

# VU Research Portal

## Management accounting in bedrijf

Groot, Tom

2022

### **document version**

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### **citation for published version (APA)**

Groot, T. (2022). *Management accounting in bedrijf*. Vrije Universiteit Amsterdam.

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)

prof.dr. T.L.C.M. Groot

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN BEDRIJF





prof.dr. T.L.C.M. Groot

# MANAGEMENT ACCOUNTING IN BEDRIJF

Rede uitgesproken bij zijn afscheid als hoogleraar Management Accounting aan de School of Business and Economics van de Vrije Universiteit Amsterdam op 19 mei 2022.



# Management Accounting in Bedrijf

Mijnheer de rector, dames en heren,

## 1. Inleiding

Management accounting is het vakgebied dat zich bezig houdt met de voortbrenging, communicatie en het gebruik van gegevens ten behoeve van planning, besluitvorming en beheersing van organisatie-activiteiten. Management accountants gebruiken hierbij een breed palet van instrumenten zoals kostprijzen, budgetten, prestatie-informatie, verschillen-analyses, brutomarges en rendementscijfers. Veel van dit instrumentarium is niet in de universitaire wereld, maar in de praktijk, in het bedrijf, ontwikkeld. De eenvoudige reden hiervoor is dat management accounting vooral beoogt de manager te helpen bij de uitvoering van zijn of haar taken op het gebied van de bedrijfsvoering. Innovaties in het instrumentarium zijn veelal terug te voeren op nieuwe uitdagingen voor het management die verband houden met veranderingen in productietechniek, marktomstandigheden en organisatievorm (Groot & Selto, 2013). Ik wil graag van elke verandering een voorbeeld laten zien en ook aangeven hoe dit het management accounting instrumentarium heeft beïnvloed.

## 2. Een korte historische schets

De pre-industriële ambachtsbedrijven baseerden zich vooral op informatie van aan- en verkooptransacties met toeleveranciers en klanten. Individuele werkers en afdelingen werden beoordeeld op basis van arbeidskosten en overige productiekosten per eenheid product (H. Thomas Johnson, 1981). In het begin van de 19<sup>e</sup> eeuw werden de productieprocessen in bedrijven complexer, waardoor gespecialiseerde afdelingen ontstonden. De financiële aansturing van elke gespecialiseerde afdeling stond nu op zichzelf en leidde tot de introductie van budgettering. De productieve handelingen in elke afdeling werden in kaart gebracht en in financiële zin vertaald in een budget. Het afdelingshoofd werd voor dit budget verantwoordelijk gehouden en op de prestaties achteraf op basis van een verschillenanalyse beoordeeld (Epstein, 1978). Aan het einde van de 19<sup>e</sup> eeuw kwamen veel Amerikaanse bedrijven tot de conclusie dat toeleveranciers en distributeurs hun belangen onvoldoende behartigden en een groot aantal bedrijven besloten daarop om hun toeleveranciers en verkoop-organisaties in het eigen bedrijf te integreren (Hannah, 1980; H.T. Johnson & Kaplan, 1987). De aansturing van deze niet-productie afdelingen vereiste een andere benadering: de prestaties van alle afdelingen werden nu uitgedrukt in de bijdrage die elke afdeling levert in de totale winstgevendheid van de onderneming. Bekende management accounting instrumenten uit deze periode zijn cash budgets en rendement op het geïnvesteerde vermogen (H.T. Johnson, 1975). Sinds de Tweede Wereldoorlog zien we de opkomst van multi-divisionele bedrijven die een groot scala aan verschillende producten voortbrengen. Een bekend voorbeeld is Yamaha, dat onder andere piano's, buitenboordmotoren en elektronische componenten maakt. Het management accounting instrumentarium wordt aan deze variëteit aangepast door product-divisies te behandelen als zelfstandige bedrijven en voor elke divisie een eigen doelstelling in capaciteitsbenutting en financieel rendement mee te geven. In deze periode is het adagium ontstaan van *gecentraliseerde beheersing met gedecentraliseerde verantwoordelijkheden* (Sloan, 1963).

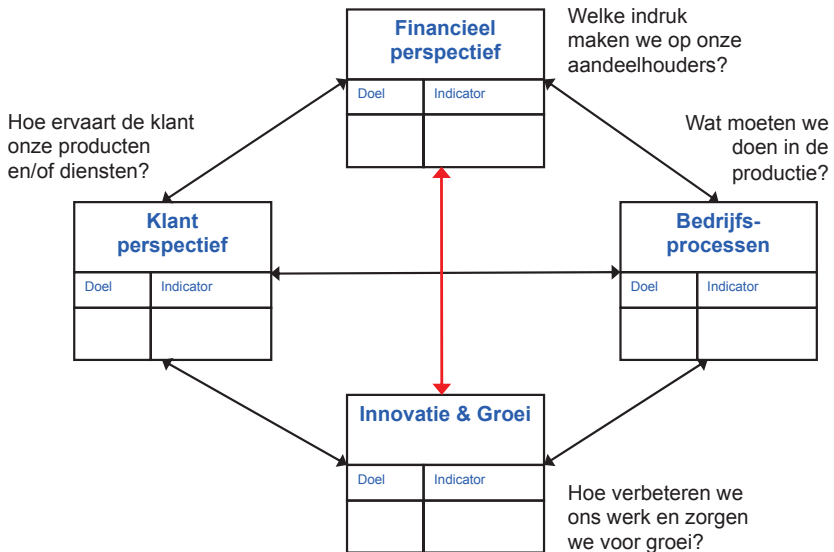
Wat ik in dit afscheidscollege graag naar voren wil brengen is dat het vakgebied Management Accounting opnieuw een vernieuwende fase beleeft. In de voorgaande periode waren nieuwe ontwikkelingen in hetzij de productietechniek, de marktomstandigheden of de organisatievorm aanjagers van vernieuwing in het Management Accounting instrumentarium. Momenteel

worden vernieuwingen in Management Accounting veroorzaakt door verschillende ontwikkelingen die zich gelijktijdig in alle drie de genoemde factoren afspelen. Hierbij wordt duidelijk dat deze factoren niet volledig onafhankelijk van elkaar zijn. Geautomatiseerde productiesystemen en geavanceerde informatietechnologie zorgen voor een grotere beschikbaarheid van data voor beslissers op verschillende hiërarchische niveaus in organisaties. IT-systemen maken het mogelijk data uit verschillende systemen bij elkaar te brengen. Het aanbod van management accounting informatie is daardoor sterk vergroot. In de management accounting komen naast de periodieke, gestandaardiseerde financiële informatie nu ook mogelijkheden voor lokale managers om financiële informatie direct uit systemen te halen en zelfstandig analyses te maken die antwoord geven op ad hoc specifieke vragen. Daarnaast zijn de marktomstandigheden ook veranderd: de concurrentie is sterk toegenomen door internationalisatie van markten, terugtrekken van overheden en beter geïnformeerde consumenten. Beslissers beperken zich daarbij niet langer tot de vraag naar inzicht in de kosten, maar stellen zich een bredere vraag: welke beslissingen moet ik nemen om het bedrijf succesvol te maken en te houden. Management accounting informatie is van oudsher sterk gericht geweest op informatie over kosten. Het is niet voor niets dat ons vak ook bekend staat als *Cost Accounting*. De bredere managementvraag vereist niet alleen inzicht in de *cost drivers* (welke factoren beïnvloeden de kosten), maar ook inzicht in de *value drivers*: welke prestaties leiden tot succes (winst of waarde) en hoe kunnen deze prestaties worden verbeterd? De derde vernieuwende factor komt uit nieuwe organisatievormen. De internationale concurrentie op open markten vereist snelle en adequate acties en tegenacties. Niet alleen de functionaliteit en kwaliteit van producten en diensten, maar ook de snelheid waarmee deze naar de markt worden gebracht bepalen het concurrentie-voordeel van ondernemingen. Veel organisaties kunnen dit niet alleen en zoeken derhalve naar mogelijkheden samen te werken met andere organisaties. Bedrijven maken dan ook in toenemende mate gebruik van vormen van interorganisatorische samenwerking. Het gebruik van management accounting informatie in deze samenwerking leidt tot vervaging van organisatiegrenzen tussen juridisch zelfstandige ondernemingen. Het uitwisselen van informatie en gebruik ervan voor de besluitvorming in de samenwerking zorgt ervoor dat voorheen autonome organisaties op elkaar betrokken raken en elkaar over en weer beïnvloeden. Ik wil in het vervolg twee ontwikkelingen nader belichten: de zoektocht naar meer complete management accounting informatie over kosten en waarde, en de betekenis van management accounting in interorganisatorische samenwerking.

### 3. De Balanced Scorecard

De zoektocht naar nieuwe management accounting informatie over kosten en waarde krijgt een impuls door de introductie in 1992 van een geïntegreerd prestatiemeting systeem dat bekendheid heeft gekregen onder de naam *Balanced Scorecard*. De Balanced Scorecard is een geïntegreerd meetsysteem van financiële en niet-financiële prestaties van organisaties of onderdelen daarvan (Groot, van Manen, Menkhorst, Roozen, & Til, 2000). Het is ontwikkeld door Robert Kaplan en David Norton op basis van een rondetafelconferentie met twaalf succesvolle Fortune 500 ondernemingen. Deelnemers aan deze rondetafelbijeenkomst waren Advanced Micro Devices, American Standard, Apple Computer, Bell South, CIGNA, Connor Peripherals, Cary Research, DuPont, Electronic Data Systems, General Electric, Hewlett-Packard en Shell Canada. Wat opvalt is dat de meeste bedrijven in de ICT sector werkzaam zijn en op sterk concurrerende markten opereren. De centrale vraag die zij proberen te beantwoorden is hoe zij de prestaties van hun business units het beste kunnen waarnemen en beoordelen. Robert Kaplan begeleidde de discussies en presenteerde daarbij enkele case studies van bedrijven die hun prestatiemeting systeem probeerden te vernieuwen. Een aansprekende case studie was die van Analog Devices, een bedrijf dat zich als doel had gesteld om een meetsysteem te ontwikkelen waarmee zij de voortgang in continu verbeterprojecten (continuous improvement) systematisch kon

volgen. Analog Devices had daarvoor een *Corporate Scorecard* ontwikkeld. Dit maakte kennelijk de tongen los bij de deelnemers van de ronde-tafel conferentie en men heeft geprobeerd deze specifieke scorecard geschikt te maken voor gebruik in andere organisaties. De daaruit resulterende *Balanced Scorecard* kan gezien worden als een meetinstrument dat als grootste gemene deler uit deze discussie is gekomen (zie Figuur 1).



**Figuur 1: De *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1993; Kaplan & Norton, 1996a; Kaplan & Norton, 1996b)**

In de eerste publicaties over de BSC gaven de auteurs hoog op van deze vernieuwing: het was een revolutionaire ontwikkeling die het bedrijfsleven voorgoed ingrijpend zou veranderen. Het gaat hier om een schema met vier blokken, die alle met elkaar zijn verbonden door tweezijdige pijlen. Ik laat hier het originele schema zien en wellicht zijn er scherpe observatoren in de zaal die opmerken dat niet alle blokken met elkaar zijn verbonden. Dat klopt, er ontbreekt één relatie, maar deze omissie is in vervolgpublishaties alsnog gecorrigeerd (de rode pijl in Figuur 1). Hiermee krijgt dit schema de allure van een consultants-product: het is bruikbaar onder alle denkbare omstandigheden, ondersteunt moeiteloos elk plan dat de consultant bedenkt, maar geeft weinig richting aan een oplossing.

De blokken zijn allemaal leeg en laten de verdere invulling van dit schema over aan de creativiteit van de lezer. Het meest noordelijke blok bevat de standaard financiële en Management Accounting informatie waarover we in het historisch overzicht al spraken. De meest bekende zijn omzet, kosten, winst en rendement. Het is informatie die vooral door aandeelhouders en vreemd vermogen verschaffers zoals banken met interesse zal worden bekeken. Het succes van bedrijven is echter ook afhankelijk van prestaties in de markt voor eindproducten, hier

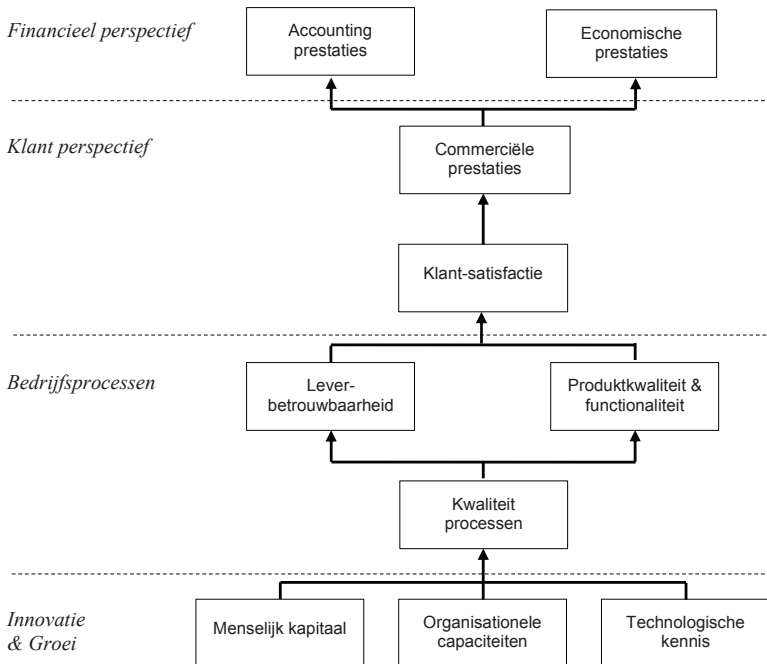


samengevat in het klant perspectief. In dit blok hoort marketing informatie zoals productbekendheid, klantsatisfactie en marktaandeel. Succes op de markt wordt mede bepaald door de aard en kwaliteit van producten en diensten in het onderdeel Bedrijfsprocessen. Efficiëntie, kwaliteit en tempo van productie zijn relevante indicatoren. De onderneming moet niet alleen zorgen voor succes op dit moment, maar ook investeren in de capaciteit om in de toekomst succesvol te blijven. Het zijn de lange termijn investeringen die terecht komen in het laatste blokje Innovatie en Groei en betreffen bijvoorbeeld de inspanningen op Research and Development, productvernieuwing, het aantal toegekende patenten, training van personeel en verbetering van productiesystemen.

Hoe mooi geordend dit gestyleerde model ook mag ogen, ik was bij eerste lezing teleurgesteld en eigenlijk ook wel een beetje verontwaardigd. Hoezo zou dit nu tot een revolutionaire ontwikkeling leiden? Wat hebben we hier in handen? Een stelsel met vier lege dozen. Waarom vier? Waarom niet vijf, zes of drie? Wellicht heeft men voor vier gekozen omdat we ook vier windrichtingen kennen en vier blokken een leuke vlakverdeling opleveren. Een esthetisch aantrekkelijk vormgegeven systeem helpt immers bij de acceptatie ervan. Wat moet er in die lege dozen zitten? Hoe werken die dozen in de praktijk nu met elkaar samen? Waar zit eigenlijk de balans in de BSC? Betekent balans dat elke dimensie exact 25% van de aandacht moet krijgen? Of is een ongebalanceerd systeem eigenlijk beter? Naast dat balans in de Balanced Scorecard dus eigenlijk niet is bepaald, kun je je zelfs de vraag stellen of de Balanced Scorecard wel een scorecard is. Een scorecard is een instrument dat de gebruiker ondbluzzinnig informeert of er voortgang is geboekt of niet. Dit schema van lege dozen beoogt volgens de auteurs in elke dimensie 4 tot 5 indicatoren te bevatten, dus over de vier dimensies samen tussen de 16 en 20 indicatoren in totaal. Dit maakt het erg waarschijnlijk dat sommige indicatoren verbeteren en andere indicatoren hetzelfde blijven of verslechteren. Dan is het ook waarschijnlijk dat verschillende lezers tot verschillende conclusies komen, afhankelijk van wat zij belangrijk vinden, van de verantwoordelijkheid die zij dragen en van het belang dat ze hebben. Deze kritiek krijgt nog extra gewicht doordat er in ons vak al voorbeelden waren van systemen die beter doordacht waren en in de praktijk ook al werden toegepast.. Twee notoire voorbeelden zijn de Tableau de Bord dat sinds het begin van de vorige eeuw in Franse bedrijven werd gebruikt (Bourguignon, Malleret, & Nørreklit, 2004) en het systeem van de Prestatiepyramide dat door Lynch en Cross is ontwikkeld (R.L. Lynch & Cross, 1991; 1995).

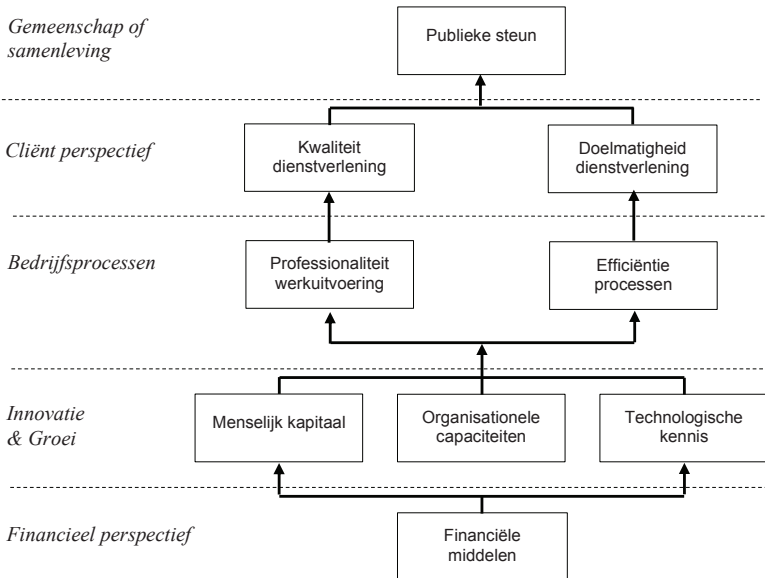
#### **4. Strategy Maps**

In een latere publicatie hebben Kaplan en Norton geprobeerd enige ordening aan te brengen in de BSC door de introductie van de Strategy Map. Ook hier hebben we weer met een globale ordening te maken die in zijn algemeenheid logisch lijkt. Immers, als we deze figuur van onderen naar boven lezen, dan leidt vernieuwing tot nieuwe productietechnieken en vernieuwde producten, en deze leiden op hun beurt tot betere marktprestaties waardoor ook de financiële resultaten naar verwachting verbeteren. De financiële dimensie lijkt hier het einddoel te zijn (zie Figuur 2).



**Figuur 2: De Strategy Map (Kaplan & Norton, 2004)**

Maar is dat wel altijd realistisch? Als we kijken naar nonproffitororganisaties dan lijkt de financiële dimensie geen einddoel, maar veeleer een noodzakelijk startpunt van de strategy map. Immers, in de overheids- en nonproffit sector marcheert niets zonder een budget. Andere, maatschappelijk georiënteerde doelen, zijn in deze sector relevante einddoelen (zie Figuur 3). Overigens zien we ook in de commerciële sector dat organisaties steeds meer oog hebben voor maatschappelijk verantwoord ondernemerschap. Wellicht dienen maatschappelijke doelstellingen ook in de commerciële strategy maps een eigen plaats te krijgen, naast de financiële doelstellingen.



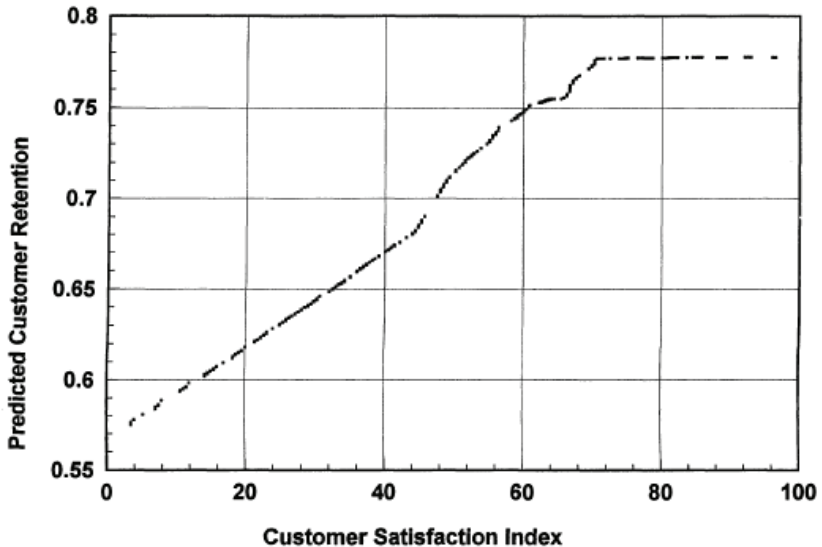
**Figuur 3: Een Strategy Map voor een non-profitorganisatie**

Ik moet u zeggen dat mijn aanvankelijk gevoel van teleurstelling en verontwaardiging over de BSC in de loop van de tijd wat zijn weggeëbd. Dit komt vooral omdat de BSC door veel bedrijven inmiddels is omarmd. Dit geeft wetenschappers de mogelijkheid ervaringen met de BSC te structureren en de effecten van BSC-informatie beter in kaart te brengen. Dat heeft veel nieuwe inzichten opgeleverd. Die laten zien dat het gebruik van de BSC in de praktijk ingewikkelder is dan op basis van de theorie kan worden verwacht.

## 5. Enkele empirische studies naar het gebruik van de BSC

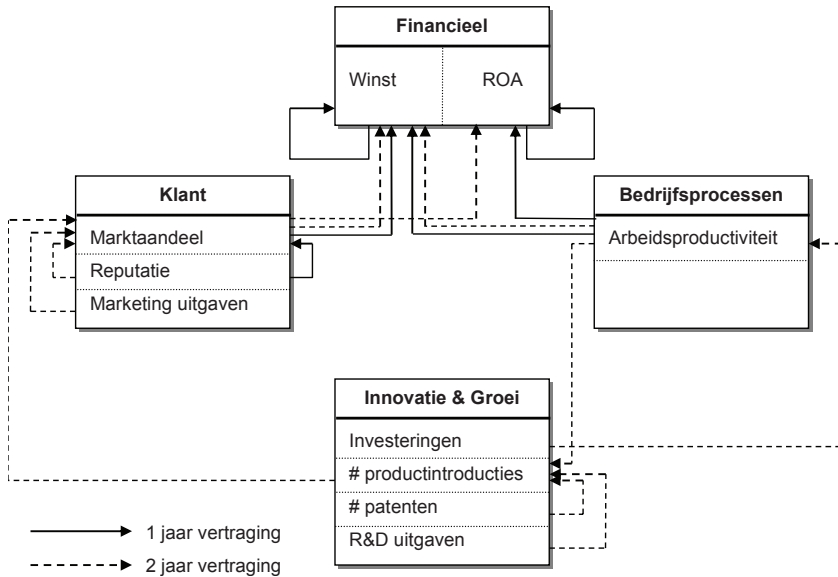
De eerste complicatie betreft de strategie: welke dimensies zijn voor bedrijven van belang? Onderzoek dat Martijn Schoute, Henri Dekker en ik voor het Controllers Instituut hebben uitgevoerd (Dekker, Groot, & Schoute, 2013) laat zien dat slechts 36% van de ondernemingen een eenduidige lage-kosten of differentiatiestrategie volgen, zoals dat door Porter (1985) wordt aanbevolen. Meer dan de helft van de onderzochte bedrijven volgt een gemengde strategie, waarin differentiatie, lage kosten, klantenservice en flexibiliteit in verschillende mate tegelijkertijd wordt nagestreefd. Het is een uitdrukking van de dynamiek en veeleisendheid van de huidige marktcondities. In deze gevallen wordt ook meer intensief van prestatie-informatie gebruik gemaakt. Toepassing van een BSC ligt dan voor de hand. Veel onderzoek is gedaan naar de relaties tussen marktprestaties en financiële prestaties. We zien in Figuur 4 een voorbeeld van de relatie tussen klantsatisfactie en het voornemen tot het doen van herhaalaankopen. De veronderstelling is dat tevreden klanten (gemeten door een indicator in het klant-perspectief) eerder geneigd zijn tot het doen van herhaalaankopen dan ontevreden klanten (gemeten door een omzet-indicator in het financiële perspectief). We zien in deze figuur inderdaad een positief verband tussen beide variabelen. Maar dit verband is niet volkomen lineair: in het middengebied

bij gemiddeld tevreden klanten zien we vreemde verstoringen die vooral worden veroorzaakt door tegenacties van concurrenten. Even opvallend is het plateau rechts: het nog meer tevreden maken van reeds erg tevreden klanten leidt niet tot meer toekomstige aankopen en dus niet tot financieel voordeel voor de onderneming.



**Figuur 4: De relatie tussen klantsatisfactie (markt perspectief) en herhaalaankopen (toekomstige omzet, financieel perspectief) (Ittner & Larcker, 1998)**

Figuur 5 geeft een samenvatting van een groot aantal empirische studies naar de verbanden in de BSC (Lisa Bryant, Jones, & Widener, 2000). Veel items hebben relaties met andere items in dezelfde dimensie in plaats van met items in andere dimensies. In dit overzicht wordt ook duidelijk dat oorzaak-gevolg relaties tussen prestatie-items niet onmiddellijk tot stand komen, maar enige tijd nodig hebben. De getrokken lijnen geven een vertraging van één jaar aan, de gestippelde lijnen een vertraging van twee jaar. Deze figuur bevat een waarschuwing aan ongeduldige ondernemers: als directe resultaten worden verwacht kan het zijn dat reëel bestaande causale relaties die iets meer tijd nodig hebben om zichtbaar te worden niet als zodanig worden herkend.



**Figuur 5: Relaties tussen prestatiedimensies (L. Bryant, Jones, & Widener, 2004)**

Naast onderzoek naar de samenstelling en werking van de BSC is ook onderzoek besteed aan de wijze waarop beslissers omgaan met de informatie die de BSC verstrekt. Zoals reeds is opgemerkt gingen de bedenkers er van uit dat de Balanced Scorecard tussen de 16 en 20 indicatoren zou bevatten. Enkele studies laten zien dat vaak veel meer dan 20 indicatoren worden gebruikt. (Cavalluzzo & Ittner, 2002; Malina & Selto, 2004). Uit de cognitieve psychologie is bekend dat subjecten niet méér dan 7 tot 9 indicatoren tegelijkertijd kunnen meewegen in een beslissing. Enkele experimentele studies hebben beslissers geconfronteerd met BSC-informatie over verschillende business units. De vraag die zij moesten beantwoorden was welke business unit het beste presteerde. De scorecards bestonden uit financiële gegevens en omzetcijfers die voor elke business unit op dezelfde manier waren gemeten en dus tussen de business units goed vergelijkbaar waren. Daarnaast gaven de scorecards ook niet-financiële informatie die afdelingsspecifiek waren. Zo zijn bijvoorbeeld kwaliteitsindicatoren van een verkoopafdeling heel anders van aard dan kwaliteitsindicatoren van een productie-eenheid. Bij de beoordeling welke afdeling het meest succesvol is blijken de unieke, niet-financiële afdelingsspecifieke indicatoren veel minder gewicht te krijgen dan de algemene financiële en omzeterelateerde indicatoren. Beslissers volgen kennelijk een strategie van complexiteitsreductie door vooral naar de gemeenschappelijke indicatoren te kijken die voor alle afdelingen op dezelfde manier worden gemeten. Die geven immers de beste mogelijkheid tot onderlinge vergelijking. Het nadeel is echter dat deze gemeenschappelijke indicatoren vooral worden gevonden in de financiële indicatoren. Dit zou betekenen dat alle inspanningen die men heeft gedaan om een BSC op te stellen uiteindelijk niet veel opleveren omdat de gebruiker in de cognitieve verwerking de voorrang geeft aan de gemeenschappelijke, meest financiële indicatoren. We zijn met andere woorden weer terug bij af. Vervolgstudies laten zien dat er extra maatregelen kunnen worden genomen

om deze cognitieve verstoring tegen te gaan, zoals met elkaar samenhangende indicatoren in groepen in te delen, markers te gebruiken om afwijkingen in indicatoren beter zichtbaar te maken, en de indicatoren te ordenen naar hun belang voor de strategie (Chen, Jermias, & Panggabean, 2016; Humphreys, Gary, & Trotman, 2016).

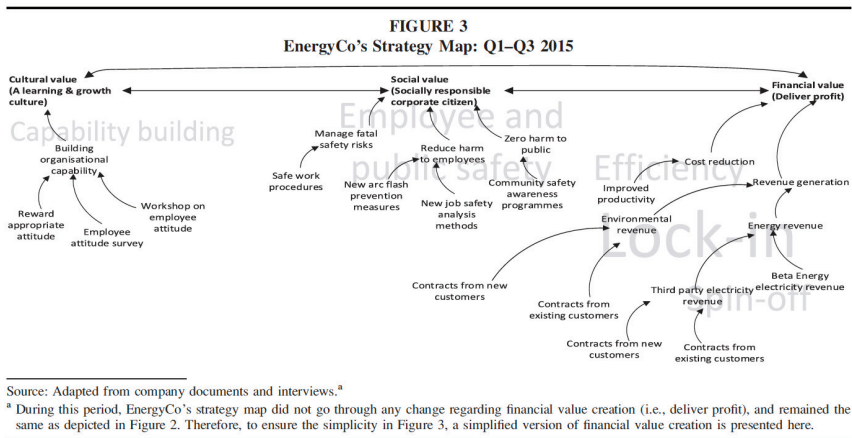
## 6. Suggesties voor het ontwerp van een Balanced Scorecard

Dit brengt ons bij de wijze waarop organisaties de BSC in de praktijk brengen. Een studie van Ittner en Larcker (2003) laat zien dat veel organisaties de opstelling van hun systeem van geïntegreerde prestatiemeting zien als een invuloefening. Zij nemen daarbij de BSC-structuur als uitgangspunt en proberen de verschillende dimensies te voorzien van prestatie-indicatoren. Het risico van deze werkwijze is dat reeds bestaande en gemakkelijk meetbare indicatoren in de BSC worden opgenomen. Dat zijn niet noodzakelijkerwijs ook de meest relevante indicatoren. Slechts een kwart van de onderzochte bedrijven richt de BSC in op basis van een strategy map, waarin de causales relaties tussen de BSC-indicatoren zichtbaar worden gemaakt. De strategy map maakt duidelijk welke indicatoren een bijdrage leveren aan de waardecreatie van de onderneming en hoe deze indicatoren elkaar en de prestaties van de onderneming beïnvloeden. Je zou dat het *mentale bedrijfsmodel* van de manager kunnen noemen. Verschillende studies hebben aangetoond dat het gebruik van BSC-informatie verbetert als de gebruiker een goed begrip heeft van de onderlinge samenhang van de prestatie-indicatoren en hun relatie met de strategie (Humphreys et al., 2016). Een eerste suggestie is dan ook om een Balanced Scorecard niet in te vullen met reeds in de organisatie voorhanden zijnde prestatie-indicatoren, maar om de Balanced Scorecard te baseren op een goed doordacht mentaal bedrijfsmodel.

Een nog veel kleinere minderheid in het onderzoek van Ittner en Larcker gaat nog een stap verder en onderzoekt of het mentale businessmodel dat zij hanteren ook daadwerkelijk in de praktijk bestaat. Deze ondernemers onderzoeken of de causale relaties in hun mentale bedrijfsmodel de empirische test kunnen doorstaan. In hun artikel laten Ittner en Larcker zien dat bedrijven die hun BSC opstellen op basis van empirisch geteste causale relaties een hoger rendement realiseren dan organisaties die dit niet doen. Bedrijven beschikken over grote datasets met historische gegevens. Een tweede suggestie is om deze gegevens te gebruiken om het mentale model dat managers van hun onderneming hebben aan een statistische toets te onderwerpen. Wetenschappers in management accounting zijn meer dan bereidwillig hen hierbij de helpende hand te reiken. Het resultaat van deze empirische toetsing vergroot de kennis over het eigen bedrijfsmodel en deze kennis is van groot belang voor het bepalen van de strategie en voor de inrichting van veranderingsprocessen. Gedegen kennis van het bedrijfsmodel maakt het mogelijk onderscheid te maken tussen ineffektieve strategieën en ineffektieve implementatie van veranderingen (Campbell, Datar, Kulp, & Narayanan, 2015).

Een derde suggestie is om bij het ontdekken van het eigen bedrijfsmodel niet meer al teveel te kijken naar de structuur van de BSC zoals die aanvankelijk is voorgesteld. Deze structuur van de vier lege dozen heeft het risico dat ze te beperkend werkt. Een mooi voorbeeld van “out of the four boxes” denken is de strategy map van een Nieuwzeelands energiebedrijf. De grote value drivers van winstmaximalisatie zijn efficiency, langdurige klantenbinding en spin-off activiteiten. Hieronder wordt verstaan het beschikbaar stellen van technologische kennis aan andere energiemaatschappijen. Het energiebedrijf wil echter ook haar lange termijn toekomst veilig stellen door de drie korte termijn doelstellingen te combineren met maatschappelijke waardecreatie (Islam, 2019). De bekende concrete prestatiedimensies zijn vervangen door meer abstracte prestatiedimensies. De BSC-structuur is vrijwel niet meer zichtbaar en heeft plaats

gemaakt voor een mind-mapping aanpak die minder mentale beperkingen oplegt aan het ontwerp van een geïntegreerd prestatiemeting systeem.



**Figuur 6: De Strategy Map in een Nieuwzeelands energiebedrijf (Islam, 2019)**

## 7. Management Accounting in interorganisatonale samenwerkingsrelaties

Het instrumentarium voor de planning en beheersing van organisatie-activiteiten is in de afgelopen tijd door de ontwikkeling van geïntegreerde prestatiemeting systemen breder en complexer geworden. Hier is een opvallende complexiteit-verhogende factor bijgekomen en dat is de opkomst van allerlei vormen van strategische samenwerking tussen organisaties. Ondernemingen werken in een strategische samenwerking samen en delen activa en kennis terwijl elk van de partners daarbij zijn eigen zelfstandigheid behoudt. Samenwerking met andere organisaties is noodzakelijk geworden vanwege de grote dynamiek op internationale markten, de vraag van consumenten naar geïntegreerde producten en diensten, de noodzaak snel en effectief te reageren op ondernemingskansen en de grote investeringen die nodig zijn voor het op peil houden van kennis en kwaliteit (Saada & Gomes-Casseres, 2019). We maken in het algemeen onderscheid tussen joint ventures en strategische allianties. Bij joint ventures nemen twee of meer partners deel in het eigen vermogen van een derde onderneming, bij strategische allianties gaat het om samenwerking tussen twee of meer partners op basis van contractuele afspraken. Management accounting informatie speelt in alle samenwerkingsvormen een cruciale rol.

Empirisch onderzoek naar de samenwerking tussen bedrijven begint in de jaren negentig op gang te komen. De eerste publicaties zijn case studies van supply chain samenwerking in supermarktketens in Engeland (Frances & Garnsey, 1996), tussen twee niet nader geïdentificeerde productiebedrijven en hun toeleveranciers (Seal, Cullen, Dunlop, Berry, & Ahmed, 1999) en tussen het autobedrijf Nissan en haar toeleverende partners (Carr & Ng, 1995b). In die periode heb ik met Ken Merchant drie internationale joint ventures in Nederland bestudeerd. De centrale vraag was hoe samenwerkende bedrijven ervoor zorgen dat hun eigen belang en het belang van de joint venture naar behoren worden behartigd. Onze conclusie was dat in de praktijk een

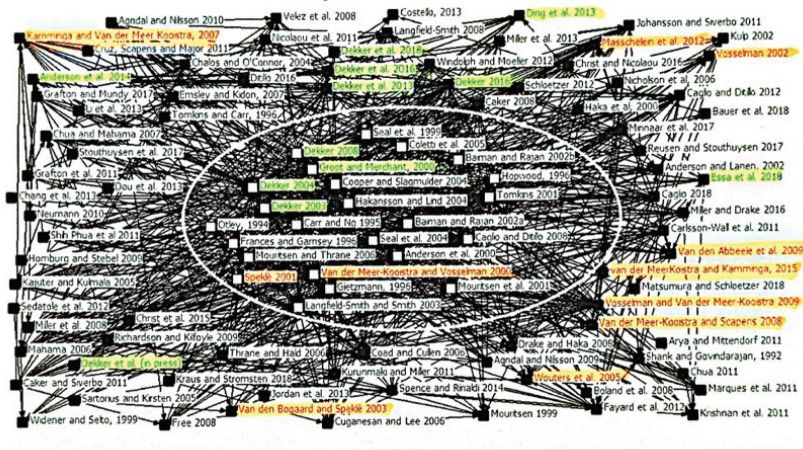
groot scala van verschillende control arrangementen wordt gebruikt. Meer intensieve beheersing van de venture wordt gebruikt wanneer een moederbedrijf veel kennis van de productietechnieken in huis heeft, wanneer op korte termijn goede financiële resultaten moeten worden behaald en wanneer de venture producten en diensten voortbrengt die op die van het moederbedrijf lijken. Minder intensieve beheersingsvormen worden gekozen als er veel vertrouwen bestaat tussen de partners onderling en tussen de partners en het management van de venture (Groot & Merchant, 2000). In het onderzoekprogramma van onze vakgroep is het management van strategische samenwerking een belangrijk thema geworden.

Uit verschillende studies blijkt dat er twee grote problemen moeten worden opgelost: partners moeten bovenop de aansturing van de eigen organisatie ook de samenwerking doelgericht beheersen. Naast besturing van de samenwerking vergt ook de partner extra aandacht: men dient de partner te stimuleren aan de samenwerking bij te dragen en tegelijkertijd te voorkomen dat de partner voordelen uit de samenwerking haalt die hem niet toekomen. Dat laatste staat in de literatuur bekend als opportunistisch gedrag. Zo kan het gebeuren dat in een R&D samenwerking partners te weinig investeren, zich niet inzetten voor de samenwerking of op arglistige wijze voordelen uit de resultaten halen door de kennis stiekum ergens anders te gelde te maken. De behoefte aan doelgerichte beheersing wordt groter naarmate de productiesystemen van partners meer met elkaar verbonden raken. Het risico van opportunistisch gedrag wordt groter als de omvang van de samenwerking toeneemt, als de samenwerking specifieke investeringen vergt en als de bijdrage van elk van de partners niet goed kan worden waargenomen. Beheersingsystemen worden omvangrijker en intensiever als deze omstandigheden zich voordoen. Ook de inspanningen voor het vinden van een betrouwbare en competente partner nemen dan toe. Deze extra inspanningen in de partnerslectie fase kunnen op hun beurt ook leiden tot meer gedetailleerde en uitgebreide samenwerkingscontracten (Ding, Dekker, & Groot, 2013). Naarmate het strategisch belang van de samenwerking groter is, maken partners meer gebruik van prestatie-informatie, wordt deze informatie ook meer gedeeld tussen de partners en is er meer overleg tussen de partners over de voortgang van de samenwerking (Dekker, Ding, & Groot, 2016). Ook de aard van de informatie is van belang. Gedetailleerde kosteninformatie helpt toeleveranciers om een tactiek van samenwerking in plaats van confrontatie in hun contractonderhandelingen te kiezen. De uitkomsten van onze experimenten laten zien dat onderhandelingen waarin partners op basis van gedetailleerde informatie een tactiek van samenwerking kiezen in het algemeen leiden tot samenwerkingsafspraken die hogere gezamenlijke opbrengsten genereren (Essa, Dekker, & Groot, 2018). Goed samenwerken kan worden geleerd: de ervaring van intensieve samenwerking kan naar verloop van tijd worden overgedragen op andere samenwerkingsverbanden en leiden tot een waarde-creërende samenwerkings-competentie in organisaties (Bruin, Dekker, & Groot, 2019).

Alhoewel we op het onderwerp van strategische samenwerking goede vooruitgang hebben geboekt blijven er ook nog grote vraagstukken liggen. We hebben samenwerkingsmodaliteiten tot nu toe ingedeeld in deelnemingen in gezamenlijk eigen vermogen (joint ventures) en contractuele samenwerking. We hebben eigenlijk nog steeds geen goed beeld welke samenwerkingsvorm nu beter werkt onder welke condities. Een goede stap voorwaarts zou zijn om de mogelijkheden en beperkingen van een joint venture en contractuele samenwerking met elkaar te vergelijken onder vergelijkbare omstandigheden en samenwerkingsdoelstellingen (zie ook Caglio & Ditillo, 2021). Wellicht zien we dan ook verschillen tussen samenwerkingsgebieden, zoals op productie, productontwikkeling, onderzoek, of distributie. Het ligt voor de hand te veronderstellen dat besturingsmodaliteiten per samenwerkingsgebied zullen verschillen en dus ook tot verschillende resultaten zullen leiden.



Vorig jaar hebben Caglio en Ditillo van de Universiteit van Bocconi een sociale netwerkanalyse gemaakt van de studies op het gebied van management accounting en control van interorganisatiele samenwerking (Caglio & Ditillo, 2021). De eerste studies bestonden uit enkele theoretische bespiegelingen over management control in een snel veranderende omgeving die leidde tot andere organisatievormen dan de traditionele hiërarchische organisatie vanwege toenemende behoefte aan langdurige samenwerking tussen bedrijven (Hopwood, 1996; Otley, 1994). De daarop volgende studies waren case studies van samenwerkingsverbanden waarin innovaties, zoals target costing, benchmarking en value chain management technieken werden geïntroduceerd (Carr & Ng, 1995a; Frances & Garnsey, 1996). Het joint venture project met Ken Merchant past in deze reeks. Deze vroege studies lijken de basis te leggen onder de vervolgstudies, omdat ze onderdeel uitmaken van een kern aan studies die sterk naar elkaar verwijzen. De vervolgstudies van onze vakgroep die in figuur 7 met groene letters zijn aangeduid maken deel uit van deze kern, maar er zijn ook studies die minder connecties vertonen en zich in de periferie van het sociogram bevinden. Figuur 7 geeft 81 studies weer, waarvan 11 door onze vakgroep zijn geschreven en nog 11 door andere Nederlandstalige auteurs (collega's uit Nederland en België). Het werk van Henri Dekker, die als eerste promovendus aan dit onderwerp begon, valt sterk op en ook dat van onze andere promovendi en onderzoekers waarmee wordt samengewerkt. Wat evenzeer sterk opvalt aan deze sociale netwerkanalyse van studies is het grote aandeel van Nederlandstalige management accountants in dit thema. De met rode letters gekleurde publicaties zijn van hen afkomstig en deze bijdragen betreffen een groot scala aan onderwerpen in interorganisatiele samenwerking die ik hier niet heb besproken, maar die minstens zo belangrijk wikkend zijn. Ik wil op deze plaats wel de auteurs noemen: het gaat hier om Roland Speklé, Jeltje van der Meer-Kooistra, Ed Vosselman, Marc Wouters, Alexandra van den Abbeele, Stein Masschelein en Pieter Kamminga.



**Figuur 7: Sociale netwerk analyse van accounting studies in interorganisatiele samenwerking (Caglio & Ditillo, 2021)**

## 8. Dankwoord

In 1995, het jaar dat ik de overstap maakte van de Universiteit Maastricht naar de Vrije Universiteit, publiceerde de VSNU een eerste evaluatie van het onderzoek in de economische wetenschappen dat onder haar toezicht was uitgevoerd (VSNU, 1995). Dat was een spannende operatie want voor het eerst zou een totaalbeeld van de kwaliteit en productiviteit van het Nederlandse onderzoek in de economische wetenschappen worden gepresenteerd. Over de discipline Accounting was de evaluatiecommissie kritisch: in het algemeen presteerde de discipline op een gemiddeld of lager dan gemiddeld niveau. De commissie weet dit aan drie grote problemen: wetenschappers in accounting werden niet opgeleid in het doen van wetenschappelijk onderzoek, het onderzoek stond vooral in het teken van de technische discussies in het accounting beroep en goede ervaren onderzoekers kregen geen goede carrièrekansen in Nederlandse universiteiten. De eindconclusie van de commissie was dan ook, en ik citeer: “The overall picture of accounting research in the Netherlands is gloomy.” Het woord “gloomy” moet hier worden verstaan als “somber” of “weinig hoopgevend.” Dit rapport heeft grote indruk op me gemaakt en ik denk ook op de bredere kring van accounting wetenschappers in Nederland. In Maastricht was in die tijd al extra aandacht voor de kwaliteit van wetenschappelijk onderzoek en dat werd ook duidelijk uit de relatief goede beoordeling van het Maastrichtse onderzoek. Ik werd gevraagd om aan de VU eenzelfde verbetering in gang te zetten. In de eerste jaren creëerden we een internationaal netwerk van collega’s en organiseerden we trainingsdagen voor onderzoekers, gedeeltelijk in samenwerking met Maastricht. In 1998 hebben we met financiële ondersteuning van de faculteit, de controllersopleiding en vooral de accountantsopleiding het onderzoeksinstituut ARCA (het Amsterdam Research Center in Accounting) opgericht. Speciale vermelding verdient hier collega Frans van der Wel die in de afgelopen 20 jaar als voorzitter van de Accountancy opleiding het onderzoeksinstituut actief heeft ondersteund.

Inmiddels was ik voorzitter geworden van het bestuur van het Limperg Instituut. Dit was een in 1974 opgericht interuniversitair onderzoeksinstituut op het gebied van Accountancy. Het bestuur kwam in die tijd tot de conclusie dat het onderzoek beter in de universiteiten kon worden uitgevoerd dan in een separaat instituut. We hebben de Limperg onderzoekers uitgeplaatst naar de onderzoeksgroepen in de universiteiten en het kantoorpand dat we in gebruik hadden hebben we gesloten. Het Limperg Instituut organiseert nu vanaf het jaar 2002 een onderzoekersopleiding voor promovendi in Accounting en Auditing. Jan Bouwens heeft een beslissende stem gehad in het ontwerp van het PhD-programma en we besloten dat alle onderzoekers in Nederland op de verschillende universiteiten dit programma konden volgen. Internationale top-onderzoekers werden aan het programma verbonden. We hebben inmiddels enkele honderden nieuwe onderzoekers opgeleid. Tweederde van deze onderzoekers komt uit de Nederlandse universiteiten en éénderde van de studenten uit het buitenland. Het PhD-programma van het Limperg Instituut heeft er toe bijgedragen dat het Nederlandse accounting onderzoek internationaal goed zichtbaar is geworden. Het overzicht van Caglio en Ditillo illustreert hoeveel vooruitgang er is geboekt. De nationale aanpak van de promovendi-opleiding werd al snel internationaal bekend onder de term “the Dutch model.” Ik ben er trots op dat dit programma zo’n enorme uitwerking heeft gehad en dat het programma op dit moment gedragen wordt door alle accounting opleidingen in Nederland. Ik wil hierbij de coördinatoren van de PhD-opleiding Anna Gold, Peter Kroos, Jan Bouwens, Erik Peek, Bart Dierynck en David Veenman danken voor het tot stand brengen van de inhoud en het hoge kwaliteitsniveau van het programma. Dit is natuurlijk niet mogelijk zonder goede ondersteuning. Hetty Rutten verzorgt al jarenlang de organisatie van de programma’s en Inge Borst is al die jaren onze financial controller geweest. Daarnaast past een woord van dank aan de bestuursleden van het Limperg Instituut. Zij hebben ervoor gezorgd dat het instituut haar zelfstandigheid kon behouden en zich kon wijden aan de

twee hoofdtaken: het verzorgen van een PhD-opleiding en het onderhouden van een platform waarop de wetenschap en praktijk op het gebied van de accountancy elkaar kunnen ontmoeten. Dank aan voorzitter Martin Hoogendoorn en de leden Victor Maas, Stephan Hollander, Roland Speklé, Ann Vanstraelen, Paula van Veen-Dirks, Philip Wallage en Berry Wammes voor de productieve samenwerking in het bestuur en voor jullie steun aan het Limperg Instituut.

Het onderwerp van deze rede geeft de indruk dat ik uitsluitend geïnteresseerd ben in de commerciële sector. Dat is echter niet het geval: ik heb veel aandacht gehad voor de non-profitsector en in het bijzonder voor het management van universiteiten. Deze interesse werd al in mijn studententijd gewekt – een tijd die werd gekenmerkt door sterk gedemocratiseerd bestuur van universiteiten onder het regime van de Wet Universitaire Bestuurshervorming: de WUB. Ik werd student-lid van de faculteitsraad van de faculteit Economie en de universiteitsraad van de Rijksuniversiteit Groningen. In 1979 trad ik als student-lid toe tot het College van Bestuur en mocht een jaar meedraaien in het College dat toen uit zeven leden bestond: twee kroonleden, de rector magnificus, twee leden uit het wetenschappelijk personeel, een lid uit het ondersteunend en beheerspersoneel en een student. Ik was toen 25 jaar oud en je kunt nu constateren dat ik in mijn carrière daarna niet meer zo'n hoge positie in het universitair bestuur heb bereikt. In dat jaar kwam ik ook voor het eerst met de Vrije Universiteit in aanraking. Door het vertrek van een ander lid van het College van Bestuur naar een functie elders was ik een tijdje de enige portefeuillehouder planning. Het was precies in die periode dat alle universiteiten bij een vergadering van het Permanent Overleg Orgaan werden verwacht alwaar de toenmalige minister Pais zijn beleidsplannen voor het wetenschappelijk onderwijs zou ontvouwen. De plaats van handeling was een imposante vergaderzaal met de allure van de NAVO in een Schevenings hotel. Aan de grote ovale tafel zaten de leden van de colleges van bestuur en in de ring daarbuiten de ambtenaren. Recht tegenover mij zat de voorzitter van het College van Bestuur van de VU Harry Brinkman. Hij keek mij doordringend aan en zei tegen niemand in het bijzonder maar wel zo hard dat de naburige collega's het goed konden verstaan: "Wat heeft Groningen nu weer verzonnen?". Ik was dat soort opmerkingen wel gewend, maar ik maakte me toen heel in het bijzonder zorgen over de twee woordjes "nu weer." Had Groningen de hardnekkige reputatie aan de lopende band gekke dingen te verzinnen? Bij navraag in ons college kon niemand iets verontrustends bedenken, dus we hebben het verder maar laten rusten. Ik had tijdens de Scheveningse vergadering verder ook weinig te vrezen, want ik werd ondersteund door de uitmuntende ambtenaar Frank van Eijkern. Zijn kwaliteit werd ook door anderen opgemerkt en hij is vervolgens twaalf jaar directeur geweest van de Vereniging van Samenwerkende Nederlandse Universiteiten VSNU.

Het is niet algemeen bekend dat mijn promotiestudie zich richtte op Management van Universiteiten. Die studie kwam me goed van pas in vele daarop volgende functies en posities. Twee wil ik hier in het bijzonder noemen. De eerste is het adviseurschap van het College van Bestuur van de VU in de stuurgroep VUSAM, een commissie die zich bezig houdt met de middelenverdeling binnen de VU. Deze taak heb ik sinds het jaar 2000 met veel plezier uitgevoerd en ik ben het College van Bestuur dan ook dankbaar voor haar langjarig vertrouwen in mij. De tweede functie is die van onderzoeker in het project Kosten en Kwaliteit in opdracht van de Universiteiten van Nederland, de voormalige VSNU. Dit project illustreert goed de zoektocht van universiteiten naar geïntegreerde prestatiemeting systemen zoals dat eerder in deze rede is besproken. Het is een uitermate boeiende zoektocht naar de manier waarop bestuurders van onderwijs en onderzoek zicht kunnen krijgen op kwaliteit in relatie tot kosten van onderwijs en onderzoek. Er zijn niet veel instellingen die een geactualiseerd en gedetailleerd inzicht hebben in de kosten van onderwijs en onderzoek. De reden hiervoor zou kunnen zijn dat universiteitsbestuurders vrezen dat gedetailleerde kosteninformatie door beleidsmakers kan worden gebruikt voor het

aanscherpen van de allocatiemodellen. Deze angst is wellicht niet helemaal ongegrond. Het nadeel van deze houding is echter dat universiteiten onder een regime van voortdurende bezuinigingen niet goed kunnen zien waar grote knelpunten ontstaan en die dus ook niet gericht kunnen verhelpen. Het resultaat hiervan is dat uiteindelijk wetenschappers voor de chronische onderbesteding opdraaien door het overwerk dat zij verrichten, zonder de zekerheid dat dit overwerk op een redelijke manier over de wetenschappers is verdeeld. In het Kosten en Kwaliteit project wordt gepoogd opleidingsbesturen meer inzicht te geven in kosten en baten van de academische taken waarvoor zij verantwoordelijkheid dragen. Het is een uitdagend project en ik hoop zeer dat ze in de komende jaren zal opleveren wat bestuurders ervan verwachten. Ik wil graag in het bijzonder de projectleider Mariëtte Blokhuis, secretaris Gijs Kooistra en de domeinleider Financiën van UNL Boudewijn Peters noemen. Deze stuurlied worden op hun beurt weer aangestuurd door drie vice-voorzitters van de Colleges van Bestuur, namelijk Paulina Snijders van de Universiteit van Tilburg, Martijn Ridderbos van de Universiteit Leiden en Rens Buchwaldt van de Wageningen Universiteit.

Dit brengt me steeds dichterbij huis en wel bij de eigen afdeling Accounting aan de VU. Een half jaar na mijn overstap van de Universiteit Maastricht naar de VU in 1995 droeg Jan Klaassen het voorzitterschap van de vakgroep aan mij over. Ik ging er toen in mijn naïviteit van uit dat ik deze taak voor vier jaar zou uitvoeren. Het zijn er uiteindelijk 26 geworden. Ik vermoed dat er inmiddels regelingen bestaan die zulke langdurige benoemingen niet meer toestaan. Daar zijn ook goede redenen voor: regelmatige wisselingen in de leiding geeft ruimte aan nieuwe ideeën en andere managementstijlen waardoor de groep de mogelijkheid krijgt zich in verschillende richtingen verder te ontwikkelen. Kortdurende aanstellingen als voorzitter zorgen er ook voor dat voorzitters tijdig weer voldoende tijd krijgen om hun kerntaken onderwijs en onderzoek op te pakken. Deze nadelen hebben vast ook wel voor de accounting groep en voor mezelf gegolden. Toch moet ik concluderen dat er veel tot stand is gebracht: er is een gedegen groep gevormd met een aanzienlijke onderzoeks-productie. De meest recente onderzoeksbeoordeling is lovend over het onderzoek in de bedrijfseconomie met inbegrip van de accounting discipline (Research Review Committee, 2022). Het markeert de enorme vooruitgang die we in accounting hebben bereikt. Iets soortgelijks speelt ook op het gebied van onderwijs. De toekenning van een speciale accreditatie voor Accounting aan onze faculteit door de Amerikaanse accreditatie-organisatie AACSB (the Association to Advance Collegiate Schools of Business) enkele maanden geleden is een bevestiging van de kwaliteit van het onderwijs dat door onze afdeling en de postdoctorale opleidingen wordt verzorgd. We zijn daarmee de eerste vakgroep in de Europese Unie met deze speciale accreditatie en het maakt ook onze faculteit uniek vanwege de dubbele accreditatie voor business en accounting die hiermee is behaald. Hoe belangrijk deze successen ook zijn, het is daarnaast ook van essentieel belang dat de afdeling bestaat uit collega's die naar elkaar omzien en solidair met elkaar zijn als het nodig is. Ik prijs me erg gelukkig dat we altijd, ook in de jaren dat het moeilijk was, een grote mate van collegialiteit hebben gekend. Naar het werk gaan voelde voor mij altijd als thuis komen in een warm collegiaal nest. Hiervoor wil ik graag iedereen in onze afdeling bedanken en met name onze management assistente Patrizia Abinta, en het management team bestaande uit Anna Gold, Annelies Brink, Kees Camfferman, Henri Dekker en Jacco Wielhouwer.

Een bijzondere groep wordt gevormd door de 22 promovendi die ik heb mogen begeleiden. Hun proefschriften bestrijken een breed spectrum van onderwerpen op het gebied van management accounting, public accounting en auditing. Elke promotie was een boeiende zoektocht waar niet alleen de promovendus maar ook ikzelf veel van heb geleerd. Ik wil graag bij deze mijn promovendi danken voor hun bijdrage aan mijn ontwikkeling en aan de ontwikkeling van het vakgebied.

Ten slotte kom ik echt thuis bij mijn familie. Mijn vrouw Geske en ik komen uit een groot gezin. De broers en zussen in beide gezinnen zijn zeer met elkaar begaan. Ik ben dan ook blij dat ze ook nu weer bij dit afscheid aanwezig zijn. Grote gezinnen worden steeds zeldzamer en we appreciëren hierdoor nog meer de grote saamhorigheid die we in onze families ervaren. Geske, we hebben in de 43 jaar dat we bij elkaar zijn overeenkomstige carrières gehad. We hebben in dezelfde periode onze proefschriften geschreven, we zijn samen in het buitenland werkzaam geweest en hebben vergelijkbare wetenschappelijke loopbanen gehad. Jij neemt over een half jaar ook afscheid als hoogleraar, weliswaar in een ander deelgebied van de economische wetenschappen en aan een andere universiteit, maar ook hierin volgen we elkaar nauwgezet. We hebben altijd intensief gesproken over onze wederzijdse ervaringen en dat heeft vaak veel opgeleverd. Uiteraard is het belangrijkste dat ons bindt ons gezin: onze kinderen Susanne en Wieteke, onze schoonzoon Durgesh en onze kleinkinderen Maia en Asmita. Het is een voorrecht om bij jullie levens betrokken te zijn en mee te leven in tijden van voor- en tegenspoed.

Ik heb gezegd.

## Literatuur

- Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2, June), 107-134.
- Bruin, B. J., Dekker, H. C., & Groot, T. L. C. M. (2019). Dynamic influences on cooperation in a social dilemma: How type of experience and communication affect behavioral spillovers. *PLoS ONE*, 14(3), 1-24.
- Bryant, L., Jones, D., & Widener, S. K. (2000, August 13-16, 2000). *The Balanced Scorecard: A Cross-sectional Investigation of Lead/Lag Relations*. Paper presented at the AAA Annual Conference, Philadelphia.
- Bryant, L., Jones, D. A., & Widener, S. K. (2004). Managing value creation within the firm: an examination of multiple performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, 16, 107-131.
- Caglio, A., & Ditillo, A. (2021). Reviewing Interorganizational Management Accounting and Control Literature: A New Look. *Journal of Management Accounting Research*, 33(1), 149-169.
- Campbell, D., Datar, S. M., Kulp, S. L., & Naragyanan, V. G. (2015). Testing Strategy with Multiple Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard at Store24. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 39-65.
- Carr, C., & Ng, J. (1995a). Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Management Accounting Research*, 6, 347-365.
- Carr, C., & Ng, J. (1995b). Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Management Accounting Research*, 6(4, December), 347-365.
- Cavalluzzo, K. S., & Ittner, C. D. (2002, January 11-12). *Performance measurement, accountability, and the use of performance information by government managers*. Paper presented at the AAA Management Accounting Research Conference, Austin.
- Chen, Y., Jermias, J., & Panggabean, T. (2016). The Role of Visual Attention in the Managerial Judgment of Balanced-Scorecard Performance Evaluation: Insights from Using an Eye-tracking Device. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 113-145.
- Dekker, H. C., Ding, R., & Groot, T. (2016). Collaborative Performance Management in Interfirm Relationships. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), 25-48. doi:10.2308/jmar-51492
- Dekker, H. C., Groot, T., & Schoute, M. (2013). A Balancing Act? The implications of mixed strategies for performance measurement system design. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1, December).
- Ding, R., Dekker, H. C., & Groot, T. (2013). Risk, partner selection and contractual control in interfirm relationships. *Management Accounting Research*, 24, 140-155.
- Epstein, M. J. (1978). *The Effect of Scientific Management on the Development of the Standard Cost System*: Arno Press.
- Essa, S. A. G., Dekker, H. C., & Groot, T. L. C. M. (2018). Your gain my pain? The effects of accounting information in uncertain negotiations. *Management Accounting Research*, 41(December), 20-42.
- Frances, J., & Garnsey, E. (1996). Supermarkets and suppliers in the United Kingdom: system integration, information and control. *Accounting, Organisations and Society*, 21(6), 591-610.
- Groot, T., van Manen, J. T., Menkhorst, C. J., Roozen, F. A., & Til, G. E. A. v. (2000). *De Balanced Scorecard, Theorie, toepassing en ervaringen* (Vol. 38). Deventer: Kluwer.
- Groot, T., & Merchant, K. A. (2000). Control of international joint ventures. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6 (August)), 579-607.

- Groot, T., & Selto, F. (2013). *Advanced Management Accounting*. Harlow, UK: Pearson.
- Hannah, L. (1980). Great Britain. In A. D. Chandler, Jr. & H. Daems (Eds.), *Managerial Hierarchies: Comparative Perspectives on the Rise of the Modern Industrial Enterprise* (pp. 41-76). Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Hopwood, A. G. (1996). Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organisations and Society*, 21(6), 589-590.
- Humphreys, K. A., Gary, M. S., & Trotman, K. T. (2016). Dynamic Decision Making Using the Balanced Scorecard Framework. *The Accounting Review*, 91(5), 1441-1465.
- Islam, S. (2019). A Field Study of Strategy Map Evolution. *Journal of Management Accounting Research*, 31(3), 83-98.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36(Supplement), 1-35.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, 81(11, November), 88-95.
- Johnson, H. T. (1975). Management Accounting in an Early Integrated Industrial: E.I. dePont de Nemours Powder Company, 1903-1912. *Business History Review*, 49(Summer), 184-204.
- Johnson, H. T. (1981). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56(3), 510-518.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that drive performance. *Harvard Business Review*(January-February), 71-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*(September/October), 134-147.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996a). *The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996b). Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*(January-February), 75-85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Publishing Corporation.
- Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1991). *Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement*: Basil Blackwell.
- Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1995). *Measure Up! How to measure Corporate Performance* (2nd ed.). Cambridge, USA: Basil Blackwell Business.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2004). Choice and Change of Measures in Performance Measurement Models. *Management Accounting Research*, 15(4), 441-469.
- Otley, D. T. (1994). Management control in contemporary organizations: Towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 289-299.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage, Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
- Research Review Committee. (2022). *Economics and Business Research Review 2015-2020*. Nieuwegein/Amsterdam.
- Saada, B., & Gomes-Casseres, B. (2019). Why your next deal may be a partnership. *Strategy+Business*(Spring), 28-34.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., & Ahmed, M. (1999). Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. *Management Accounting Research*, 10, 303-322.

Sloan, A. P. (1963). *My Years with General Motors*: The Library of Management Classics, London.

VSNU. (1995). *Quality Assessment of Research in Economics* (PU/130316). Retrieved from Utrecht, The Netherlands:



