

# Administratieve knelpunten belemmeren innovatie van management accounting

**Citation for published version (APA):**

Corbeij, M. H., Veeken, van der, H. J. M., & Wouters, M. J. F. (1993). Administratieve knelpunten belemmeren innovatie van management accounting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 67(4), 171-178.

**Document status and date:**

Gepubliceerd: 01/01/1993

**Document Version:**

Uitgevers PDF, ook bekend als Version of Record

**Please check the document version of this publication:**

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

**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.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

[www.tue.nl/taverne](http://www.tue.nl/taverne)

**Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

[openaccess@tue.nl](mailto:openaccess@tue.nl)

providing details and we will investigate your claim.

# Administratieve knelpunten belemmeren innovatie van management accounting

Drs. Ing. H.J.M. van der Veeken,  
Ir. M.H. Corbey en Ir. Drs. M.J.F. Wouters

## 1 Inleiding

Er is de laatste jaren veel gepubliceerd over gebruik en nut van accounting-informatie bij de ondersteuning van het management in de besturing van de organisatie. Zie bijvoorbeeld Kaplan (1984), Bouma (1990) en Theeuwes (1990). Het bekende boek 'Relevance lost: The rise and fall of management accounting' van Johnson en Kaplan (1987) is de belangrijkste katalysator van de discussie geweest. Volgens de 'pessimistische' visie in de literatuur zijn er fundamentele problemen met de toepassing van de bekende management accounting-technieken in moderne industriële ondernemingen. De relevantie van deze technieken wordt zelfs vanuit andere disciplines aan de kaak gesteld, zie bijvoorbeeld Plossl (1990). Compleet nieuwe methodes lijken dan ook vereist en de meest bekende ontwikkeling is *Activity Based Costing*

Ferrara (1990, p. 48) merkt op 'Even the most casual observer of the accounting scene could not possibly be unaware of the avalanche of criticism during the past five or so years concerning the 'current state of cost/management accounting.' Hardly a day goes by without our receiving another paper on the subject, or a solicitation to attend a costly meeting where the 'new and better' systems will be discussed.'

Volgens de optimistische visie daarentegen, worden in de praktijk traditionele technieken vaak veel verstandiger en genuanceerder gebruikt dan

de pessimisten veronderstellen. Geleidelijke verbetering in plaats van revolutionaire innovaties is hier het devies. 'Techniques are available that won't solve all the problems but will certainly deal with a whole lot. Where improvement is needed is in the use of the techniques' (Atkinson 1986, p. 42). Zie bijvoorbeeld ook Bromwich en Bhimani (1989) en Porter en Akers (1987).

Zonder een diepgaande analyse van deze discussie te geven, menen wij dat de waarheid in het midden ligt. Enerzijds is het duidelijk dat niet ieder bedrijf knellende relevantieproblemen met betrekking tot bestaande management accounting-technieken ervaart. Aan de andere kant, hebben bepaalde bedrijven wel degelijk te maken met ontwikkelingen die de bruikbaarheid van management accounting-technieken uithollen. In paragraaf 2 bespreken we op wat voor soort bedrijven dit artikel betrekking heeft en waarom er sprake is van afnemende relevantie.

Drs. Ing. H. J. M. van der Veeken is verbonden aan de sectie Management Accounting van de vakgroep Bedrijfseconomie, Faculteit Technische Bedrijfskunde, Technische Universiteit Eindhoven. Daarnaast is hij werkzaam bij BSO/Advies.

Ir. M. H. Corbey is verbonden aan de sectie Management Accounting van de vakgroep Bedrijfseconomie, Faculteit Technische Bedrijfskunde, Technische Universiteit Eindhoven. Hij is vanaf januari 1993 ook werkzaam bij de Katholieke Universiteit Brabant.

Ir. Drs. M. J. F. Wouters is verbonden aan de sectie Management Accounting van de vakgroep Bedrijfseconomie, Faculteit Technische Bedrijfskunde, Technische Universiteit Eindhoven. Hij is vanaf maart 1993 adviseur bij Moret Ernst & Young management consultants.

De bedoeling van dit artikel is niet zozeer om innovaties van management accounting te bespreken. Doel is om het onderwerp 'innovatie van management accounting' te bekijken vanuit de positie van de controller. In dit artikel wordt betoogd dat er veelal sprake is van administratieve knelpunten die in de praktijk innovaties van management accounting-systemen belemmeren. De formulering 'administratieve knelpunten' zou bij de lezer het vermoeden kunnen wekken dat dit artikel gaat over administratieve organisatie. Dat is zeker niet de bedoeling. De formulering 'administratieve knelpunten' verwijst naar de problemen die de controller ondervindt bij het verzamelen van de benodigde gegevens om bestaande systemen 'in de lucht' te houden. Deze administratieve knelpunten vormen een belemmering voor de innovatie van management accounting-systemen. Dit wordt uitgewerkt in paragraaf 3.

De ideeën die in dit artikel naar voren worden gebracht zijn gebaseerd op indrukken die de auteurs in hun contacten met bedrijven hebben opgedaan. Daarom worden in paragraaf 4, 5 en 6 aanknopingspunten gegeven voor vervolgonderzoek. Relevante vragen zijn onder meer: Betekent de innovatie van management accounting dat de hiermee gepaard gaande extra werkzaamheden leiden tot een uitbreiding van de controlling afdeling? Is deze toename van indirecte kosten verantwoord? Zo niet, hoe is er dan eventueel ruimte te creëren door herverdeling van taken en/of vereenvoudiging van de bestaande berichtgeving.

## 2 Het dilemma van de controller

In dit artikel richten wij ons op een bepaald soort bedrijven, namelijk bedrijven die in de eerste plaats opereren in een 'dynamische markt'. Op een dergelijke markt is er een toename van klant-specifieke producten met korte(re) levenscycli en komen mix- en volumeschommelingen in de afzet frequent voor. Daarnaast worden door afnemers hogere eisen gesteld met betrekking tot levertijd, leverbetrouwbaarheid en kwaliteit. Dit artikel heeft bovendien betrekking op middelgrote tot grote industriële bedrijven die een complexe

produkt- of processtructuur hebben. Kortom, bedrijven die een ontwikkeling meemaken van toenemende complexiteit van omgeving, produkt-assortiment en produktieprocessen, staan centraal.

Onder dergelijke omstandigheden zijn beschikbare management accounting-informatiesystemen niet zonder meer in staat antwoord te geven op essentiële vragen als:

- 'Hoe leverbetrouwbaar zijn wij eigenlijk, met welke maatregelen kan de leverprestatie worden verhoogd en wat is het uiteindelijke financiële effect hiervan?'
- 'Met welke kwaliteitscontrole en -preventie maatregelen kan het resultaat verbeterd worden; wat kosten deze, en wat leveren ze op?'

Met andere woorden: het management van deze bedrijven heeft de handen vol aan de beheersing van het produktieproces en aan de innovatie van produkten en processen. Beslissingen die hierbij aan de orde komen, moeten kunnen worden ondersteund door de controller met zijn management accounting-systemen, als hij tenminste een rol van betekenis wil spelen. Innovatie van produkten en produktieprocessen vereist innovatie van management accounting-systemen. Zie ook Kaplan (1986), die constateert dat de ontwikkelingen van de management accounting achterblijven bij de ontwikkelingen in bedrijven zoals hier geschetst.

De hiervoor genoemde ontwikkelingen leiden er niet alleen toe dat het *noodzakelijker*, maar ook dat het *moeilijker* wordt om management accounting-systemen te innoveren. Er is sprake van een vicieuze cirkel. Bedrijven die zich bijvoorbeeld in toenemende mate richten op assortimentsverbreding (door bijvoorbeeld modificatie van bestaande types), worden geconfronteerd met een hoge wijzigingsgraad in produkten, processen en (toegeleverde) materialen. Zij worden hierbij verplicht tot een verhoogde administratieve inspanning om de hiermee samenhangende onderliggende basisgegevens aan te passen zoals produktdefinities, bewerkingsnormen enzovoort. Deze basisgegevens zijn een essentiële 'input' voor bijvoorbeeld een kostprijsberekening.

Wat is nu de vicieuze cirkel? Men kan zich voorstellen dat de toeleveranciers van basisgegevens het niet altijd even nauw nemen met de volledigheid en juistheid van de aanlevering van basisgegevens. Dit zal met name het geval zijn als de toeleverancier niet echt overtuigd is van de relevantie van de bestaande management accounting-informatie. Dit betekent voor de administratieve functie dat men extra chasseur- en controle-inspanningen moet plegen op basisgegevens. Uiteindelijk bestaan er dan toch nog twijfels over de betrouwbaarheid van de input. Het resultaat van de gegevensverwerking blijft twijfelachtig. Hiermee worden de toeleveranciers van basisgegevens, maar nu in de rol van gebruiker van kostprijzen, begrotingen en dergelijke geconfronteerd. Dit zal leiden tot een vicieuze cirkel waarin de geloofwaardigheid van de financiële informatie almaar afneemt en waarin het de administratieve functie steeds meer tijd kost om deze informatie te produceren.

De administrateur/controller heeft, gezien de geschetste problematiek, in het algemeen weinig ruimte om te werken aan geheel nieuwe informatiesystemen voor het management. Eerst zal er een vereenvoudiging van de bestaande interne berichtgeving doorgevoerd moeten worden. En wel zodanig dat de inspanning om de volledigheid en juistheid van deze informatie te kunnen garanderen, aanzienlijk gereduceerd kan worden. De daardoor vrijkomende tijd kan de controller dan benutten voor de ontwikkeling van management-informatie die aansluit bij de besturingsproblematiek van industriële bedrijven in een dynamische omgeving.

Om voorstellen voor vereenvoudigingen te kunnen formuleren, is inzicht in de gegevensverwerkende processen van de controllingfunctie onontbeerlijk. In paragraaf 3 wordt aan de hand van de begroting een activiteitenanalyse beschreven die een procesinzicht geeft in het controllerswerk dat aan de begroting ten grondslag ligt. De begroting is als voorbeeld uit het takenpakket gekozen omdat daarbij de afhankelijkheid van betrouwbare aanlevering van basisgegevens door operationele functies groot is.

### 3 Analyse van de begrotingsinspanning

De begroting is een financiële omzetting en consolidatie van diverse deelplannen en geeft inzicht in de potentiële winstgevendheid van de onderneming als geheel. Daarnaast wordt deze, afhankelijk van de budgetcultuur, in meer of mindere mate opgevat als een taakstelling voor te verrichten activiteiten. Bij de totstandkoming van het budget vervult de financiële administratie zowel een initiërende, coördinerende, bewakende en rapporterende rol. De beschrijving in deze paragraaf heeft betrekking op industriële bedrijven die op dynamische markten opereren.

#### 3.1 Het proces van gegevensverzameling

In een industrieel bedrijf wordt de ruggegraat van de begroting gevormd door de deelplannen van het primaire proces (verkoop, productie en inkoop). Hierbij geldt dat het verkoopplan bepalend is, en productie en inkoop hieruit afgeleid behoren te zijn. De gegevensverzameling start dus met inventariseren van verkoopprognoses, zowel voor volume, assortiment als prijs. Veelal komen deze cijfers tot stand door combinatie van historische cijfers met trends en verwachtingen. Het doel is om een zo realistisch mogelijk toekomstbeeld op te bouwen om de financiële middelen toe te kunnen wijzen.

Als men een hoog detailleringniveau nastreeft (bijvoorbeeld artikel- in plaats van productfamilie-niveau) is dit zowel bepalend voor de werkinhoud van de verzamelactiviteit als voor de betrouwbaarheid ervan. Nu zullen weinig verkopers schattingen op artikelniveau willen geven. Wordt dit toch van hen gevraagd dan zal men de gegevens uiteindelijk wel verstrekken maar er weinig vertrouwen in hebben. Dit betekent dat men ook straks weinig waarde zal hechten aan een gedetailleerde nacalculatie van het verkoopbudget. Bovendien, naarmate het tijdstip waarop men de begrotingscyclus start, verder is verwijderd van het te begroten jaar, wordt de verkoopprognose onbetrouwbaarder. Ook hierdoor neemt de geloofwaardigheid en het taakstellende karakter van het verkoopbudget verder af.

De verkoopfunctie gaat onder dergelijke omstan-

digheden de begroting zien als administratieve rompslomp die haar verplicht allerlei cijfers aan te leveren die Verkoop zelf nauwelijks gelooft. De discipline om deze cijfers op tijd, volledig en zo realistisch mogelijk aan te leveren kan om die reden te wensen over laten. De administrateur heeft dan een probleem. Ten aanzien van de cijfers met betrekking tot de verkoopkosten ligt dit over het algemeen eenvoudiger; deze zijn beter beheersbaar

De productie- en inkoopplannen moeten een afgeleide zijn van een gewenst activiteitsniveau dat door verkoop wordt voorgesteld. Dus moet er onderlinge afstemming plaatsvinden over volumens en assortimentsdoelstellingen. Deze afstemming is niet primair een budgetfunctie maar valt binnen het kader van de algehele bedrijfsplanning. Als deze bedrijfsplanning onzorgvuldig is uitgevoerd, worden budgetcijfers minder betrouwbaar wegens inconsistentie van het aangeleverde cijfermateriaal tussen de deelplannen onderling.

Productie wordt gevraagd om op basis van actuele normen uit het recente verleden en taakstellende normen voor het komende jaar, de inzet van middelen aan te geven. In situaties waar sprake is van grote produktvariëteit met hoge wijzigingsgraad, is het vaak al een probleem om de normen van het huidige produktassortiment te onderhouden. Voor het toekomstige assortiment is dat nog veel moeilijker. Voor de inkoopfunctie bestaat daarnaast onzekerheid over toekomstige prijzen.

De gegevensverzameling voor de budgettering van ondersteunende en overheadfuncties is eenvoudiger omdat de marktonzekerheid minder direct doorwerkt. Daar staat tegenover dat de aandacht voor reductie van de indirecte kosten groter wordt. Gedetailleerde gegevens om deze indirecte kosten te analyseren op basis van de samenhang tussen indirecte activiteiten en directe activiteiten ontbreken veelal.

Samenvattend kan worden gesteld dat er, afhankelijk van de specifieke bedrijfssituatie en de gekozen wijze van budgettering, sprake is van een gebrekkige verzameling van basisgegevens.

### 3.2 Het consolidatieproces

Eén van de belangrijkste functies van het budget is om deelplannen onder de gemeenschappelijke noemer van geld te brengen om 'op te kunnen tellen'. Dit is nodig om te kunnen beoordelen of de afzonderlijke plannen in totaliteit tot winstgevendheid leiden. Deze functie zal te allen tijde vervuld moeten blijven. De vraag is: welke mate van detaillering is hierbij gewenst? De activiteit *consolideren* bestaat uit twee deelactiviteiten:

#### 1 Aan een kwantiteitenplan een prijsdimensie toevoegen

Men verkrijgt de prijsdimensie uit allerlei (kost)prijs- en tariefbestanden. Een tweetal problemen doet zich hierbij voor met betrekking tot de betrouwbaarheid van deze prijsinformatie

- a Voor de externe prijzen (inkoop en verkoop) geldt dat in dynamische marktomgevingen fluctuaties binnen de budgethorizon dermate groot kunnen zijn dat de vaste verrekenprijzen onrealistisch zijn. In die gevallen zullen taakstellingen ten aanzien van prijsresultaten voor de inkoop- en verkoopfunctie op kortere termijn bijgesteld moeten worden.
- b Voor de interne prijzen/tarieven leiden zowel de complexiteit van de bedrijfsprocessen als mede de wijzigingsgraad van produkten en processen tot arbitraire doorbelastingen en 'achterstallig onderhoud' van kosten- en 'tarief'informatie. In de praktijk leidt tussentijdse aanpassing van prijzen tot een verzwaring van de taak van de controller.

#### 2 Consolideren van deelplannen tot een voorcalculatoische resultatenrekening (en eventueel een balans)

Ook hier zien we extra werk voor de controller, ofschoon de consolidatie bij de grotere ondernemingen over het algemeen geautomatiseerd geschiedt. Naast heel specifieke financiële consolidatieperikelen (zoals valutaverschillen) doet zich hier het probleem voor van de interne consistentie van de afzonderlijke deelplannen. Hiermee wordt bedoeld op de (al eerder gestelde) vraag of de aangeleverde cijfers van bijvoorbeeld verkoop, logistiek en productie onderling op

elkaar zijn afgestemd voor wat betreft aantallen, volume en assortiment. Ook het detailleringniveau waarop de gegevens zijn aangeleverd kan verschillend zijn, waardoor consolidatie lastig is. Eigenlijk is deze afstemming geen taak van de controller, maar als geen afstemming heeft plaatsgevonden zal zonder ingrijpen een en ander leiden tot niet op elkaar afgestemde afdelingsbudgetten. De controller trekt in de praktijk vaak deze afstemmingstaak naar zich toe. Opnieuw zien we dus dat de dynamisch markt extra werk voor de controller veroorzaakt.

### 3.3 Beoordeling van het geconsolideerde budget

Naast de beoordeling op consistentie van de aangeleverde cijfers vindt er een voorcalculatorische resultaatbeoordeling plaats. Naarmate het management het gevoel heeft dat onbetrouwbare informatie domineert, zal het bij het nemen van beslissingen zich minder laten leiden door de budgetinformatie. Het budget is dan helaas gedegradeerd tot een administratieve rapportage die hoofdzakelijk door de financiële functie 'gebruikt' wordt. Nu is een ervaren controller wel in staat om binnen zekere grenzen de onbetrouwbaarheid te lokaliseren en uit te filteren. De vraag is evenwel of de inspanning hierbij opweegt tegen de toegevoegde waarde van de vaak te gedetailleerde budgetinformatie.

Uiteindelijk resulteert de beoordeling in een uitspraak van het management of het resultaat acceptabel wordt bevonden. In grotere ondernemingen is dit vaak een langdurige en omslachtige procedure omdat op meerdere niveaus management en controllers in de beoordeling zijn betrokken.

Indien het geconsolideerde resultaat uiteindelijk acceptabel wordt bevonden, vindt er een definitieve rapportage naar de budgethouders plaats. Nu is het budget een financiële taakstelling voor de organisatorische eenheden geworden. Deze taakstelling is niet altijd afgestemd op de prestatie-eisen op het gebied van logistiek en kwaliteit waaraan het bedrijf moet voldoen om marktaandeel te kunnen vergroten of behouden. Dit leidt dan tot tegengestelde prestatie-eisen op operationeel bedrijfsniveau.

Als het geconsolideerde financiële resultaat niet acceptabel wordt bevonden, zal er een of andere bijstelling moeten plaatsvinden. De vraag is nu:

*Op welke manier worden budgetten bijgesteld als het voorcalculatorisch resultaat niet acceptabel is?*

Een belangrijk gedeelte van de informatie in de begroting heeft een taakstellend/normatief karakter zoals verkoopprijs-targets, efficiency-targets voor bewerkingsnormen enzovoort. De administrateur kan een nieuwe budgetcyclus ingaan om met de budgethouders tot verdere aanscherping van taakstellingen te komen, maar meestal dringt in de fase van consolidatie de tijd.

Maar zelfs al neemt hij de tijd om met verschillende partijen tot nieuwe taakstellingen te komen, toch blijft het een calculatorische aanpassing: vaak betiteld als de *kaasschaafmethode*. Hiermee wordt bedoeld dat in overleg met bijvoorbeeld een produktiemanager de bewerkingsnormen verder worden aangescherpt zonder dat wordt vastgesteld op welke manier dit gerealiseerd moet worden. Dergelijke aanscherpingen doet men meestal in een hoog tempo en 'evenredig' (de kaasschaaf) over alle budgethouders. Budgethouders die eerder ruime taakstellingen hebben gehanteerd, ontduiken de kaasschaaf omdat een inhoudelijke discussie over aanscherpingen niet meer plaatsvindt.

Uit het oogpunt van delegatie zou men kunnen stellen dat zo'n discussie niet nodig is: de produktiemanager heeft zijn eigen deskundigheid en verantwoordelijkheid om de scherpere taakstelling te realiseren. Dit is op zich een gezond standpunt, maar roept toch een aantal vragen op:

- Is de budgetcultuur van dien aard dat budgethouders de afspraken als realistische taakstellingen opvatten en gerichte acties initiëren?
- Wordt achteraf de budgetrealisatie zodanig geanalyseerd dat de budgethouder kan worden aangesproken op zijn persoonlijke verantwoordelijkheid?
- Kan de budgethouder overzien wat de gevolgen zijn van zijn acties om de scherpere taakstelling te realiseren?

De derde vraag houdt verband met 'omzeiling'. De eerder aangehaalde produktiemanager kan besluiten om zijn verscherpte taakstelling ten aanzien van bewerkingsnormen te gaan realiseren door bijvoorbeeld grotere produktieseries op te gaan zetten. Hierdoor heeft hij minder inleeren en aanloopverliezen en wordt de efficiency verhoogd. De logistieke effecten van deze maatregel zijn echter grotere serievoorraden en langere doorlooptijden. Per saldo kunnen de hiermee samenhangende financiële effecten, zoals extra voorraadkosten, het beoogde efficiency-voordeel teniet doen. De produktiemanager weet dat best; de vraag is of hij hierop ook beoordeeld wordt? Het bestaande financiële instrumentarium van de controller houdt er in ieder geval geen rekening mee.

#### *3.4 Samengevat*

Een begrotingsronde vergt veel tijd van de controller, wegens de gedetailleerdheid van de begroting, wegens de afhankelijkheid van toeleveranciers van informatie, en wegens omslachtige afstemming van afzonderlijke deelplannen. Een begrotingsronde moet vaak een half jaar tot driekwart jaar voor aanvang van een nieuw jaar worden begonnen. Als dan alle informatie is verzameld en redelijk betrouwbaar en consistent lijkt, dan kan blijken dat het verwachte resultaat van de onderneming niet bevredigend is. Door tijdgebrek wordt dan nogal eens de 'kaasschaaf'-methode toegepast. Globaal komt dit erop neer dat de controller, in overleg met de verschillende afdelingen, net zolang schaaft aan de cijfers in de begroting, totdat er een voldoende resultaat uitrolt. Vervolgens worden de uiteindelijke cijfers taakstellend aan de verschillende afdelingen teruggespeeld. Het resultaat is dat afdelingen worden gedwongen om bepaalde doelstellingen te realiseren als 'volgend jaar 10% voorraadreductie', of 'volgend jaar 5% minder indirecten', of 'volgend jaar 3% efficiencyverbetering'. Er zijn diverse problemen met deze 'kaasschaaf'-methode. Ten eerste, de afdelingen kunnen ertoe worden aangezet om maatregelen te nemen die het middel erger maken dan de kwaal. Ten tweede, de afdelingen merken dat een controller voor hen weinig

meer te betekenen heeft dan 'lastig vallen'. Er ontstaat een vicieuze cirkel: nog minder medewerking bij de toelevering van basisgegevens voor de begroting, een nog moeizamer en langdurigere begrotingsronde, nog minder vertrouwen in de controller, enzovoort.

De belangrijkste externe oorzaak voor deze problemen is de dynamische marktontwikkeling die heeft geleid tot een enorme toename van zowel produkt- als procesvariëteiten met een hoge wijzigingsgraad. De controller moet meer werk verrichten om tenminste dezelfde kwaliteit aan informatie te leveren. Kort samengevat: steeds meer inspanning voor steeds minder bruikbare informatie.

#### **4 Relevant onderzoek: het werk van de controller**

Om een doorbraak te kunnen bereiken in hiervoor genoemde problematiek, lijkt onderzoek gewenst om in bedrijven te onderzoeken waar de capaciteit van de controller en zijn afdeling voor wordt ingezet. Is de trend zoals hiervoor geschetst in de praktijk inderdaad terug te vinden? Dergelijk onderzoek om inzicht te krijgen in de bedrijfsspecifieke inrichting van controlling en de gerelateerde gegevensverwerkende processen kan worden uitgevoerd met een activiteitenanalyse van de controllingafdeling. In samenwerking met een aantal bedrijven is hiervoor door de auteurs een analysemodel ontwikkeld dat momenteel wordt uitgetest. De eerste resultaten zijn geboekt bij Fokker en hierover is onlangs gepubliceerd in het TAC (Roos 1993). In dit Controlling Activiteiten Analyse-model komen de volgende kernvragen aan de orde:

- Hoe is de tijdsbesteding van de controlling afdeling verdeeld over de eindprodukten; zoals budgettering, kostprijzen, advies en dergelijke.
- Hoe is deze tijdsbesteding van de afdeling aangewend voor gegevens verzamelen, controleren, chasseren, corrigeren, gegevensinvoer, verwerking, interpretatie en rapportage?
- Welke factoren bepalen de inzet van controllingcapaciteit. Voorbeelden zijn: een slechte administratieve discipline van gegevensver-

strekkingen, beperkingen in de koppeling met andere systemen waardoor nog veel handmatig moet worden ingevoerd, en dergelijke.

- Hoe waarderen de klanten van controlling de eindprodukten qua functionaliteit, volledigheid, juistheid en tijdigheid?

Slechte administratieve discipline van gegevensverstrekkers is vaak een symptoom van onduidelijkheid, veroorzaakt door produktwijzigingen, proceswijzigingen en klantspecifieke orders die afwijken van het standaardpakket (de eerder geschetste kenmerken van een dynamische markt). De controller zal administratieve procedures moeten opstellen voor deze afwijkende zaken met duidelijke instructies voor de gegevensverstrekkers.

Op grond van de resultaten van de Controlling Activiteiten Analyse kan de controller systematisch zijn eigen procesvoering verbeteren en veel op corrigerend werk besparen. Vooruitlopend op de resultaten van dit onderzoek, zullen we in paragraaf 5 enige mogelijkheden aangeven voor vereenvoudiging en herverdeling van gegevensverwerkende activiteiten van de controller. De tijd die hiermee vrijkomt kan aangewend worden voor inhoudelijke verbetering van de management accounting.

### **5 Vereenvoudiging en herverdeling van gegevensverwerkende activiteiten**

Een eerste stap zou kunnen zijn om de verantwoordelijkheid voor de volledigheid en juistheid van *niet strikt* financiële basisgegevens te delegeren naar die bedrijfsfuncties die door hun handelen deze basisgegevens beïnvloeden. Zo is een verkoopfunctie verantwoordelijk voor verkoopvoorspellingen, verkoopplannen en -realisaties. Een produktiefunctie is verantwoordelijk voor verbruiksnormen en dergelijke. Voorraadcijfers nemen een aparte positie in doordat zij zowel beïnvloed kunnen worden door de produktie, de verkoop en de inkoop. Een coördinerende logistieke functie is dan vaak de aangewezen partij om de verantwoordelijkheid voor deze gegevens te dragen. Controle en correctie op volledigheid en

juistheid behoort plaats te vinden op de basisgegevens en behoort dus thuis bij de basis. Administratieve organisatie en gegevensbeheer moeten dienovereenkomstig meer worden gedelegeerd naar de bedrijfsspecifieke functies, en zijn geen exclusieve financiële verantwoordelijkheid meer. De verantwoordelijkheid voor de onderlinge afstemming tussen de verschillende bedrijfsfuncties (zoals inkoop, verschillende produktieafdelingen, distributiekkanalen, marketing) van volume en mix informatie kan worden gedelegeerd naar de logistieke functie. Deze afstemming vereist immers een goed logistiek overzicht langs de keten inkoop-produktie-verkoop.

Door op deze manier een aantal taken van de financiële functie over te dragen aan de operationele functies (toeleveranciers van basisgegevens), kan de financiële functie zich primair toeleggen op taken waarvoor zij vanuit haar vakdiscipline deskundig is.

Daarnaast zou kunnen worden besloten om budgettering en nacalculatie minder gedetailleerd te laten plaatsvinden. De mate van detaillering van kosteninformatie heeft veel invloed op de werklust van de controller. Dit is een keuze die in overleg met de gebruiker kan plaatsvinden.

Tot slot lijkt het uit een oogpunt van efficiënte gegevensverzameling wenselijk om een koppeling met andere systemen (zoals logistieke systemen) tot stand te brengen. Dit geeft de controlling-afdeling directe tijdwinst met betrekking tot handmatige gegevensinvoer.

### **6 Verbetering van management accounting**

In dit artikel zouden we als afsluiting kort de aandacht willen vragen voor twee richtingen voor inhoudelijke verbetering. Allereerst is er een toegenomen behoefte aan relevante diagnose informatie. Hierbij kan men denken aan Activity Based Costing voor strategische vraagstukken omtrent assortimentsbepaling. Als het gaat om diagnose van beïnvloedbare logistieke kosten en prestaties op operationeel niveau is de ontwikkelde Logistieke Geldstroom Diagnose een meer geëigend instrumentarium (zie: Corbey & Jansen, 1991). In het verlengde hiervan kan een periodie-



ke rapportage over prestaties en beïnvloedbare kosten voorzien in een behoefte die beter aansluit bij het operationeel management dan de traditionele verschillenanalyse (Corbey, 1992). Een belangrijk kenmerk van verbetering zal moeten zijn de rapportage van logistieke-, kwaliteits- en kostengegevens *in samenhang* en volledig aansluitend bij de gegevens die bij de planning zijn gebruikt.

Een tweede gebied voor verbetering is de beslissingsondersteuning. De dynamische markt dwingt het operationeel management om vaker te beslissen over bijvoorbeeld orderacceptaties, flexibele capaciteitsmaatregelen en dergelijke. Voor de ontwikkelingen op dit gebied verwijzen we naar Corbey (1989, 1992), Corbey & Jansen (1992), Theeuwes (1990), Van der Veeken (1988) en Wouters (1992a, 1992b). Hier liggen volop uitdagerende taken voor controllers.

### Literatuur

- Atkinson, A. 'Testing Kaplan's theories', *CMA Magazine*, juli-august 1986.
- Bouma, J.L., 'Ontwikkelingen in het Management Accounting Onderzoek', *MAB*, pp. 478-490, november 1990.
- Bromwich M. en Bhimani A., *Management Accounting: evolution not revolution*, CIMA, 1989.
- Corbey, M.H., 'Meetbare economische gevolgen van investeringen in flexibele capaciteit', *Bedrijfskunde*, jrg 61, nr 3, pp 234-247, 1989.
- Corbey, M.H., 'Bedrijfseconomische prestatiemeting en logistiek: de verschillenanalyse is niet altijd voldoende', *TAC Tijdschrift voor Administrateurs en Controllers* jrg. 7, nr 6, pp. 17-21, Juni 1992.
- Corbey, M.H. & Jansen, R.Á., 'De Logistieke Geldstroomdiagnose (I), (II) en (III)', *Tijdschrift voor Inkoop en Logistiek*, jrg 6, pp. 34-40, april 1991, jrg. 6, pp 18-22, september 1991, jrg. 8, pp. 24-32, oktober 1992.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S., *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass., 1987.
- Kaplan, R.S., 'The Evolution of Management Accounting', *The Accounting Review*, vol. LIX nr 3, pp. 390-418, July 1984.
- Kaplan, R.S., 'Accounting lag: The obsolescence of cost accounting systems' *California Management Review* vol 28, nr 2, pp 174-199, winter 1986.
- Plossl, G.W., 'Cost accounting in manufacturing: dawn of a new era', *Production Planning & Control* vol. 1 nr. 1, pp. 61-68.
- Porter, G.L. en Akers, M., 'In defense of Management Accounting', *Management Accounting (US)*, November 1987, pp. 58-62.
- Roos, J., 'De moeilijke weg van financial accounting naar management accounting', *TAC Tijdschrift voor Administrateurs en Controllers*, januari/februari 1993, jrg. 8, nr 1/2, pp. 8-11.
- Theeuwes, J.A.M., 'Nieuwe produktiemethoden vragen om nieuwe accounting-methoden', *fMA-Kroniek*, pp 401-417, Groningen, 1990.
- Veeken, H.J.M. van der, 'Kosteninterpretatie bij logistieke beslissingen', *Bedrijfskunde*, jrg 60 nr. 1 pp. 20-30, 1988.
- Wouters, M.J.F., (1992a), 'Logistiek tot (w)elke prijs?! De kosten en baten van doorlooptijdverkorting', *TAC Tijdschrift voor Controllers en Administrateurs*, jrg. 7, nr 6, pp. 5-11, Juni 1992.
- Wouters, M.J.F., (1992b), 'Waarom rekenen managers met vaste kosten?', *MAB*, jrg. 66, nr 5, pp 254-261, mei 1992.

### Noot

- 1 De auteurs danken Prof. Dr. J.A.M. Theeuwes voor zijn commentaar op een eerdere versie van dit artikel