.), *Bedrijfseconomie: Hoe bestaat het*, Stenfert Kroese, Leiden.
- Fama, E.F., (1980), Agency Problems and the Theory of the Firm, *Journal of Political Economy*, pp. 288-307.
- Fama, E.F. en M.C. Jensen, (1983a), Separation of Ownership from Control, *Journal of Law and Economics*, pp. 301-325.
- Fama, E.F. en M.C. Jensen, (1983b), Agency Problems and Residual Claims, *Journal of Law and Economics*, pp. 327-349.
- Fisher, J., (1995), Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by a Level of Complexity Approach, *Journal of Accounting Literature*, pp. 24-53.
- Geertman, J.A., (1949), *De Leer van de marginale kostprijs*, Elsevier, Amsterdam.
- Goudriaan, J., (1927), De ontwikkeling van de bedrijfsleer als toegepaste Wetenschap, *De Ingenieur*.
- Harrison, G.C., (1921), *Cost Accounting to Aid Production*, McGraw-Hill, New York.

- Hartmann, F.G.H., (1997), *Accounting for Performance Evaluation: Effects of Uncertainty on the Appropriateness of Accounting Performance Measures*, Proefschrift Universiteit Maastricht.
- Horngren, C.T., (1986), Cost and Management Accounting: Yesterday and Today, in: M. Bromwich and A.G. Hopwood (eds.), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, London, pp. 31-43.
- Jensen, M.C. en W.H. Meckling, (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, pp. 305-360.
- Johnson, H.T. en R.S. Kaplan, (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, R.S., (1983), Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research, *The Accounting Review*, pp. 686-705.
- Kaplan, R.S., (1984), The Evolution of Management Accounting, *The Accounting Review*, pp. 403-417.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton, (1992), The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, pp. 71-79.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton, (1993), Putting the Balanced Scorecard to Work, *Harvard Business Review*, pp. 134-147.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton, (1996), Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, pp. 75-85.
- Limperg, Th., (1929), De betekenis der bedrijfshuishoudkunde voor de accountant, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*.
- Limperg, Th., (1946), Het object der bedrijfshuishoudkunde, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*.
- Limperg, Th., (1950), De gevaren van de Leer der marginale kostprijs-calculatie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*.
- Limperg, Th., (1968), *Verzameld werk van prof. dr Th. Limperg Jr., Deel 2: Leer van de Kostprijs*, G.L. Groeneveld et al. (red.), Kluwer, Deventer.
- Mattessich, R., (1995), Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of An Applied Science, *Accounting, Organizations and Society*, pp. 259-285.
- Meer-Kooistra, J. van der, (1993), *Coördineren, motiveren en verrekenen: wisselwerking tussen omgeving, onderneming en mensen*, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Polak, N.J., (1922), *Het huidige stadium en de naaste taak der bedrijfsleer*, Inaugurale rede Rotterdam.
- Porter, M.E., (1980), *Competitive Strategy*, Free Press, New York.
- Roberts, H.J.E., (1993), *Accountability and Responsibility: The Influence of Organisation Design on Management Accounting*, Universitaire Pers Maastricht, Maastricht.
- Roozen, F.A., (1993), *Specifieke kostencalculatieproblemen bij multiproductondernemingen: Een positionering van activity-based costing*, VU Uitgeverij, Amsterdam.
- Schmalenbach, E., (1899), Buchführung und Kalkulation in Fabrikgeschäft, *Deutsche Metall-Industrie Zeitung*.
- Schroeff, H.J. van der, (1947), *De Leer van de Kostprijs*, Kosmos, Amsterdam.
- Schroeff, H.J. van der, (1948), *De Leer van de Kostprijs* (tweede druk), Kosmos, Amsterdam.
- Schroeff, H.J. van der, (1963), *Kosten en kostprijs* (vijfde druk), Kosmos, Amsterdam.
- Schroeff, H.J. van der, (1974), *Kosten en kostprijs* (achtste druk), Kosmos, Amsterdam.
- Simon, H.A., H. Guetzkow, G. Kozmetsky and G. Tyndall, (1954), *Centralization Versus Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation.
- Simon, K.G., (1909), *Kostprijsberekening en Administratieve Fabrieksorganisatie*, Delwel, Rotterdam.
- Slot, R., (1962), *Kostenvariabiliteit en variabele kostencalculatie*, Stenfert Kroese, Leiden.
- Volmer, J.G.Ch., (1909), *Iets over zakenwijsheid*, Delwel, Rotterdam.
- Vosselman, E.G.J., (1995a), *Sturing door prestatie-evaluatie of marktwerking*, Proefschrift Endhoven.
- Vosselman, E.G.J., (1995b), *Interne verslaggeving: Bedrijfseconomische informatie en besturing*, Lemma, Utrecht.
- Watts, R. and J.L. Zimmerman, (1978), Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, pp. 112-134.
- Watts, R. and J.L. Zimmerman, (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Williamson, O.E., (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press, New York.
- Williamson, O.E., (1985), *The Economic Institutions of Capitalism*, The Free Press, New York.
- Williamson, O.E., (1996), *The Mechanisms of Governance*, Oxford University Press, New York.
- Wouters, M.J.F., (1993), *Relevant Costs or Full Costs: Explaining Why Managers Use Capacity Cost Allocations for Short-term Decisions*, Maklu, Antwerpen.
- Zimmerman, J.L., (1979), The Costs and Benefits of Cost Allocations, *The Accounting Review*, pp. 504-521.
- Zimmerman, J.L., (1995), *Accounting for Decision Making and Control*, Irwin, Chicago.