



Inaugural Address

Nieuwe Ronde, Nieuwe Kansen: Ontwikkeling in Management Accounting & Control

A.N.A.M. Boons

Nieuwe ronde, nieuwe kansen

**Ontwikkelingen in Management
Accounting & Control**

Bibliographic data and classifications

(LCC)	HF 5601-5689
(JEL)	M 41
Gemeenschappelijke Onderwerpsontsluiting (GOO)	
Classification GOO	85.25
Keywords	Accountancy, besliskunde
Free keywords	Accounting, operational excellence, customer intimacy, control systems, management control, customer value management

Design and layout:

B&T Ontwerp en advies (www.b-en-t.nl)

Print:

www.haveka.nl

Erasmus Research Institute of Management (ERIM)

Erasmus University Rotterdam

Internet: www.erim.eur.nl

ERIM Electronic Series Portal

<http://hdl.handle.net/1765/1>

Inaugural Addresses Research in Management Series

Reference number ERIM: EIA-2006-029-F&A

ISBN 90 – 5892 – 126 – 3

© A.N.A.M. Boons 2006

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means electronic or mechanical, including photocopying, recording, or by any information storage and retrieval system, without permission in writing from the author(s)

Nieuwe ronde, nieuwe kansen

**Ontwikkelingen in Management
Accounting & Control**

Rede in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van bijzonder
hoogleraar in management accounting en management control aan de
RSM Erasmus University
van de Erasmus Universiteit Rotterdam
op vrijdag 29 september 2006

door

Dr. A.N.A.M. Boons RA

RSM Erasmus University
Postbus 1738
3000 DR Rotterdam
E-mail: aboons@rsm.nl

Abstract

In this inaugural address I take a bird's eye view on the recent developments in the disciplines of management accounting and management control during the past two decades. Three stages are distinguished and clarified: the accounting stage, operational excellence and, finally, the customer intimacy phase.

Subsequently I concentrate on the issue of customer value management. The point of departure for this elaboration is the calculation of customer value. Starting from a very simple formula I try to penetrate into the underlying world of antecedent and interrelated variables which have a proven impact on customer value. After a short survey of the empirical knowledge gathered until this moment I wind up with a conceptual framework for future research.

Concerning the issue of the impact of customer intimacy on the design of management control systems my conclusion is that the central question to be answered is the question concerning the prevailing image of man. Is it possible to adhere to the traditional image ('all man are equal') in stimulating organizations towards more innovative behaviour? Which comes down to target setting, defining and measuring performance. Or is it necessary to introduce a different image of man in which diversity and uniqueness is emphasized ('all man are unique') stressing selfcontrol as a means for achieving congruence. Or is a middle ground called for?

Samenvatting

In mijn oratie ga ik in op de ontwikkeling die het vakgebied management accounting en management control (tezamen ook wel aangeduid als controlling) in de afgelopen twee decennia heeft doorgemaakt.

Daarbij worden drie fasen onderscheiden: de accounting fase, de fase van operational excellence en tenslotte customer intimacy.

In de oratie concentreer ik mij op alleen het thema: customer value management en management accounting. Het uitgangspunt is de berekening van de waarde van de klant. Aan de hand van een eenvoudige formule tracht ik aan te geven dat als van dichterbij gekeken wordt er tal van onderliggende variabelen zijn die de klantwaarde beïnvloeden. Na een overzicht van de empirische kennis waarover we op dit moment beschikken besluit ik met een onderzoeksraamwerk voor de toekomst.

Met betrekking tot het thema 'invloed van customer intimacy op het ontwerp van het management control systeem' is de conclusie:

Centraal in deze zoektocht staat, volgens mij, de vraag of vanuit het vigerende mensbeeld ('alle mensen zijn gelijk') doorgeredeneerd kan worden langs de lijnen van doelen stellen, de prestaties definiëren en via indicatoren de mate van realisatie registreren of dat voor het vinden van een vitale klant-oriëntatie een mensbeeld nodig is dat juist diversiteit ('alle mensen zijn uniek') en zelfsturing benadrukt. Maar misschien is juist een genuanceerde midden-positie nodig.

Voor Monique, Liesbeth, Lidwien, Teresa, Charlotte, Luuk en Bart

Voorwoord

Vanwege de Vereniging Trustfonds Erasmus Universiteit Rotterdam ben ik benoemd tot hoogleraar in de bedrijfskunde, in het bijzonder met betrekking tot het vakgebied management accounting en management control. Daarbij is aangegeven dat ik mij bij de uitoefening van mijn taak in het bijzonder dien te richten op de relatie tussen de wetenschappelijke ontwikkeling van het vakgebied enerzijds en de ervaring en de behoefte die vanuit de praktische invulling van het vak naar voren komt anderzijds.

‘Praktijk en theorie’ is geen vreemde combinatie. Zowel als gekeken wordt vanuit de geschiedenis van het vakgebied als vanuit mijn eigen ontwikkeling daarbinnen. Meer in het algemeen is de combinatie geen tegenstelling. Wetenschap en toepassing zijn immers vervlochten. Elke manager en controller denkt en werkt vanuit een theorie, een mentaal model van waaruit de wereld begrepen wordt en betekenis krijgt. Maar niet elke persoonlijke theorie kan de toets der wetenschap doorstaan. En de praktijk kan niet altijd wachten op academische validatie en nuancering. Toch kan gesteld worden dat gedurende de laatste decennia de wisselwerking tussen theorie en praktijk in een hogere versnelling is gekomen. Populaire methoden op het vakgebied zoals activity-based costing, de balanced scorecard en value-based management zijn voorbeelden van onderwerpen die geïntroduceerd zijn door wetenschappers die ervaring hebben opgedaan als adviseur voor het bedrijfsleven.

Anderzijds is het niet onverantwoord te stellen dat de wisselwerking enigszins uit balans is geraakt. Wel is het zo dat wetenschappers onderwerpen oppakken die vanuit de praxis worden aangereikt, maar andersom is dat veel minder gebruikelijk. In de wetenschappelijke arena op mijn vakgebied is bijvoorbeeld jarenlang onderzoek gedaan en discussie gevoerd over de rol, functie en inhoud van participatie in planning en budgettering. Daaruit is een genuanceerd beeld ontstaan van een meer effectieve inrichting van de planning & control cyclus. Maar de tekenen ten aanzien van de praktische adoptie zijn niet overweldigend. Het omgekeerde geldt bijvoorbeeld voor de aanspraken die voorstanders van Value based Management maken op exceptionele bedrijfsresultaten. De resultaten van het wetenschappelijk onderzoek tot nu toe zijn lang niet zo overtuigend, maar de pretenties van de voorstanders zijn er niet minder gezwollen door geworden.

De brug tussen de academie en de praktische toepassing lijkt voorlopig nog lang en smal. Juist in een tijd waarin toegenomen concurrentie de marges uitslijt kan kennis een voorsprong geven op vuistregels. Een nieuwe ronde biedt daartoe nieuwe kansen.

Arnack Boons,
Rotterdam, augustus 2006

Inhoudsopgave

Voorwoord	7
1. Inleiding	11
2. Het vakgebied	13
Waar gaat het over?	
3. De recente ontwikkelingen	17
Accounting	18
Operational excellence	21
Customer intimacy	23
4. Customer value management	29
Klantwaarde	31
Klantwinstgevendheid	35
Klantretentie	36
5. Toekomstig onderzoek en onderwijs	41
Onderzoek	41
Onderwijs	42
Praktijk	43
6. Tot slot	45
Literatuur	49
Erasmus Research Institute of Management (ERIM)	57

1. Inleiding

Mijnheer de rector Magnificus, zeer gewaardeerde toehoorders¹,

“Hoe zorg je ervoor dat de medewerkers harder gaan werken, minder kosten en toch gemotiveerd blijven?”² is een vraag die werd gesteld in een zakenblad in een artikel over de ontwikkeling van de Nederlandse arbeidsproductiviteit. Je zou ook kunnen zeggen dat de vraag de kern van het vak van de controller raakt. De reden achter mijn keuze voor deze openingszin is dat drie belangrijke perspectieven op de rol van de controller in één zin samengebracht zijn. Ten eerste de nadruk op de bewaking en verbetering van de productiviteit binnen organisaties. Ten tweede de centrale rol van de mens daarin en zijn of haar motivatie. Ten slotte drukt deze vraagstelling de beeldvorming uit die rond het vak van de controller lijkt te hangen: de moderne variant van een 16e eeuwse slavendrijver, een Shylock eerste klas.

In het vervolg van deze rede wil ik proberen aan de hand van de ontwikkeling van het vakgebied een schets te geven van enkele scenario's die voor de toekomst van ons vak relevant lijken. Daarbij zal ik proberen om zowel de rol van de controller in de praktijk als die van het wetenschappelijk onderzoek en onderwijs te belichten. Geheel in lijn met mijn leeropdracht.

1 Met dank aan de collega's Frank Hartmann, Frans Roozen en Frank Verbeeten voor het commentaar op een eerdere versie van deze oratie.

2 Janine Meijer in FEM Business, 9 Augustus 2003, p.18

2. Het vakgebied

Het vakgebied waarvoor ik sta wordt doorgaans aangeduid met de titel management accounting en management control en is reeds lange tijd een erkende discipline binnen de organisatiewetenschappen. Het voortbestaan en de vitaliteit van haar kenobject, de organisatie, geeft haar bestaansrecht. Maar het perspectief van waaruit verschijnselen binnen en buiten de organisatie worden bestudeerd onderscheidt dit vakgebied van andere organisatiedisciplines: management accounting houdt zich bezig met de vitaliteit van de organisatie vanuit een economisch perspectief. Historisch gezien zal deze omschrijving niet verbazen, maar de ontwikkeling van het vakgebied gedurende de laatste twee decennia doet wellicht anders vermoeden. In mijn betoog zal ik proberen aan beide ontwikkelingen, oud en nieuw, aandacht te besteden.

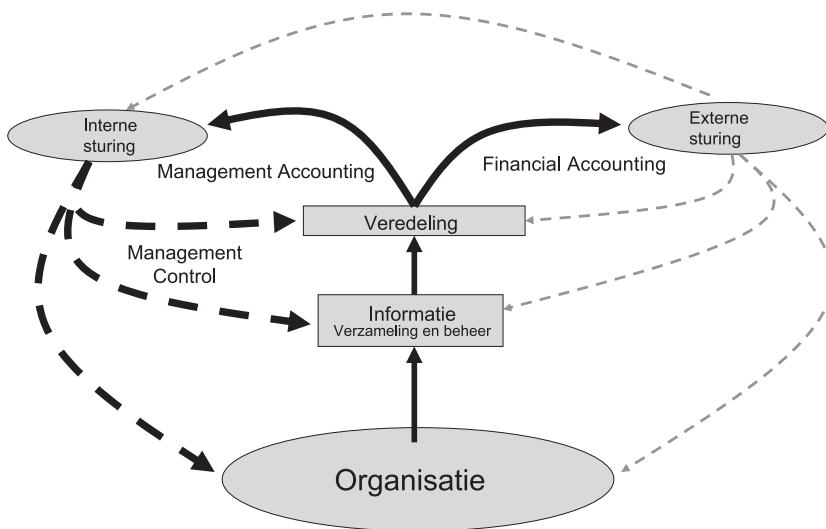
Waar gaat het over?

De meeste van u zullen mijn vakgebied kennen vanuit een praktisch perspectief. Vrijwel iedereen kent wel een accountant, een controller of een financiële manager. Vanaf een veilige afstand lijken ze op gewone mensen die ingewikkelde dingen kunnen doen met cijfers, vaak financiële gegevens. Van dichtbij bekeken gaat het meestal over financiële analyses, budgetten, kostprijzen, jaarrekeningen en prestatiemeting. De rol die zij binnen een organisatie spelen is gericht op het behouden en verbeteren van de economische vitaliteit van die organisatie. Dat doen zij in essentie op drie manieren. (zie afbeelding 1).

Ten eerste houden zij zich bezig met het selecteren en registreren van gegevens die, na veredeling, een beeld geven van die vitaliteit. Daarbij kan zowel gedacht worden aan de financiële administratie als aan het verzamelen, vastleggen en interpreteren van gegevens met betrekking tot allerlei operationele processen en omgevingsverschijnselen.

Ten tweede spelen zij een rol in de sturing van de organisatie. Op basis van de informatie wordt de besluitvorming binnen organisaties geïnitieerd en ondersteund. Omgekeerd geeft de besluitvorming weer verder richting aan de aard en de reikwijdte van het informatiesysteem.

De bemoeienis van de controller met sturing is, het is al gezegd, primair gebaseerd op het streven om de financieel-economische toekomst te optimaliseren, secundair om te voorkomen dat beslissingen worden genomen die de economische vitaliteit op korte of lange termijn zouden kunnen schaden. Dit is in zeker opzicht het centrale vraagstuk binnen het vakgebied Management Accounting & Control: het ondersteunen en initiëren van besluitvorming binnen organisaties door middel van informatie over de gevolgen van de voorliggende beslissingsmogelijkheden voor de toekomstige economische vitaliteit van de organisatie.



Afbeelding 1 Accounting in vogelvlucht

De derde rol is de meest controversiële. Als beslissingen zijn genomen wil dat niet zeggen dat slechts de beslissing voldoende is om de organisatie in de beoogde richting te laten bewegen. Organisaties zijn immers samenwerkingsverbanden van mensen. Organisaties kunnen dus niet eenvoudigweg opgevat worden als een monolithische beslisser, zoals de klassieke economen dat deden. Management control is dat deel van het vakgebied dat zich bezig houdt met de gedragsbeïnvloeding van mensen binnen de organisatie.

Management control is controversieel omdat het enerzijds, om verschillende redenen, niet los kan worden gezien van sturing en anderzijds omdat het moeilijk is een onderscheid aan te brengen met het vak van de manager. Sommige vakbroeders stellen zich zelfs expliciet op het standpunt dat management control de gehele reikwijdte van de functie van manager omvat. Zij omschrijven het vakgebied als: “*The process of guiding organisations into viable patterns of activity in a changing environment*”³. Hoewel dit niet de meest gedragen omschrijving van het vakgebied is, geeft het wel een spanning aan die onder vakbroeders leeft omtrent onvermijdelijke grensgeschillen met vakgebieden als organisatie theorie, sociale psychologie en strategie⁴.

Voor mijzelf hanteer ik de volgende omschrijving van het vakgebied: het proces van het bewaken van de economische vitaliteit van de organisatie door middel van het vertalen van wensen en plannen enerzijds en resultaten en prestaties anderzijds in de financiële dimensie waarin de doelstellingen van de organisatie zijn gesteld⁵. Of kortweg in de woorden van Traas: de controller is de bewaker van de bedrijfs-economische vitaliteit van de organisatie⁶.

Vooraf in grote organisaties waarin de afstand tussen leiding en uitvoering in meerdere opzichten relatief groot is krijgt het management accounting en control systeem een rol die vergelijkbaar is met de zintuigen van het menselijke lichaam. De waarneming van en sturing door de leiding gebeurt grotendeels indirect. In zo'n situatie is het van cruciaal belang dat 'de tekenen niet bedriegen'⁷.

3 In dezelfde trant: “We will also generally consider the controller to be a manager or a group of managers, such as a board of directors” (Berry e.a., 1995, p.4).

4 In feite is dit nadere onderscheid in de vakgebieden management accounting en management control niet scherp te trekken, want beslissen zonder informatie en beheersing is krachteloos en beheersen zonder informatie en besluitvorming is ongericht.

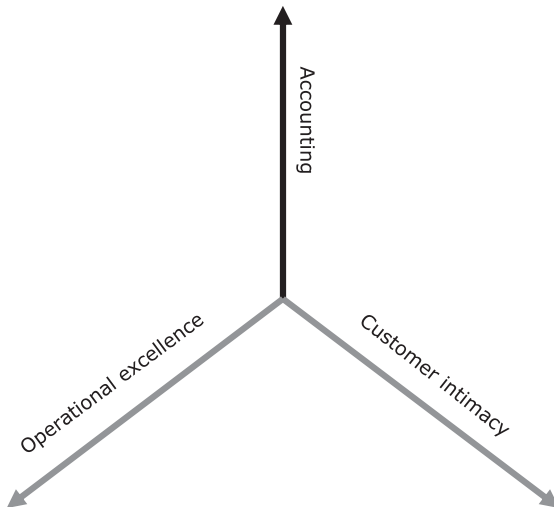
5 Zie Boons (2000).

6 Zie Traas (1990)

7 naar van de Poel (1986)

3. De recente ontwikkelingen

Toen ik zelf aan deze universiteit het vakgebied accounting bestudeerde als onderdeel van de studie bedrijfseconomie, leek het niet bepaald een vak voor de toekomst. Er hadden zich in het verleden wel enige schermutselingen afgespeeld tussen een Amsterdamse en een Rotterdamse School, maar dat pleit leek al jaren geleden beslecht in het voordeel van Erasmus en sinds die tijd leek de overtuiging te bestaan dat 'we eruit waren'. Dat wil zeggen: de belangrijkste thema's leken onderzocht en tot een aanvaardbare oplossing gebracht en er was een reeks instrumenten geconstrueerd die praktische toepassing had gevonden. Ook de handboeken van die tijd ademden dezelfde geest: de inhoudsopgaven kwamen grotendeels overeen en de slagvaardigheid met methoden en instrumenten stond voorop. De recente ontwikkeling van het vakgebied is echter vol beweging geweest. In vogelvlucht kan deze gekarakteriseerd worden langs drie assen: accounting, operational excellence en customer intimacy (zie afbeelding 2).



Afbeelding 2 De ontwikkelingsfasen van Management accounting & Control

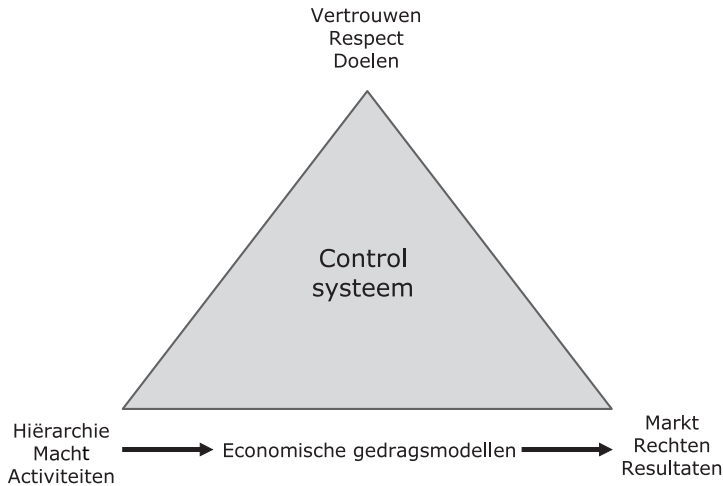
Accounting

De nadruk lag tot de eerste helft van de jaren tachtig op de ontwikkeling van het instrumentarium dat een gemiddelde controller nodig zou hebben in zijn of haar werkzame leven. Zeker als gekeken wordt naar de Amerikaanse literatuur. Dat waren vooral praktische technieken gericht op de verbetering van kostenbepaling voor besluitvorming in een strakke typologie van voortbrengingsstructuren. Vanuit de wetenschappelijke optiek kreeg, onder de oppervlakte, het bedrijfsmodel van de econoom een dominante rol. Niet alleen in de betekenis van het doel waarop gericht werd (economische prestaties), maar ook in de wijze waarop organisaties werden afgebeeld als 'productiehuishoudingen'. Het mensbeeld is eenvoudig en diversiteit in alle andere opzichten dan productaanbod (kostentoe rekening) en technologie (kostenfuncties) werd vrijwel genegeerd. Dit leidde tot de opvatting dat het gedrag van een organisatie door middel van een zeer beknopte en (dus) abstracte reeks van vergelijkingen beschreven kon worden. In dit perspectief liggen aan organisatiegedrag altijd bewuste beslissingen ten grondslag die door middel van een marginale analyse kunnen worden ondersteund⁸.

Parallel daaraan is vanaf het midden van de zestiger jaren van de vorige eeuw het vakgebied onder invloed van de Amerikaan Robert Anthony veel breder neergezet. Hij introduceerde een ander gezichtspunt voor de management accountant: hij noemde dat management control. "*Management control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies*" (Anthony, 1965, 1988). In het licht van de ontwikkeling tot nu toe vallen twee zaken in deze definitie onmiddellijk op. Ten eerste het onderscheid tussen beslissen en uitvoeren. Hiermee lijkt de holistische organisatieopvatting te zijn vervangen door het beeld van een organisatie als een samenwerkingsverband van mensen die ieder eigen doelen nastreven en niet automatisch coherent gedrag vertonen. Ten tweede het accent op het beïnvloeden van menselijk gedrag. Aangezien Anthony zelf aangeeft dat het hier gaat om 'motivatie en inspiratie' lijkt hij aan te sluiten bij de mening dat het mensbeeld van de econoom ontoereikend is om organisaties op een effectieve manier te kunnen sturen. Ook andere auteurs sluiten zich hierbij aan⁹ (zie afbeelding 3).

8 Zie voor hedendaagse representaties van dit perspectief: Zimmerman (2003), Brickley e.a. (2004) en Roberts (2004).

9 Zoals Ouchi (1979), Merchant (1985, 2003), Simons (1995), Maciariello (1994), Chenhall (2003)

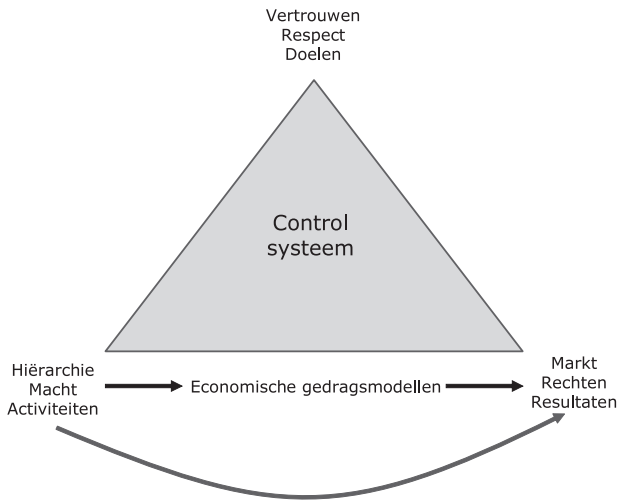


Afbeelding 3 Structuur elementen van control systemen¹⁰

Anthony werkt echter alleen de eerste paradigmaverschuiving uit in zijn ontwerpkenmerken voor control systemen (zie afbeelding 4). Door congruentie in gedrag als centraal doel van management control te kiezen introduceert hij, vanuit het economisch gezichtspunt, de gedachte dat een onderneming opgevat kan worden als een keten van beslissers die ieder eigen doelen nastreven. Slechts door sturing en beloning kan een coherente slagvaardigheid bereikt worden. Doordat het mensbeeld van de econoom behouden blijft kan marktwerking als het ware geïnternaliseerd¹¹ worden als leidraad voor het ontwerp van de organisatie- en controlstructuur.

¹⁰ De extremen worden door drie kenmerken gekarakteriseerd: (1) het mechanisme waardoor de sturing gestalte krijgt, (2) de basis van waaruit mensen gestuurd worden en (3) datgene waarop mensen aangesproken worden.

¹¹ Het gaat hier om de zogenaamde agency theorie. Belangrijke overzichtswerken zijn Jensen & Meckling (1994), Becker (1993) en Brickley (2003).

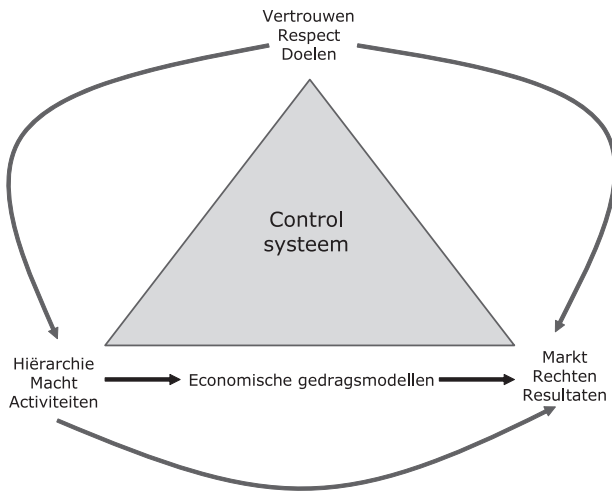


Afbeelding 4 Verschuiving van het accent van een holistische opvatting naar een multi-person setting.

Op de achtergrond speelt hier impliciet de opvatting dat de omgeving stabiel is: overzichtelijk en voorspelbaar, er is geen grote discrepantie tussen de veranderlijkheid van de omgeving en de adaptiesnelheid van de organisatie. All you need is accounting.

Aan de andere kant van het academisch spectrum zien velen in het kielzog van deze nieuwe ronde nieuwe kansen om het vakgebied tot ongekende hoogte op te stuwen. De deuren naar een gedragswetenschappelijke benadering van controlling gaan wijd open als diepere mensbeelden worden geïntroduceerd (zie afbeelding 5). Werden voor die tijd vooral modellen en technieken uit operations management en econometrische instrumenten geïncorporeerd, nu gaat de aandacht uit naar gedragsvariabelen die de effectiviteit van control instrumenten bepalen¹². Het ontwerp van het control instrument wordt minder belangrijk, het gaat om de manier waarop het wordt ingezet. De basis van het vakgebied lijkt helemaal in gevaar als langzamerhand getornd wordt aan de homo economicus als beeld van de werkende mens.

¹² Belangrijke initiërende werken in deze benadering zijn van Hofstede (1968), Hopwood (1974) en Macintosh (1985).

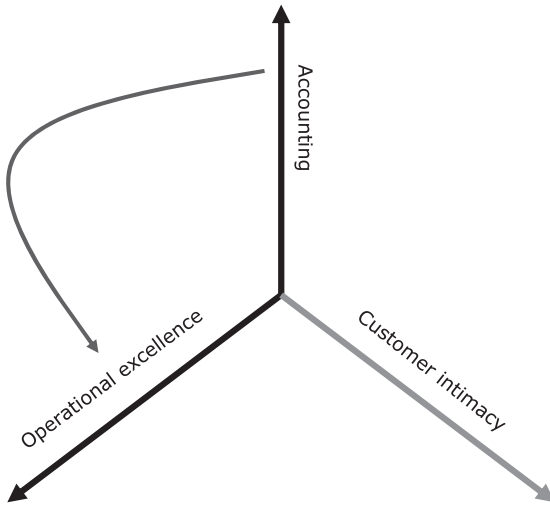


Afbeelding 5 Verschuiving van het accent in de richting van gedragsvariabelen

Vanuit een praktische optiek slaat deze nieuwe richting van denken niet echt aan. Enerzijds doordat de financiële managers die in die periode de toon aangaven nog waren opgeleid in de stellige wereld van voor deze (r)evolutie. Anderzijds doordat de innige academische samenwerking met de organisatiewetenschappen ertoe leidde dat ook de postmoderne twijfel en chaos heeft toegeslagen. Dat heeft weer tot gevolg gehad dat er wel veel gediscussieerd is, maar, naar mijn mening, tot nu toe nog weinig gewonnen is in termen van nieuwe inzichten en toepasbaarheid.

Operational excellence

Vanaf de tweede helft van de jaren tachtig van de vorige eeuw wordt een nieuwe lente ingeluid door de Amerikanen Johnson en Kaplan (1987) die vanuit een historisch-praktisch perspectief betogen dat het instrumentarium van de controller ernstig tekort schiet in een snel veranderende wereld. Zij stellen dat het onderzoek en de ontwikkelingen op het terrein van management accounting te abstract zijn geweest om de praxis te verbeteren, management accounting concepten gebaseerd zijn op een te simpel beeld van organisatorische processen en dat de veronderstellingen ten aanzien van de omgeving waarin het bestaansrecht moet worden verworven invalide zijn geraakt door de dynamiek van technologie en globalisering. Volgens deze collega's moet het vakgebied zich meer richten op het streven naar operational excellence (zie afbeelding 6).



Afbeelding 6 Van accounting naar operational excellence

Deze oriëntatie op processen heeft met het oog op beslissingsondersteuning geleid tot bekende instrumenten zoals activity based costing en target costing. Daarin konden belangrijke bruggen geslagen worden met belendende bedrijfskundige disciplines als quality management, logistiek, supply chain- en operations management (process mapping en simulatie bijvoorbeeld).

Als vanuit een wetenschappelijk historisch oogpunt naar de opmerkingen van Johnson & Kaplan wordt gekeken komt een aardige paradox boven. Ze redeneren immers sterk vanuit de Amerikaanse context waarin het vakgebied zich in haar ontwikkeling in belangrijke mate heeft laten leiden door de inbreng van praktiserende controllers. De oplossingen die de schrijvers aanreiken voor de ontstane problemen stemmen in aanpak en uitwerking in hoge mate overeen met de theoretische benadering die in Europa al vanaf het begin van de 20e eeuw werd gekozen¹³.

Met name activity-based costing heeft een overweldigende navolging gevonden in de praktische toepassing en is onderdeel geworden van het standaard curriculum van elke controllers opleiding.

¹³ Zie Boons, Roberts & Roozen (1992)

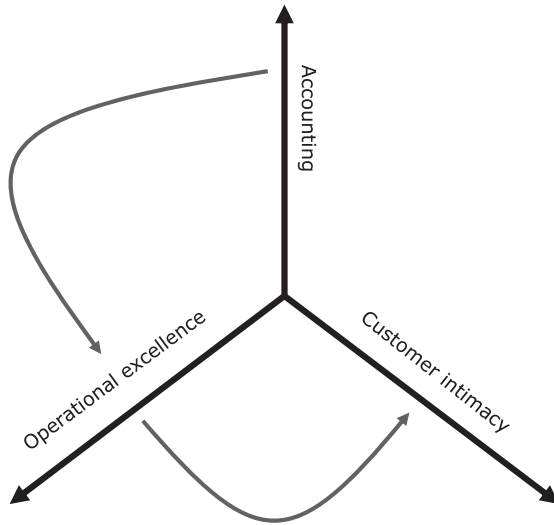
Door de aangrijpingspunten van de organisatiemodellen dichterbij de bedrijfsprocessen te leggen ontstond een fijnmaziger instrumentarium voor de controller. Dit heeft drie belangrijke gevolgen gehad. Ten eerste hebben deze modellen de potentie in zich om op een nauwkeuriger wijze de uitkomsten van beslissingen te voorspellen. Ten tweede heeft het de instrumenten van de controller ook dichterbij de operationeel verantwoordelijken gebracht: zij kunnen zich erin herkennen. Tenslotte heeft het ertoe geleid dat relaties tussen ‘*accounting measures*’ en niet-financiële operationele maatstaven en indicatoren meer eenduidig te leggen zijn¹⁴.

Customer intimacy

In het verlengde van de nadruk op processen is de aandacht verschoven naar de relatie tussen organisatie en omgeving. Meer in het bijzonder de oriëntatie op strategie als ontwerpvariabele voor het control systeem. Hoewel dit perspectief niet veel invloed heeft gehad op de ontwikkeling van het beslissingsondersteunend instrumentarium¹⁵ is de invloed aan de ‘*control kant*’ verreichend geweest. In eerste instantie door het aanvullen van ‘*accounting measures*’ met niet-financiële kengetallen om de prestaties van de organisatie vanuit een strategisch gezichtspunt beter te kunnen volgen.

14 Als voorbeeld: een bekende operationele maatstaf voor de kwaliteit van apparatuur is ‘mean time between failures’. Als deze indicator stijgt zal de functionele beschikbaarheid van de apparatuur toenemen. Dit leidt tot een hogere potentiële bezetting en tot lagere productiekosten.

15 Onderwerpen als strategic cost management (Shank & Govindarajan, 1993) bouwen voor een belangrijk deel voort op technieken die zijn ontwikkeld in de voorafgaande ontwikkelingsfase, zoals activity-based costing.

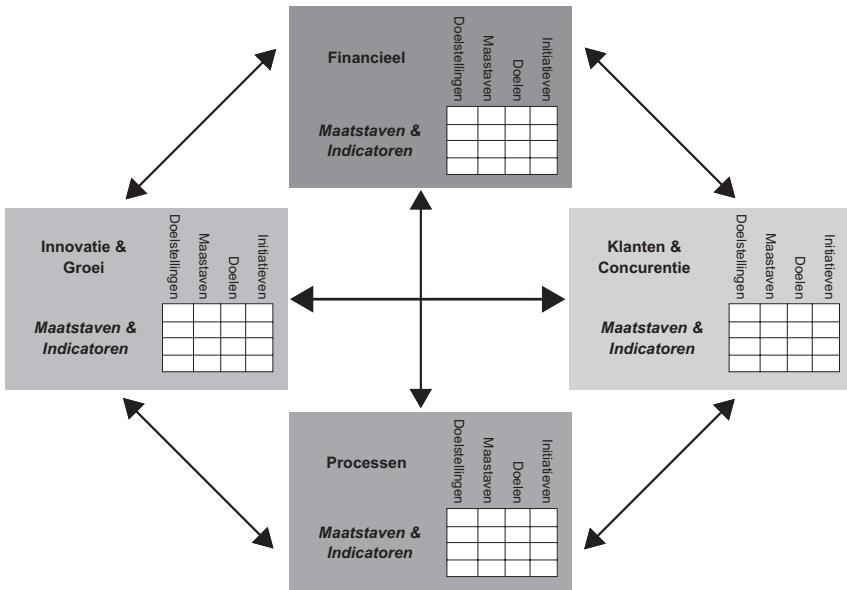


Afbeelding 7 Van 'inside-out' naar 'outside-in'

In tweede instantie doordat het besef doordrong dat het meten van aspecten van presteren niet zonder gevolgen blijft voor het gedrag van mensen. Door de toevoeging van operationele doelen en initiatieven aan de gekozen maatstaven heeft dit instrumentarium zich ontwikkeld tot een strategisch control systeem.

Deze nadruk op meerdimensionale sturing en prestatiemeting heeft zijn meest bekende vorm gevonden in de Balanced Scorecard (zie afbeelding 8) die in het midden van de jaren negentig werd geïntroduceerd. De mate van adoptie ervan in de praktijk is nauwelijks te onderschatten.

Hoewel het samenbrengen van indicatoren op prestatiedimensies, zoals processen, klanten, concurrentie en innovatie, ongetwijfeld het meest bekende kenmerk van de Balanced Scorecard is, is de achterliggende argumentatie anders. De nadruk ligt juist op de 'balance' tussen de verschillende indicatoren die Kaplan en Norton hebben trachten te vangen in de zogenoemde causal diagrams. Deze schema's waarin geïdentificeerde relevante variabelen onderling gerelateerd worden door oorzakelijke verbanden geven een beeld van wat we het business model zijn gaan noemen. Dat wil zeggen: Wat we willen bereiken, de manier waarop we dat willen bereiken en de veronderstellingen die daarbij, impliciet of expliciet, gebruikt worden.



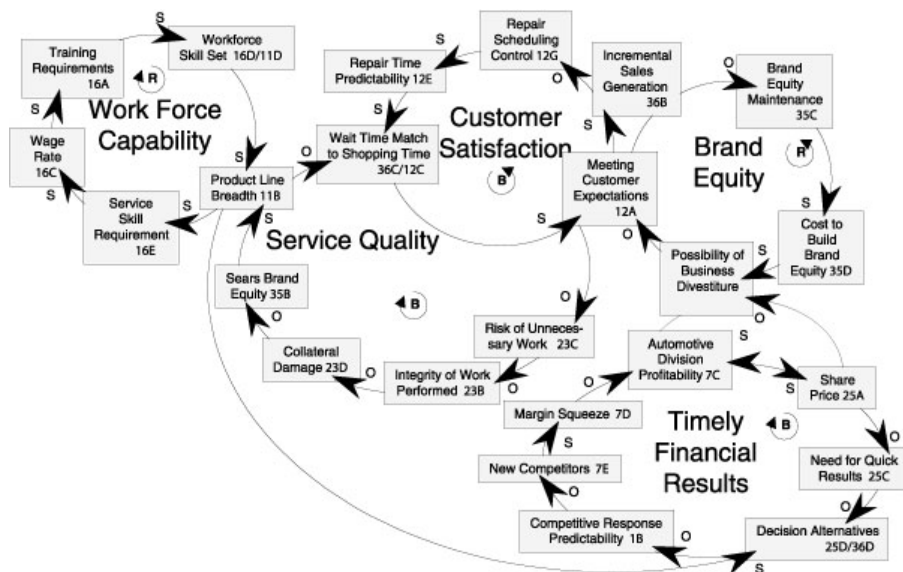
Afbeelding 8 De Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1996)

Deze manier van kijken naar organisaties is ontleend aan de systeemtheorie en heeft al veelvuldig toepassing gevonden in het structureren en hanteerbaar maken van complexe systemen (zie afbeelding 9 voor een voorbeeld). In eerste instantie was de toepassing vooral gericht op het in kaart brengen van systemen waarvan het gedrag vooral berustte op mechanische verbanden in stabiele omgevingen. Door middel van simulatie konden realistische voorspellingen worden gedaan en procesverbeteringen worden beoordeeld.

In tweede instantie is deze manier van afbeelden van complexiteit gebruikt om systemen te beschrijven waarin menselijke actoren een sturende rol spelen¹⁶. Bijvoorbeeld op het terrein van organizational learning en knowledge management.

¹⁶ In feite is de ontwikkeling van zogenaamde agent-based models (o.a. Collings e.a. 2000) een vervolg op deze benadering.

In de kern komt de toepassing van causal diagrams in kennissystemen erop neer dat in eerste instantie vanuit een zeer rudimentaire of elementaire samenhang geprobeerd wordt verfijning aan te brengen in het aantal variabelen dat een rol speelt en de mogelijke relaties daartussen. In dat proces van verfijnen wordt doorgaans gebruik gemaakt van de kennis en ervaring van meerdere personen die vanuit uiteenlopende gezichtspunten, rollen of functies hun kennis inbrengen en daarmee ook overbrengen. Pas in tweede instantie wordt getracht om door middel van het verzamelen en veredelen van gegevens de relaties en variabelen te kwantificeren.



Abbeelding 9 Een causal diagram (Center for Quality of Management¹⁷)

Ook de causal diagrams uit de wereld van de Balanced Scorecard en de strategy maps¹⁸ die daarop volgden, zijn op te vatten als toepassingen van deze manier van het vertalen van de werkelijkheid.

17 Center for Quality of Management Journal: www.cqmextra.cqm.org

18 Zie Kaplan en Norton, 2004.

Het probleem is echter dat in de praktische toepassing van de Balanced Scorecard, of andere vormen van prestatiemeting, de eerste stap doorgaans wel wordt gezet, maar de meest essentiële tweede stap niet. Dat wil zeggen: het afleiden van prestatie-maatstaven en indicatoren uit de expliciete strategie vindt doorgaans wel plaats, maar de validatie van de gehanteerde veronderstellingen blijft achterwege.

Als we langs de lijnen van de Balanced Scorecard kijken dan zou de geschiedenis van het vakgebied van management accounting en management control getekend kunnen worden op de vier kaarten. De financiële kaart is onze eerste liefde. Het is de moedergrond van waaruit het vakgebied is voortgekomen. Zeker als we kijken naar de ontwikkeling van het vakgebied in de Angelsaksische wereld dan is daar het primaat van de financiële uitdrukkingvorm het langst volgehouden. In de Europese context is al vroeg in de 20^e eeuw een parallelle ontwikkeling te zien geweest tussen de '*processen kaart*' en de '*financiële kaart*'. Met name in Duitsland en in mindere mate ook in Nederland is de Kostentheorie altijd gefundeerd geweest op een detailmodel uit de Productionstheorie¹⁹. Een aspect dat we weer zijn gaan herkennen toen activity-based costing werd geïntroduceerd als panacee voor al onze zorgen.

Het is niet overmoedig om te stellen dat de integratie tussen de wereld van de bedrijfsprocessen enerzijds en de wereld van het geld anderzijds, zeker in wetenschappelijke zin, vergevorderd is. Dat is, op zichzelf, ook niet verwonderlijk omdat beide werelden gemeen hebben dat veel van de betrokken variabelen onderkend zijn en de relaties ertussen vaak een mechanisch karakter hebben en zich relatief gemakkelijk laten kwantificeren.

Maar er zijn nog twee kaarten: customer en innovation. Dat zijn, in mijn optiek, de onderwerpen die in de toekomst een nieuwe ronde betekenen met nieuwe kansen voor zowel de praktiserende controllers als voor de academisch geïnteresseerden.

Beide gezichtspunten hebben gemeen dat de betrokken variabelen veel minder gemakkelijk identificeerbaar, definieerbaar en meetbaar zijn. Ook de relaties ertussen zijn vaak moeilijk kwantificeerbaar.

Ik wil in deze openbare les één deel van de customer kaart uitwerken aan de hand van de resultaten van wetenschappelijk onderzoek tot nu toe²⁰.

19 zie bijvoorbeeld: Adam, 1970; Fandel, 1989 en Kloock e.a., 1987

20 De beperking tot de 'customer kaart' wil niet zeggen dat het uitwerken van het perspectief op groei en innovatie minder accent zou moeten krijgen.

4. Customer value management

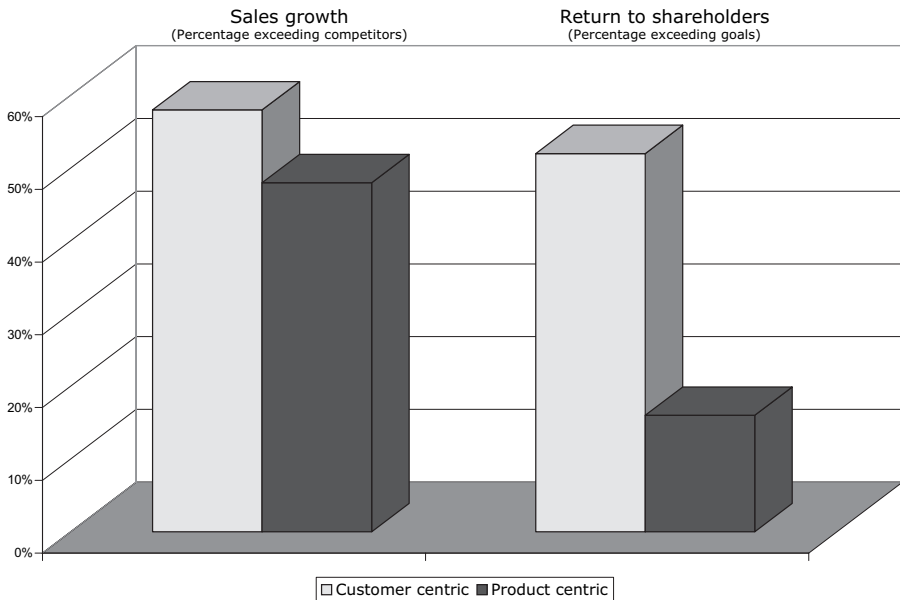
In de ‘customer kaart’ wordt de klant, in de context van de marktsituatie, centraal gesteld als de belangrijkste bron van toekomstige economische vitaliteit. Vanuit de geschiedenis van het vakgebied is dit een keerpunt in de gedachtevorming omdat de klant toch vooral werd opgevat als vrager naar de producten die voortgebracht en aangeboden worden. Het denken vanuit markten is inherent transactie georiënteerd en kent geen geheugen. In costing systemen komt dit tot uitdrukking in het toerekenen van kosten naar één kostenobject: het product.

Het centraal stellen van de klant betekent dat de relatie met de klant sturing geeft aan de aard, omvang en inhoud van de activiteiten. Niet alleen met betrekking tot functies waarin direct klantcontact voorkomt, maar ook aan ‘up-stream’ functies binnen de voortbrengingsketen²¹.

In diverse bedrijfstakken, zoals de zakelijke dienstverlening en een aantal vormen van business-to-business, is in de praktijk het sturen vanuit relaties met klanten al langer gebruikelijk, maar vanaf de eeuwwisseling krijgt dit perspectief ook vanuit andere bedrijfstakken, met name business-to-consumer, steeds meer aandacht en navolging. Uit initieel exploratief onderzoek²² blijkt dat de oriëntatie op klantrelaties, doorgaans aangeduid als customer centric, een voorsprong kan betekenen op de concurrentie (zie afbeelding 10).

21 Hoewel het verschil met eerdere benadering subtiel lijkt, kan het in praktische omstandigheden een kentering in de sturing betekenen. De vraag is immers niet langer “Zijn er klanten te vinden voor onze producten?” maar: “Zijn er producten voor onze klanten?”

22 Zie ondermeer Baines & Langfield – Smith (2003)



Afbeelding 10 Klantrelatie en economische vitaliteit (Deloitte Research, 2004)

Ook in de wereld van de bedrijfswaardering is de aandacht voor het waarderen van bedrijven op basis van klantrelaties geïntroduceerd bij de opkomst van dotcoms zonder of met een zeer beperkt financieel verleden²³.

De grootste aandacht heeft deze zienswijze tot nu toe echter gekregen vanuit de marketingpraktijk. Vanaf de jaren negentig is steeds meer aandacht ontstaan voor de relatie tussen marketing en de financiële prestaties van ondernemingen. Enerzijds is deze zoektocht voortgekomen uit de behoefte van ‘marketeers’ om verantwoording te kunnen afleggen over marketinginvesteringen en -inspanningen in de vorm van een ‘return on marketing’²⁴, terwijl anderzijds de trend van steeds meer focus in marketing langs de route van massa marketing via merkenbeleid heeft geleid tot micro marketing, waarin de economische aantrekkelijkheid van steeds kleinere groepen van klanten centraal komt te staan.

23 Bijvoorbeeld: Gupta, Leman & Stuart (2003).

24 Een bekende uitdrukking daarvoor is “marketing is too important to be left to the marketing department”.

Met name vanaf de tweede helft van de negentiger jaren is deze visie doorgebroken door het werk van Reichheld²⁵ waarin de nadruk werd gelegd op de waarde van klantrelaties. In zijn betoog tracht Reichheld de rationaliteit ervan aan te tonen door het argument dat bestaande klanten een hogere bijdrage aan de waarde van de onderneming leveren dan nieuwe klanten omdat bestaande klanten in de tijd meer zouden besteden (inclusief up-selling, cross selling en referrals), minder prijsgevoelig zouden zijn en minder zouden kosten (minder marketing nodig, gemakkelijker te bedienen, lagere transactiekosten)²⁶. Uit zijn onderzoek is gebleken dat als ondernemingen het behoud van bestaande klanten, de retentie, zouden kunnen verhogen met 5%, de waarde per klant zou stijgen met 25% tot 100%.

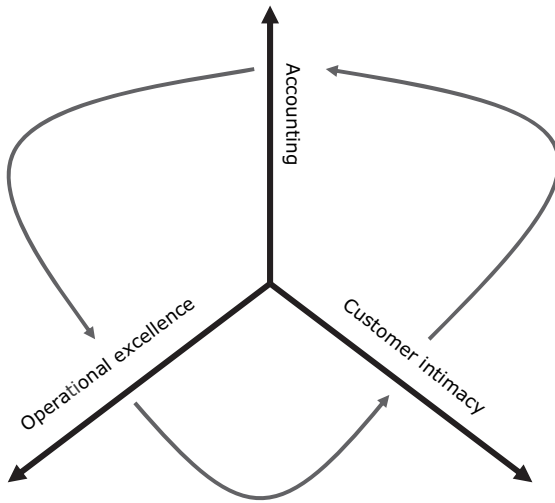
Klantwaarde

In deze visie representeert een klant economische waarde doordat de relatie met de klant, in potentie, positieve toekomstige netto kasstromen met zich meebrengt. Zoals dat gebruikelijk is kan deze economische waarde geschat worden als de contante waarde van die toekomstige netto kasstroom²⁷. Vanuit deze benaderingswijze zouden wij in staat zijn om de laatste slag te maken van 'customer intimacy' terug naar de financiële as (afbeelding 11).

25 F.F. Reichheld publiceerde in 1996 het bekende boek, *The Loyalty Effect*. In Nederland zijn de centrale gedachten van customer loyalty al verwoord in 1994 door Herman Vaanholt en Vincent van Zon.

26 Vergelijkbare argumenten zijn naar voren gebracht door Bolton e.a.(2002), Hogan e.a.(2002) en Gupta & Lehmann (2003).

27 Zie de overzichtswerken: P.D. Berger & N.I. Nasr,(1998); M. Calciu & F. Salerno,(2002) en D. Jain, S.S. Singh,(2002).



Afbeelding 11 Van klant naar waarde

Onder vrij algemene veronderstellingen kan klantwaarde als volgt uitgedrukt worden²⁸:

$$(1) \quad CV_i = \frac{CF_i \cdot r}{(1+d-r)}$$

Waarin:

CV_i = waarde van klant i ;

CF_i = netto kasstroom van klant i in elke toekomstige periode;

r = de kans dat een klant in de volgende periode opnieuw aankopen verricht;

d = disconteringsvoet.

Als dit waarderingmodel wordt toegepast op gepubliceerde kwartaalcijfers van KPN Mobile over de periode 2000 tot en met juni 2006²⁹ dan kan de waarde van de gemiddeld klant als volgt bepaald worden:

$$(2) \quad CV_{KPN} = \frac{28 \cdot 94\%}{(1+2,5\%-91\%)} = 301$$

²⁸ Zie Gupta & Lehman (2005)

²⁹ Op basis van de kwartaalcijfers van KPN. De periodieke kasstroom is benaderd vanuit de operating margin en EBITDA. De capital expenditures zijn buiten de beschouwing gebleven en de vermogenskostenvoet is aangepast aan de kwartaalfrequentie.

De formulering biedt, uitgaande van de netto kasstroom per klant per periode, vervolgens de mogelijkheid om de gevoeligheid van de klantwaarde voor de retentievoet en de vermogenskosten te kwantificeren.

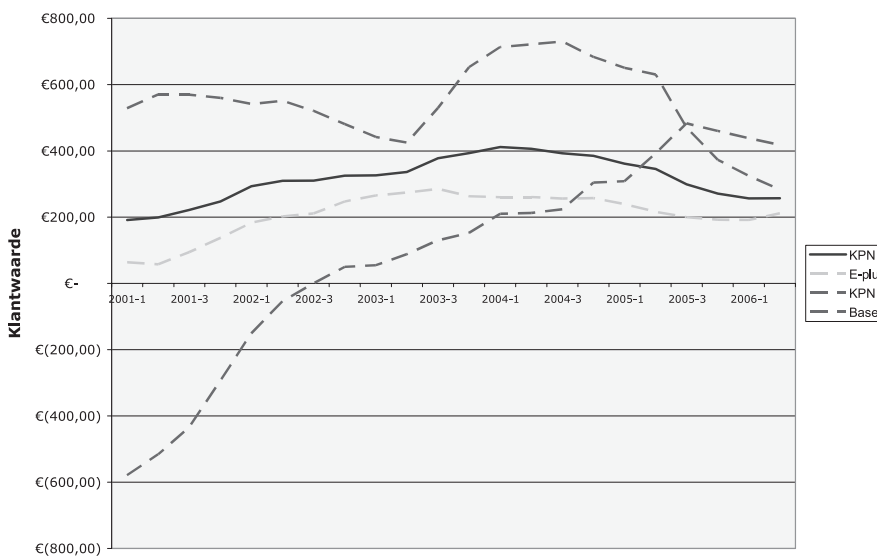
	92%	93%	94%	95%	96%	97%	98%	99%	
Vermogenskosten / kW	2,0%	€ 250	€ 281	€ 319	€ 369	€ 435	€ 527	€ 666	€ 897
	2,1%	€ 247	€ 277	€ 314	€ 362	€ 426	€ 515	€ 646	€ 861
	2,3%	€ 244	€ 273	€ 310	€ 356	€ 418	€ 502	€ 627	€ 828
	2,4%	€ 241	€ 270	€ 305	€ 350	€ 409	€ 491	€ 609	€ 797
	2,5%	€ 238	€ 266	€ 301	€ 344	€ 401	€ 479	€ 592	€ 769
	2,6%	€ 235	€ 263	€ 296	€ 339	€ 394	€ 469	€ 576	€ 742
	2,8%	€ 233	€ 259	€ 292	€ 333	€ 387	€ 459	€ 561	€ 718
	2,9%	€ 230	€ 256	€ 288	€ 328	€ 380	€ 449	€ 546	€ 695
	3,0%	€ 227	€ 253	€ 284	€ 323	€ 373	€ 439	€ 533	€ 673

Interpretatie: als de retentievoet verbetert van 94% naar 95% klantbehoud, dan stijgt de gemiddelde klantwaarde van € 301 naar € 344. In het geval van KPN mobile betekent dit bij 22,2 mln. klanten een stijging van de totale klantwaarde met € 970 mln.

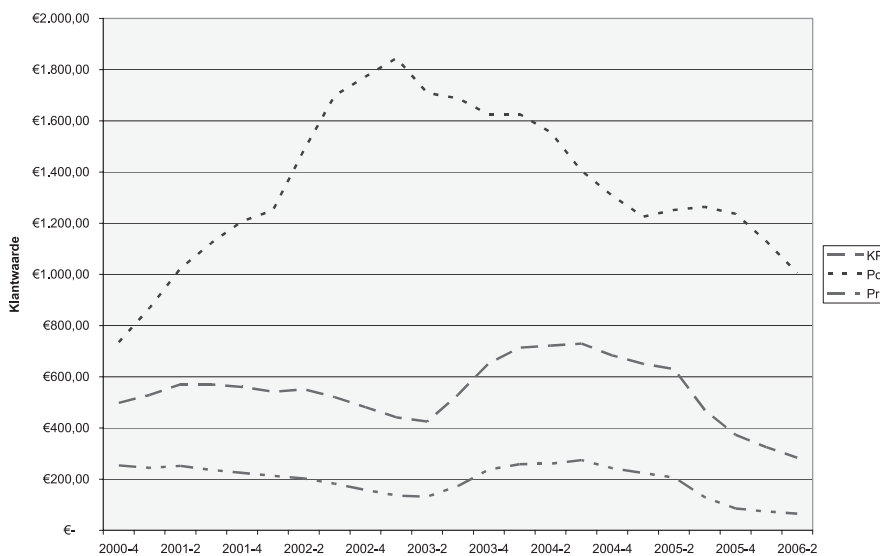
Dit lijkt een overzichtelijke calculatie die aansluit bij de wijze waarop ondernemingen gewaardeerd worden, zodat een begin van een relatie is gelegd tussen operationele kengetallen³⁰ (kastroom per klant en retentie) en de waarde van de onderneming.

Toch zijn hierbij wel enige kanttekeningen te maken die toekomstig onderzoek vereisen. Ten eerste leert nader onderzoek van het verloop en de samenstelling van de gebruikte uitgangswaarden dat achter de geaggregeerde kasstromen klantsegmenten met uiteenlopende profielen in de tijd kunnen schuilgaan (zie afbeelding 12).

³⁰ Ook wel aangeduid als 'value drivers'.



Afbeelding 12a Uiteenlopend waardeverloop per gemiddelde klant in de tijd en per segment



Afbeelding 12b Idem bij de segmentering naar post paid en pre paid.³¹

³¹ De netto kasstroom per klantsegment is benaderd vanuit de ARPU.

Hetgeen pleit voor een analyse op het lagere niveau van klantsegmenten. Bovendien blijkt dat de winstgevendheid en retentie per gemiddelde klant in de tijd niet stabiel zijn.

Klantwinstgevendheid

Meer fundamenteel is het onderzoek naar de twee kernvariabelen in formule 1: klantwinstgevendheid³² en retentie. Formuleringen als (1) komen voornamelijk uit de marketing discipline voort. De 'marketeers' gaan er daarbij gemakshalve vanuit dat het bepalen van de netto kasstroom per klant een gegeven is dat in de praktijk door een controller eenvoudig aangeleverd kan worden. Dit is echter doorgaans geen eenvoudige zaak. Hoewel de aandacht vanuit het vakgebied management accounting voor klantwaarde tot nu toe uiterst beperkt is, heeft er wel onderzoek plaatsgevonden naar winstgevendheid per klant³³.

Vanuit de praktische kant is de belangstelling voor het onderwerp stijgend: Als aan controllers wordt gevraagd welke factoren expliciet naar voren komen in de huidige managementrapportages dan geeft ongeveer 40% van de controllers aan dat over klantwinstgevendheid wordt gerapporteerd. De verwachting is dat dit percentage binnen 3 jaar gestegen is naar 68%³⁴. Voor CEO's is klantwinstgevendheid na de periodieke financiële rapportage de meest kritische activiteit van de CFO/Controller.

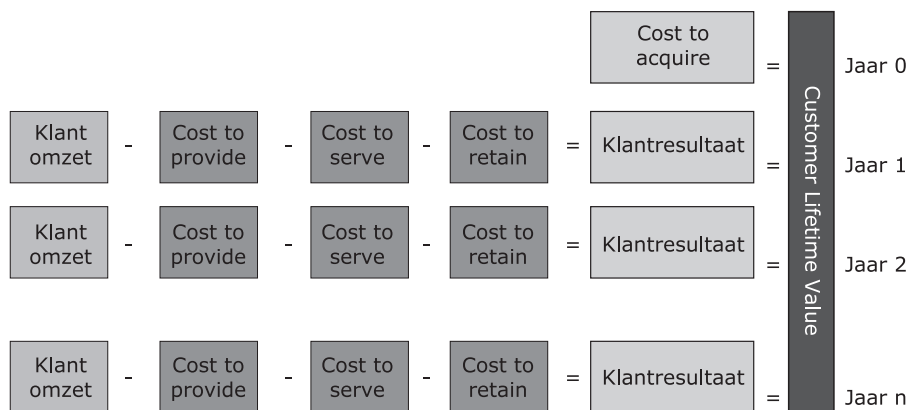
De meest bekende methode voor de bepaling van de klantwinstgevendheid is activity-based costing, waarbij dat deel van de kosten dat samenhangt met het gedrag van klanten ook aan die klanten wordt toegerekend. In feite worden hier twee finale kostenobjecten onderscheiden: producten en klanten. Dit betekent o.a. dat de winstmarge eigenlijk alleen nog per product-klant combinatie berekend c.q. geschat kan worden.

32 Hoewel klantwinstgevendheid niet geheel overeenkomt met de netto kasstroom per klant die in formule 1 wordt gebruikt, wordt hier aangenomen dat grotendeels hetzelfde instrumentarium gebruikt kan worden voor de nadere specificatie ervan.

33 Zie ondermeer: G. Foster, M. Gupta, L. Sjoblom, (1996), R. Niraj, M. Gupta, C. Narasimhan, (2001), J.A. Ness, M.J. Schroeck, R.A. Letendre, W.J. Douglas, (2001) en E.M. van Raaij, M.I.A. Vernooij, S. Van Triest, (2003)

34 Uit een onderzoek van Deloitte en de Erasmus Universiteit (2002) naar de toekomst van de financiële functie in Nederland.

Ness e.a. (2001) hebben deze benadering als volgt vormgegeven:



Afbeelding 13 Customer Lifetime value (Ness e.a. 2001)

De cost-to-provide, de cost-to-serve en de cost-to-retain zijn periodiek terugkerende kosten per klant die tezamen met de omzet per klant het financiële perioderesultaat per klant vormen. Dit saldo wordt ook wel aangeduid als customer profitability. De aantrekkelijkheid van een klant in financiële zin wordt echter pas zuiver gemeten als ook de cost-to-acquire in de beschouwing worden betrokken. Op het moment dat we dit overwegen zal duidelijk zijn dat de analyse over de gehele levensduur van de klantrelatie moet worden getrokken. De cost-to-acquire heeft immers het karakter van een investering.

Klantretentie

In formulering (1) wordt een relatie gelegd tussen klantwaarde enerzijds en de retentie en de winstgevendheid per klant anderzijds³⁵. Ook retentie is een resultaatvariabele die weer nader onderzocht moet worden om tot stuurvariabelen te kunnen

35 Reichheld e.a. hebben er op gewezen dat beide variabelen, in theorie, onderling een positieve samenhang vertonen omdat de winstgevendheid per klant zou stijgen naarmate de klantrelatie blijft bestaan. Dit verband is ook door anderen onderzocht. Daaruit komt lang niet altijd een bevestiging van het veronderstelde verband naar voren. Bijvoorbeeld Söderlund & Vilgon (1999). Reinartz & Kumar (2000) vinden het tegenovergestelde in een situatie met relatief lage switching kosten (catalogue retailer). Izquierdo e.a. (2005) vinden slechts een zwak verband en stellen vast dat de invloed van de kwaliteit van de dienstverlening op de economische prestatie veel groter is (car repair & maintenance).

doordringen. Eén van de variabelen die veelvuldig wordt geopperd is klanttevredenheid als verklarende variabele voor klantretentie. De achterliggende gedachte is eenvoudig: er bestaat een positief verband tussen klanttevredenheid en retentie. Bovendien heeft klanttevredenheid een indirect effect omdat ervaringen opgeslagen kunnen worden en de toekomstige perceptie van de klant kunnen beïnvloeden.

De relatie tussen klanttevredenheid en de economische prestatie van de leverende onderneming kan onderzocht worden op het macro niveau van de bedrijfstak. Uit verschillende onderzoeken komt een bevestiging van deze relatie naar voren³⁶. Met name de opkomst van breedschalige gegevensbestanden met betrekking tot klanttevredenheid hebben dit type onderzoek mogelijk gemaakt.

Op het micro niveau van de relatie in de tijd tussen individuele klanten en een onderneming zijn maar een beperkt aantal studies bekend omdat de daarvoor noodzakelijke informatie met betrekking tot de winstgevendheid van individuele klanten in de meeste ondernemingen ontbreekt. Uit deze onderzoeken komt overigens een positief verband naar voren³⁷.

Het meso niveau van de relatie tussen klanttevredenheid en economische prestatie op het niveau van de individuele onderneming is tot nu toe het meest vruchtbare onderzoeksterrein gebleken. In dit type onderzoek worden met name veranderingen in de tijd met elkaar in verband gebracht³⁸. Hoewel uit het grootste deel van deze onderzoeken een significant positief verband naar voren komt, worden een aantal nadere karakteristieken van de relatie duidelijk.

- Het verband is in veel gevallen niet-lineair, maar heeft een 'Maslow'-effect in de zin dat de retentie pas stijgt als de tevredenheid een bepaalde drempelwaarde overstijgt³⁹ (non linear);
- Klanttevredenheid heeft meerdere antecedenten, d.w.z. het bestaat uit de reactie op meerdere facetten van de geleverde prestatie⁴⁰ (multiple antecedent variables);

36 Bijvoorbeeld Anderson (1994), Yeung & Ennew (2001), Dresner & Xu (1995), Novak (2002).

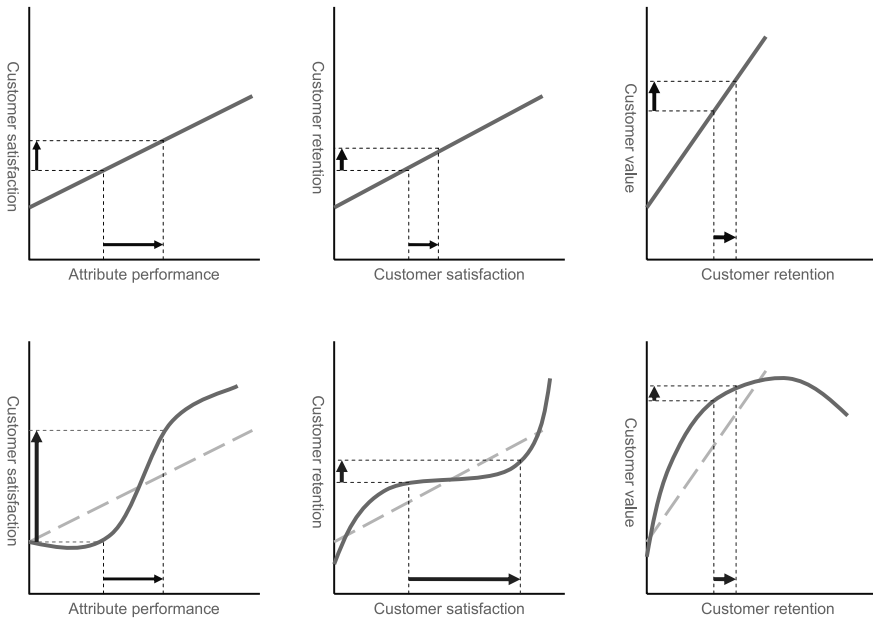
37 Foster & Gupta (1999), Hallowell (1996) en Söderlund & Vilgon (1999).

38 Bijvoorbeeld: Ittner & Larcker (1998), Banker (2000), Bernhardt e.a. (2000), Keiningham (1999) en Smith & Wright (2004).

39 Anderson & Mittal (2000).

40 Bolton e.a. (2000).

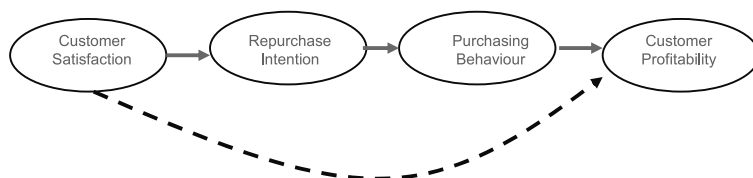
- ‘Satisfiers’ en ‘dissatisfiers’ zijn niet altijd dezelfde factoren. Bovendien blijkt de invloed van positief scorende facetten minder sterk te zijn dan die van negatief scorende facetten⁴¹ (asymmetric);



Afbeelding 14 Niet lineaire en asymmetrische relaties

⁴¹ Anderson & Mittal (2000), Bolton e.a. (2000).

- De invloed van tevredenheid op retentie verandert naarmate de klantrelatie langer duurt⁴² zodat een variabele tussen tevredenheid en koopgedrag geplaatst moet worden: de koopintentie, waarop met name de invloed van het bestaan van een merk is aangetoond⁴³.



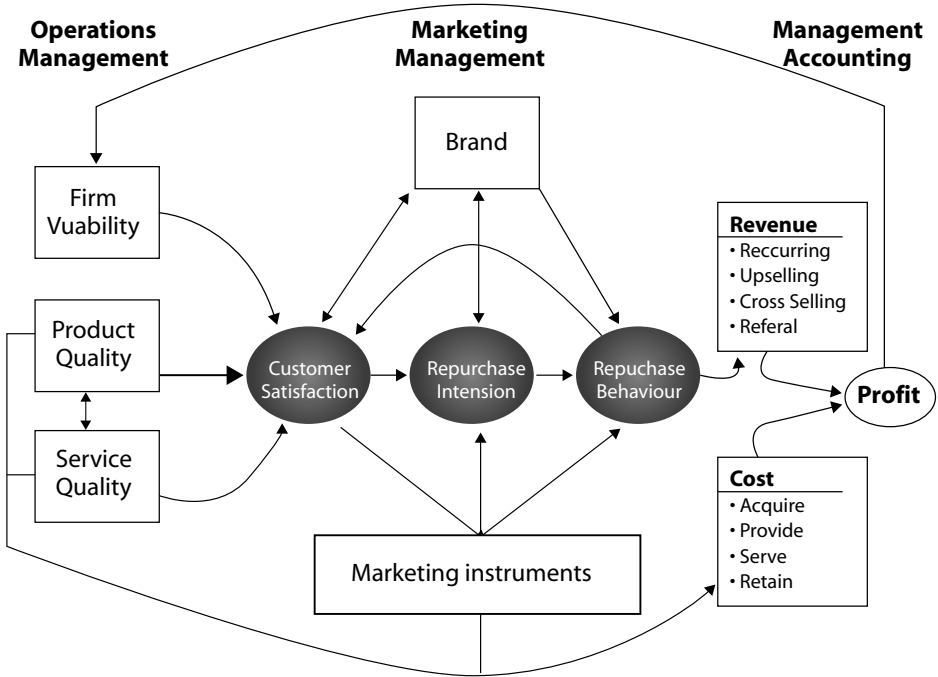
Afbeelding 15 Meer fasen model (Söderlund & Vilgon)

Het onderzoeksmodel dat ontstaat door de genoemde variabelen met elkaar in verband te brengen (zie afbeelding 16) kan met recht een bedrijfskundig perspectief genoemd worden. Hoewel het vakgebied management accounting in het verleden voor een belangrijk deel gegroeid is door de integratie van kennis uit andere disciplines⁴⁴ is van een poging tot een synthese met marketing tot nu toe nog geen sprake geweest. Een strategie gericht op organische groei door klantoriëntatie biedt daartoe, naar mijn mening, een nieuwe ronde met nieuwe kansen voor zowel praktiserende controllers als voor de onderzoekers aan de academische kant.

42 Bolton (1998), Rust e.a. (1999).

43 Hellier e.a. (2003), Storbacka e.a. (1994), Anderson (1994) en Lemon e.a. (2002).

44 Birnberg (2004), Vosselman (1997).



Afbeelding 16 Totaaloverzicht van de geïdentificeerde relaties

5. Toekomstig onderzoek en onderwijs

Aan het einde van deze rede wil ik graag conclusies trekken ten aanzien van de onderwerpen die in de nabije toekomst de aandacht vragen in onderzoek en onderwijs in het vakgebied management accounting en management control.

Onderzoek

Zoals ik in het voorgaande betoog heb getracht aan te geven zijn er twee thema's die in de nabije toekomst in het bijzonder om academische aandacht vragen:

- Op het terrein van management accounting is dat het beter begrijpen van de relaties die schuilgaan achter het begrip klantwaarde. Daarbij gaat het vooral om:
 - De relatie tussen de periodieke netto kasstroom van een klant(segment) en de mate van retentie. Daarbij kan gedacht worden aan de prijsgevoeligheid, het kostengedrag bij een opeenvolging van transacties, de kosten van relatiebeheer en de opbrengsten van co-makership, de kwantificering van cross selling en de invloed van referentie.
 - De relatie tussen klanttevredenheid en toekomstige omzet. Zoals in het voorgaande al is aangegeven spelen daarbij fasering, intertemporele afhankelijkheid en lineariteit een rol. Daarnaast dient aandacht geschonken te worden aan de invloed van concurrentie en de stabiliteit van de invloed van de geïdentificeerde factoren in de tijd;
 - Een belangrijk deel van de kennis omtrent het onderwerp klantwaarde is voortgekomen uit onderzoek van de collega's uit de marketing discipline. Het effect van marketinginstrumenten op de ontwikkeling van klantwaarde biedt echter nog steeds veel onbekend terrein (Verhoef 2006);
 - In het verlengde van het onderzoek naar het begrijpen van operational excellence ligt nog een nieuwe ronde te wachten: het vertalen van karakteristieken van producten en dienstverlening naar (additionele) opbrengsten⁴⁵ en, indirect, de invloed ervan op klanttevredenheid.

⁴⁵ Zie bijvoorbeeld Shields & Shields (2006) voor een eerste verkenning.

- Als het gaat om control thema's dan dringt zich de vraag op op welke wijze de oriëntatie binnen een organisatie op klanten gericht kan worden. Daarbij gaat het enerzijds om sturing binnen de kaders van een strategie en anderzijds om het stimuleren en kanaliseren van innovatie die voor organische groei moet zorgen. Centraal in deze zoektocht staat, volgens mij, de vraag of vanuit het vigerende mensbeeld ('alle mensen zijn gelijk') doorgeredeneerd kan worden langs de lijnen van doelen stellen, de prestaties definiëren en via indicatoren de mate van realisatie registreren⁴⁶ of dat voor het vinden van een vitale klant-oriëntatie een mensbeeld nodig is dat juist diversiteit ('alle mensen zijn uniek') en zelfsturing⁴⁷ benadrukt. Maar misschien is juist een genuanceerde middenpositie nodig⁴⁸.

Onderwijs

Als gekeken wordt naar de slagingspercentages voor het vak dan kan de conclusie niet anders luiden dan dat het een 'zwaar' vak is. Toch zijn de modellen en instrumenten niet bovenmatig complex. Het venijn zit volgens mij in de toepassing: "Different cost for different purposes" leidt tot onzekerheid over de geldigheid van het gebruik. Dat heeft weer direct te maken met het gehanteerde perspectief op organisaties en omgeving⁴⁹. Als je kijkt naar de inhoudelijke ontwikkeling van de onderwijsmaterialen gedurende de laatste decennia dan is er duidelijk sprake van een verbreding van het perspectief op organisaties en ondernemen, maar dat gebeurt veelal niet op een gestructureerde wijze. Vaak zelfs impliciet. Het gevoel van onzekerheid ten aanzien van de toepasbaarheid van instrumenten neemt hierdoor alleen maar toe.

De door mij voorgestelde integratie met marketing, organisatiegedrag en strategie in de richting van klantwaarde vergroot deze onzekerheid alleen maar. Het aanbieden van kennis in het reguliere onderwijs zal daarom, meer dan tot nu toe, gefaseerd moet worden met een expliciete nadruk op het gehanteerde paradigma.

46 Zie voor een dergelijke benadering Davilo, Epstein en Shelton (2006).

47 Bijvoorbeeld: Volberda en van den Bosch (XXX).

48 Zoals beargumenteerd door Christensen & Raynor (2003).

49 Zie Shank & Govindarajan (1993) voor een voorbeeld van een poging om cost management te benaderen vanuit een strategisch perspectief.

Praktijk

Klantwaarde is een onderwerp dat ontleend is aan de praktijk in de zin dat in verschillende bedrijfstakken de concurrentie zich toespitst op steeds kleinere segmenten van de markt. Deze verandering dwingt tot het schatten van de toekomstige economische aantrekkelijkheid van klant(segment)en. In de praktische invulling van het controllerschap hebben veel beroepsgenoten naar mijn ervaring meer belangstelling voor de 'hoe-vraag' in de betekenis van bijvoorbeeld CRM-systemen en rekenmodellen. Daar zal het toekomstig succes zich naar mijn mening niet verschuilen. Wat de praktische controller van de wetenschap kan leren is wat je terecht 'business intelligence' mag noemen. Dat wil zeggen: al lerende zoeken naar causale relaties. Eerst beter begrijpen hoe de werkelijkheid in elkaar steekt. Met andere woorden: No brians, no value⁵⁰. Dat betekent in de eerste plaats dat een open attitude gevonden moet worden. Nu overheerst nogal eens de stelligheid die verbonden was met het vak in het verleden: 'weet ik al lang', 'niets nieuws onder de zon', 'oude wijn in nieuwe zakken' in tegenstelling tot het besef dat nodig is voor de toekomst: dat we aan de vooravond staan van een nieuwe ronde met nieuwe kansen.

⁵⁰ Zie Roozen & Steens (2006), pag.14.

6. Tot slot

Mijnheer de rector, dames en heren,

Nu ik aan het eind ben gekomen van mijn beschouwing over de ontwikkelingen in het vakgebied management accounting en control wil ik van de gelegenheid gebruik maken om nog enige persoonlijke woorden tot u te richten.

Geachte leden van de Vereniging Trustfonds Erasmus Universiteit Rotterdam, mijnheer de rector,

Dat ik hier vandaag deze rede heb mogen uitspreken is een direct gevolg van het door u in mij gestelde vertrouwen. Ik dank u dat u mij deze kans hebt willen geven en ik zal naar mijn beste vermogen proberen gestalte te geven aan de verwachtingen die verbonden zijn aan dit eervolle ambt.

Mijnheer de Decaan, hooggeleerde van Dissel,

Wij kennen elkaar al lang. Nog uit de tijd dat we allebei 'gewone jongens' waren. Zo net na de oorlog. Intussen ben je nu mijn baas geworden. Hoewel de positie van de Rotterdam School of Management in de voorhoede van de wereldranglijsten je zonder een ogenblik van rust scherp houdt, heb je mij naast de voortdurende aanmoedigingen in de gang toch enige souplesse geboden. Dat tekent de goede leider. Bedankt!

Hooggeleerde Koedijk, beste Kees,

Sinds jij uit het donkere zuiden naar de stad van Erasmus bent gekomen is de vakgroep Financieel Management van de Faculteit Bedrijfskunde tot ongekende bloei gekomen. Niet alleen in termen van omvang en wetenschappelijke inspiratie en prestaties, maar vooral ook in sfeer en ambitie. De vakgroep die zes jaar geleden nog als een 'penny stock' in de marge van de faculteit figureerde is in de tussentijd uitgegroeid tot de trots van de faculteit. Dat is vooral te danken aan jouw inzet, die ook mijn benoeming mogelijk heeft gemaakt en ik dank je daarvoor.

Geachte leden van de vakgroep Financieel Management,

Gezien in het licht van de geschiedenis van onze vakgroep zitten wij nu in de zeven vette jaren. Niet alleen in termen van omvang, maar vooral ook als het gaat om wetenschappelijke productie, kwaliteit van onderwijs en sfeer. Ik heb die rigoureuze verandering van omgeving als zeer positief ervaren. Ik heb mij dan ook voorgenomen om mijn best te doen deze vakgroep in de eredivisie te houden.

Geachte studenten,

Toen ik zelf in de collegebanken van deze universiteit zat en de colleges Kostenbepalingsvraagstukken volgde, kon ik mij niet voorstellen dat juist dit vak zou uitgroeien tot de koningin van de bedrijfskundige disciplines. Ik hoop dat ik in de komende jaren, meer nog dan in het verleden, in staat zal zijn mijn enthousiasme voor dit vakgebied aan u over te dragen.

Beste collega's van Deloitte,

De combinatie van het academisch platform van reflectie en overdracht aan de ene kant en de hoge snelheidslijn van de advieswereld aan de andere kant is niet altijd eenvoudig te maken. Dat neemt niet weg dat beide werelden elkaar kunnen vinden. Voor mij heeft het advieswerk in ieder geval het besef opgeleverd dat met een wetenschappelijk elegante oplossing nog geen 20% van de weg is afgelegd die leidt tot een succesvolle implementatie. Hoewel ik aanvankelijk dacht dat die afstand kleiner was, hebben jullie mij ervan overtuigd, soms zelfs hardhandig, dat juist daarin de uitdaging schuilt.

Beste Wim en Wim,

Hoewel beiden ook collega's van Deloitte noem ik jullie toch afzonderlijk omdat ik mijn plaats in de FM&C-groep voor een belangrijk deel te danken heb aan jullie bereidheid om de wetenschap en de wetenschapper niet alleen te dulden, maar ook in de armen te sluiten. Jullie hebben binnen Deloitte een klimaat weten te scheppen en te handhaven waarin niet alleen oog is voor quick wins, maar waarin kwaliteit voorop staat en de menselijke maat gestalte heeft gekregen. Dat is moeilijk geweest, maar meer dan de moeite waard.

Beste ouders,

Dat ik hier sta is voor een belangrijk deel te wijten aan jullie liefde en toewijding om van die matig presterende scholier nog wat te maken. Vooral de opmerking "je kunt altijd nog schoenwinkelier worden" heeft mij tot de dag van vandaag een zwitserleven gevoel gegeven.

Beste Monique, Liesbeth, Lidwien, Teresa, Charlotte, Luuk en Bart,

Het valt jullie niet altijd gemakkelijk om te leven met iemand die zijn tijd ook nog wil delen met wetenschap en advieswerk. Ondanks al mijn enthousiasme voor dit vak moeten jullie wel begrijpen dat er maar weinig dingen zijn in het leven die er echt toe doen. Omdat jullie zo'n belangrijk deel van mijn leven zijn, daarom kan ik dit nu hier zeggen.

Tenslotte, maar zeker niet op de laatste plaats, wil ik mijn dankbaarheid uitspreken ten aanzien van Degene die alles in allen mogelijk maakt, de Schepper, in wie wijsheid, waarheid en wetenschap samenkomen.

Ik heb gezegd.

Literatuur

- Adam, D. (1970), *Entscheidungsorientierte Kostenbewertung*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Gabler, Wiesbaden;
- Anderson, E.W., Fornell, C. & Lehmann, D.R. (1994) Customer satisfaction, market share, and profitability: findings from Sweden, *Journal of Marketing*, Vol.58, July, pp. 53-66;
- E.W. Anderson, V. Mittal; (2000); Strengthening the satisfaction-profit chain; *Journal of Service Research*; Vol.3, no. 2; pp. 107-129
- Anthony, R.N. (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard Business School Press, Boston;
- Anthony, R.N. (1988), *The management control function*, Harvard Business School Press, Boston;
- Baines, A & Langfield-Smith, K (2003) Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, pp. 675-698;
- Banker, R.D., Potter, G. & Srinivasan, D. (2000) An empirical investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures, *The Accounting Review*, Vol.75, no. 1, pp. 65-92;
- Becker, G. (1993), Nobel lecture: the economic way of looking at behavior, *Journal of Political Economy*, vol.101, pp. 385-409;
- Berger, P.D. & Nasr, N.I. (1998), Customer lifetime value: marketing models and applications, *Journal of Interactive Marketing*, Winter, pp. 17-30
- Bernhardt, K.L., Donthu, N. & Kennett, P.A. (2000) A longitudinal analysis of satisfaction and profitability, *Journal of Business Research*, Vol. 47, pp. 161-171;
- Berry, A.J., Broadbent, J., Otley, D. (1995), The domain of organisational control, in: *Management Control: theories, issues and practices*, A.J. Berry, J. Broadbent, D. Otley (eds.), MacMillan, London;

- Birnberg, J.G. (2004), Expanding our frontiers: management accounting research in the next decade? In *Advances in Management Accounting*, vol. 13, Marc J. Epstein & John Y. Lee (eds), Elsevier, Oxford, UK;
- Bisbe, J. & Otley, D. (2004), The effects of the interactive use of management control systems on product innovation, *Accounting Organizations and Society*, vol.29, pp. 709-737;
- R.N. Bolton, P.K. Kannan, M.D. Bramlett; (2000); Implications of loyalty program membership and service experiences for customer retention and value; *Journal of the Academy of Marketing Science*; Vol.28, no. 1; pp. 95-108
- Bolton, R.N., Lemon, K.N. & Verhoef, P.C. (2002) The theoretical underpinnings of customer asset management: a framework and propositions for future research, *ERIM Report Series Research in Management*, ERS-2003-038-MKT, www.ERIM.eur.nl, April, 2003; pp. 1-55;
- Boons, A.N.A.M. (2000), *Kosten en planning versus planning en kosten*, proefschrift, Rotterdam;
- Boons, A.N.A.M. (2006), *Return on Marketing*, working paper, ERIM;
- Boons, A.N.A.M., Roberts, H.J.E., Roozen, F.A. (1992), Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method, *Management Accounting Research*, vol.3, pp.97-117;
- Brickley, J.A., Smith, C.W., Zimmerman, J.L. (2004), *Managerial economics and organizational architecture*, third edition, McGraw Hill Irwin, New York;
- Calciu, M. & Salerno, F. (2002), Customer value modeling: synthesis and extension proposals, *Journal of Targeting, Measurement and Analysis in Marketing*, Vol. 11, no. 2, pp.124-147
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (2003), Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change, *Journal of Management Accounting Research*, vol.15, pp. 117-143;

- Christensen, C.M. & Raynor, M.E. (2003), *The innovators solution*, Harvard Business School Press, Boston, US;
- Collings, D., Reeder, T., Adjali, I., Crocker, P., Lyons, M. (2000), Agent-based modeling – treating customers as individuals not numbers, *BT Technology Journal*, vol.18, no.1, pp.33-34;
- Davila, T. (2000), An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development, *Accounting Organizations and Society*, vol.25, pp. 383-409;
- Davila, T., Epstein, M.J. & Shelton, M. (2006), *Making innovation work: how to manage it, measure it, and profit from it*, Wharton School Publishing;
- Dresner, M. & Xu, K. (1995) Customer service, customer satisfaction, and corporate performance in the service sector, *Journal of Business Logistics*, Vol. 16, no. 1, pp.23-40;
- Fandel, G. (1989), *Produktion I: Produktions- und Kostentheorie*, Springer-Verlag, Berlin;
- Foster, G. Gupta, M. Sjoblom, L. (1996), Customer profitability analysis: challenges and new directions, *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 5-17
- Foster, G. & Gupta, M. (1999), *The customer profitability implications of customer satisfaction*, Working paper Washington University;
- Gupta, S. & Lehman, D.R. (2003) Customers as assets, *Journal of Interactive Marketing*, Winter, pp. 9-24;
- Gupta, S. Lehmann, D.R. & Stuart, J.A. (2003), *Valuing customers*; Harvard Business School Marketing Research Papers, No.03-08, pp. 1-31;
- Gupta, S. & Lehman, D.R. (2005), *Managing customers as investments: strategic value of customers in the long run*, Wharton School Publishing, / Pearson Education, Upper Saddle River;

- P.K. Hellier, G.M. Geursen, R.A. Carr, J.A. Rickard; (2003); Customer repurchase intention: a general structural equation model ; *European Journal of Marketing*; Vol.37, no.11/12; pp. 1762-1800
- Hofstede, G. (1968), *The game of budget control*, Tavistock, London;
- Hogan, J.E., Lehman, D.R., Merino, M., Srivastava, R.K., Thomas, J.S. & Verhoef, P.C.; (2002); Linking customer assets to financial performance, *Journal of Service Research*, Vol.5, no.1, pp.26-38;
- Hallowell, R. (1996) The relationships of customer satisfaction, customer loyalty, and profitability: an empirical study, *International Journal of Service Industry Management*, Vol.7, no.4, pp. 27-42;
- Hopwood, A. (1974), *Accounting and human behavior*, Prentice Hall, Englewood Cliffs;
- Ittner, C.D. & Larcker, D.F. (1998) Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction, *Journal of Accounting Research*, Vol.36, pp. 1-35;
- Izquierdo, C.C., Cillan, J.G. & Gutierrez, S.S. (2005) The impact of customer relationship marketing on the firm performance: a Spanish case, *Journal of Service Marketing*, Vol.19, no. 4, pp. 234-244;
- Jain, D. & Singh, S.S. (2002), Customer lifetime value research in marketing: a review and future directions, *Journal of Interactive Marketing*, Vol. 16, no. 2, pp.34-46
- Jensen, M. & Meckling, W. (1994), The nature of man, *Journal of applied corporate finance*, no.7, pp. 4-19;
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston;
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996), *The balanced scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston;

- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (2004), *Strategy maps: converting intangible assets into tangible outcomes*, Harvard Business School Press, Boston;
- Keiningham, T.L., Goddard, M.K.M., Vavra, T.G. & Iaci, A.J. (1999) *Customer delight and the bottom line*, *MM*, Fall, pp. 57-63;
- Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T. (1987), *Kosten- und Leistungsrechnung*, Werner-Verlag, Düsseldorf;
- K.N. Lemon, T.Barnett White, R.S. Winer; (2002); *Dynamic customer relationship management: incorporating future considerations into the service retention decision*; *Journal of Marketing*; Vol. 66, January; pp. 1-14
- Maciariello J.A. & Kirby, C.J. (1994), *Management control systems: using adaptive systems to attain control*, second ed., Prentice Hall, Englewood Cliffs;
- Macintosh, N.B. (1985), *The social software of accounting and information systems*, J.Wiley & Sons, New York;
- Merchant, K.A. (1985), *Control in business organizations*, Pitman Publishing, Marshfield, Massachusetts;
- Merchant, K.A. , W.A. van der Stede (2003), *Management control systems*, Prentice Hall, New Jersey;
- Ness, J.A., Schroeck, M.J. Letendre, R.A. & Douglas, W.J. (2001), *The role of ABM in measuring customer value (Part 1)*, *Strategic Finance*, March, pp. 32-37
- Ness, J.A., Schroeck, M.J. Letendre, R.A. & Douglas, W.J., (2001), *The role of ABM in measuring customer value (Part 2)*, *Strategic Finance*, April, pp. 44-49
- Niraj, R. Gupta, M. & Narasimhan, C. (2001), *Customer profitability in a supply chain*, *Journal of Marketing*, Vol. 65, July, pp. 1-16
- Novak, E. (2002) *Does satisfaction pay?*, *Energy customer management*, March/April, pp. 34-39;

- Ouchi, W.G. (1979), A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, vol.25, no.9, pp. 833-848;
- Van de Poel, J.H.R. (1988), *Als de tekenen bedriegen*, oratie Universiteit Maastricht;
- van Raaij, E.M. ,Vernooij, M.I.A. & Van Triest, S.(2003), The implementation of customer profitability analysis: a case study, *Industrial Marketing Management*, Vol.32, pp. 573-583
- Reichheld, F.F. (1996), *The loyalty effect: the hidden force behind growth, profits, and lasting value*, Harvard Business School Press, Boston;
- Reinartz, W.J. & Kumar, V. (2000) On the profitability of long lifetime customers: an empirical investigation and implications for marketing, Working paper, Insead, Fontainebleau;
- Roberts, J. (2004), *The modern firm: organizational design for performance and growth*, Oxford University Press, Oxford;
- Rozen, F.A. & Steens, H.B.A. (2006), *Reflections on the future of finance and control*, Kluwer, Deventer;
- R.T. Rust, J. Inman, J. Jia, A. Zahorik; (1999); What you don't know about customer-perceived quality: the role of customer expectations distributions; *Marketing Science*; Vol.18, no.1; pp. 77-92
- Shank, J. & Govindarajan, V. (1993), *Strategic Cost Management: the new tool for competitive advantage*, The Free Press, New York;
- Shields, J.F. & Shields, M.D. (2005) Revenue drivers: reviewing and extending the accounting literature, *Advances in Management Accounting*, vol.14, pp. 33-60;
- Simons R. (1995), *Levers of control*, Harvard Business School Press, Boston;
- Simons, R. (1999), *Performance measurement & control systems for implementing strategy*, Prentice Hall, New Jersey;

- Smith, R.E. & Wright, W.F. (2004) Determinants of customer loyalty and financial performance *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 183-205;
- Söderlund, M. & Vilgon, M. (1999) Customer satisfaction and links to customer profitability: an empirical examination of the association between attitudes and behavior, SSE/EFI Working paper;
- K. Storbacka, T. Strandvik, C. Gronroos; (1994); Managing customer relationships for profit: the dynamics of relationship quality; *International Journal of Service Industry Management*; Vol.5, no.5; pp. 21-38
- Traas, L. (1996), Tien over controlling, KPMG;
- Vaanholt, H. & van Zon, V. (1994), Customer loyalty als bedrijfsstrategie, Vaanholt & Van Zon Project Support, Capelle a/d IJssel;
- Verhoef, P.C. (2006), Klantwaardemanagement: aanjager van resultaatgedreven marketing, oratie Universiteit Groningen, Research School SOM;
- Volberda, H.W. (2004) De flexible onderneming, Kluwer, Deventer;
- Vosselman, E.G.J. (1997), Innovaties en imitaties in management accounting en control, inaugurele rede, Kluwer Bedrijfsinformatie, Deventer;
- Yeung, M.C.H. & Ennew, C.T. (2001) Measuring the impact of customer satisfaction on profitability: a sectoral analysis, *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing*, Vol.10, no.2, pp. 106-116;
- Zimmerman, J.L. (2001), Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting & Economics*, 32, pp.411-427;
- Zimmerman, J.L. (2003), *Accounting for decision making and control*, fourth edition, McGraw-Hill, New York;

Erasmus Research Institute of Management (ERIM)

Inaugural Addresses Research in Management Series

ERIM Electronic Series Portal: <http://hdl.handle.net/1765/1>

Balk, B.M., *The residual: On monitoring and Benchmarking Firms, Industries and Economies with respect to Productivity*, 9 November 2001, EIA-07-MKT, ISBN 90-5892-018-6, <http://hdl.handle.net/1765/300>

Benink, H.A., *Financial Regulation; Emerging from the Shadows*, 15 June 2001, EIA-02-ORG, ISBN 90-5892-007-0, <http://hdl.handle.net/1765/339>

Bruggen, G.H. van, *Marketing Informatie en besluitvorming: een inter-organisatieel perspectief*, 12 October 2001, EIA-06-MKT, ISBN 90-5892-016-X, <http://hdl.handle.net/1765/341>

Commandeur, H.R., *De betekenis van marktstructuren voor de scope van de onderneming*, 05 June 2003, EIA-022-MKT, ISBN 90-5892-046-1, <http://hdl.handle.net/1765/427>

Dale, B.G., *Quality Management Research: Standing the Test of Time*; Richardson, R., *Performance Related Pay – Another Management Fad?*; Wright, D.M., *From Downsize to Enterprise: Management Buyouts and Restructuring Industry*. Triple inaugural address for the Rotating Chair for Research in Organisation and Management. March 28 2001, EIA-01-ORG, ISBN 90-5892-006-2, <http://hdl.handle.net/1765/338>

Dekimpe, M.G., *Veranderende datasets binnen de marketing: puur zegen of bron van frustratie?*, 7 March 2003, EIA-17-MKT, ISBN 90-5892-038-0, <http://hdl.handle.net/1765/342>

Dissel, H.G. van, *“Nut en nog eens nut” Over retoriek, mythes en rituelen in informatie-systeemonderzoek*, 15 February 2002, EIA-08-LIS, ISBN 90-5892-018-6, <http://hdl.handle.net/1765/301>

- Dul, J., *“De mens is de maat van alle dingen” Over mensgericht ontwerpen van producten en processen.*, 23 May 2003, EIA-19-LIS, ISBN 90-5892-038-X, <http://hdl.handle.net/1765/348>
- Groenen, P.J.F., *Dynamische Meerdimensionele Schaling: Statistiek Op De Kaart*, 31 March 2003, EIA-15-MKT, ISBN 90-5892-035-6, <http://hdl.handle.net/1765/304>
- Hartog, D.N. den, *Leadership as a source of inspiration*, 5 October 2001, EIA-05-ORG, ISBN 90-5892-015-1, <http://hdl.handle.net/1765/285>
- Heck, E. van, *Waarde en Winnaar; over het ontwerpen van elektronische veilingen*, 28 June 2002, EIA-10-LIS, ISBN 90-5892-027-5, <http://hdl.handle.net/1765/346>
- Kaptein, M., *De Open Onderneming, Een bedrijfsethisch vraagstuk*, and Wempe, J., *Een maatschappelijk vraagstuk, Double inaugural address*, 31 March 2003, EIA-16-ORG, ISBN 90-5892-037-2, <http://hdl.handle.net/1765/305>
- Kroon, L.G., *Opsporen van sneller en beter. Modelling through*, 21 September 2001, EIA-03-LIS, ISBN 90-5892-010-0, <http://hdl.handle.net/1765/340>
- Magala, S.J., *East, West, Best: Cross cultural encounters and measures*, 28 September 2001, EIA-04-ORG, ISBN 90-5892-013-5, <http://hdl.handle.net/1765/284>
- Meijs, L.C.P.M., *The resilient society: On volunteering, civil society and corporate community involvement in transition*, 17 September 2004, EIA-2004-024-ORG, ISBN 90-5892-000-3, <http://hdl.handle.net/1765/1908>
- Osselaer, S.M.J. van, *Of Rats and Brands: A Learning-and-Memory Perspective on Consumer Decisions*, 29 October 2004, EIA-2003-023-MKT, ISBN 90-5892-074-7, <http://hdl.handle.net/1765/1794>
- Pau, L-F., *The Business Challenges in Communicating, Mobile or Otherwise*, 31 March 2003, EIA-14-LIS, ISBN 90-5892-034-8, <http://hdl.handle.net/1765/303>

- Peccei, R., *Human Resource Management And The Search For The Happy Workplace*. January 15, 2004, EIA-021-ORG, ISBN 90-5892-059-3, <http://hdl.handle.net/1765/1108>
- Pelsser, A.A.J., *Risico en rendement in balans voor verzekeraars*. May 2 2003, EIA-18-F&A, ISBN 90-5892-041-0, <http://hdl.handle.net/1765/872>
- Rotmans, J., *Societal Innovation: between dream and reality lies complexity*. June 3 2005, EIA-2005-026-ORG, ISBN 90-5892-105-0, <http://hdl.handle.net/1765/7293>
- Smidts, A., *Kijken in het brein, Over de mogelijkheden van neuromarketing*, 25 October 2002, EIA-12-MKT, ISBN 90-5892-036-4, <http://hdl.handle.net/1765/308>
- Smit, H.T.J., *The Economics of Private Equity*, 31 March 2003, EIA-13-LIS, ISBN 90-5892-033-X, <http://hdl.handle.net/1765/302>
- Stremersch, S., *Op zoek naar een publiek....*, April 15 2005, EIA-2005-025-MKT, ISBN 90-5892-084-4, <http://hdl.handle.net/1765/1945>
- Verbeek, M., *Onweerlegbaar bewijs? Over het belang en de waarde van empirisch onderzoek voor financierings- en beleggingsvraagstukken*, 21 June 2002, EIA-09-F&A, ISBN 90-5892-026-7, <http://hdl.handle.net/1765/343>
- Waarts, E., *Competition: an inspirational marketing tool*, 12 March 2004, EIA-2003-022-MKT, ISBN 90-5892-068-2, <http://ep.eur.nl/handle/1765/1519>
- Wagelmans, A.P.M., *Moeilijk Doen Als Het Ook Makkelijk Kan, Over het nut van grondige wiskundige analyse van beslissingsproblemen*, 20 September 2002, EIA-11-LIS, ISBN 90-5892-032-1, <http://hdl.handle.net/1765/309>
- Wynstra, J.Y.F., *Inkoop, Leveranciers en Innovatie: van VOC tot Space Shuttle*, February 17 2006, EIA-2006-027-LIS, ISBN 90-5892-109-3, <http://hdl.handle.net/1765/7439>



Arnrick Boons (1957) is part time Professor in Management Accounting & Control at RSM Erasmus University. He obtained a PhD in financial management at Erasmus University Rotterdam (2000). At the same time he joined Deloitte as a consultant on financial management issues. His consultancy practice includes cost- and performance management assignments mainly in the public sector. His academic research and teaching interests are in the area of costing problems, customer value management and operational excellence. In this inaugural address he discusses recent developments in the area of management accounting and control, and in particular he explores the implications of customer value management for the design of management accounting and management control systems.

The central theme of the accounting research programme of ERIM concerns the economic and behavioral aspects of organizational governance structures. These structures comprise the (1) external institutional and regulatory environment of the organization and (2) the organization's internal control arrangements. Special attention is devoted to the analysis of interactions between external and internal governance arrangements. While current research projects mainly focus on the private sector, i.e. listed companies and their governance and control arrangements, new initiatives are taken to study the public sector, with a special focus on health care governance.

The Erasmus Research Institute of Management (ERIM) is the Research School (Onderzoek-school) in the field of management of the Erasmus University Rotterdam. The founding participants of ERIM are RSM Erasmus University and the Erasmus School of Economics. ERIM was founded in 1999 and is officially accredited by the Royal Netherlands Academy of Arts and Sciences (KNAW). The research undertaken by ERIM is focussed on the management of the firm in its environment, its intra- and inter-firm relations, and its business processes in their interdependent connections.

The objective of ERIM is to carry out first rate research in management, and to offer an advanced doctoral programme in Research in Management. Within ERIM, over two hundred senior researchers and Ph.D. candidates are active in the different research programs. From a variety of academic backgrounds and expertises, the ERIM community is united in striving for excellence and working at the forefront of creating new business knowledge.

Inaugural Addresses Research in Management contain written texts of inaugural addresses.

The addresses are available in two ways, printed and electronical. For other inaugural addresses see the website of ERIM (www.erim.eur.nl)



Erasmus University Rotterdam
RSM Erasmus University
Erasmus School of Economics
P.O. Box 1738, 3000 DR Rotterdam, The Netherlands

Tel. +31 10 408 1182
Fax +31 10 408 9640
E-mail info@erim.eur.nl
Internet www.erim.eur.nl

ISBN 90-5892-126-3