

Management accounting

Relevantie verloren of hervonden?

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

1 Het juiste midden

Sinds enige jaren wordt door sommige auteurs¹ getwijfeld aan het nut van management accounting. De twijfel uit zich in twee klaagzangen. Ten eerste wordt beweerd dat management accounting onvoldoende wordt ondersteund door de theorie en de onderzoekers. Ten tweede wordt kritiek uitgeoefend op de dominantie van traditionele, financiële maatstaven. Over deze twee punten van kritiek gaat deze bijdrage.

Sinds ik in het bedrijfsleven werk, houd ik mij intensiever bezig met het thema 'theorie en praktijk'. Mijn conclusie is dat beide 'werelden' zich op dezelfde problemen storten, zij het vanuit verschillend perspectief. Het was al langer bekend dat ze elkaar beïnvloeden, maar interessanter nog is dat vele van de gemeenschappelijke thema's zich laten formuleren als *evenwichtsproblemen*. De vraag is steeds: wat is het juiste midden tussen het ene en het andere?

Wat de management accounting betreft zijn er drie van zulke thema's. Het gaat om het evenwicht tussen:

- 1 administreren en belonen;
- 2 autonomie en interventie;
- 3 korte en lange termijn.

Mijn recente overgang naar de praktijk bracht mij in aanraking met problemen die ik wel kende, maar waarvoor ik tot dusver geen verantwoordelijkheid had. Aangezien men niet in korte tijd een gebrek aan ervaring kan wegwerken, ontstond bij mij de behoefte de oude wijsheden bruikbaar te maken voor de nieuwe problemen, zonder te vervallen in academische wijsneuzerij waar men in de praktijk zo slecht tegen kan. Aan de andere

kant wilde ik niet toegeven aan de verleiding om de nieuwe taken en problemen op dezelfde wijze te ervaren als mijn nieuwe omgeving. Daarom ging ik op zoek naar ideeën, theorieën en benaderingen die mij zouden kunnen helpen het juiste midden te kunnen bepalen onder soms sterk wisselende condities. Ik was, met andere woorden, bezig om de relevantie van het vakgebied opnieuw te ontdekken.

2 Administreren en belonen: agentschapstheorie

Iedereen weet dat de onderneming bestaat uit beslissers die een zekere ruimte hebben gekregen om naar eigen inzicht te beslissen. De ruimte wordt door twee factoren beperkt. Enerzijds is er een zekere mate van onderlinge afhankelijkheid: de ene afdeling levert diensten of producten aan de andere. Anderzijds is er de beperking die door de hiërarchie wordt opgelegd inzake de te bereiken doelen, de te hanteren methoden en de beschikbaarheid van middelen.

Het evenwichtsaspect van dit thema is eenvoudig als volgt te omschrijven: zoveel te groter de ruimte die de uitvoerder krijgt, zoveel te sterker moet zijn beloning afhangen van de resultaten van zijn inspanningen. De agentschapstheorie geeft een fraaie reconstructie van dit probleem, maar een tweetal andere benaderingen werpen eveneens een helder licht erop: de benadering van Galbraith en het veldonderzoek van Merchant.

Prof. Dr. J. H. R. van de Poel is parttime hoogleraar in de Bedrijfseconomie aan de Rijksuniversiteit Limburg en directielid van de N.V. Koninklijke Sphinx. Hij is in 1986 gepromoveerd bij Prof. Dr. J. L. Bouma op het proefschrift 'Judgment and Control: individual and organizational aspects of performance evaluation'.

In Galbraith's model² is de organisatie een systeem dat informatie verwerkt. Er is behoefte aan *afstemming* tussen de verschillende eenheden binnen de organisatie en hierin wordt voorzien door de capaciteit van het informatiesysteem aan te passen. Verandert de informatiebehoefte en zou er niets worden gedaan aan de capaciteit van het systeem, dan ontstaan fricties en dus kosten. Deze kosten moeten worden afgewogen tegen de kosten van verbetering van het systeem. Maar men kan ook kiezen voor het verlagen van de coördinatiebehoefte door de afdelingen zelfstandiger te maken of door laterale communicatie in te voeren.

Van een expliciete afweging tussen belonen en registreren is bij Galbraith geen sprake. Impliciet zit deze trade-off er echter wel in. Het delegeren van meer verantwoordelijkheid vereist, naast inzicht, ook motivatie om het eigen belang te dienen. Hetzelfde geldt voor 'laterale communicatie'. Voor zover het eigen belang spoort met dat van de organisatie, is er minder toezicht en informatie-uitwisseling noodzakelijk.

Het beïnvloeden van het gedrag van mensen ten einde de doeleinden van de organisatie te bereiken, is één van de belangrijkste taken van het management. Het is dan ook verklaarbaar dat er in de loop van de tijd allerlei methoden zijn ontwikkeld om deze taak uit te voeren. Dit heeft geleid tot een indrukwekkende verzameling concepties en inzichten.³ Een voorbeeld is de indeling van Merchant⁴ in (1) resultaatbeheersing; (2) procesbeheersing; en (3) personeelsbeheersing.

Het afwegingsprobleem inzake registreren en belonen is ook in Merchant's uitwerking alleen impliciet aanwezig. Merchant wijst op de nadelen van procesbeheersing die dikwijls uitmondt in bureaucratische regelzucht. Procesbeheersing brengt per definitie veel overleg en administratie met zich mee. Resultaat- en personeelsbeheersing zijn derhalve goede alternatieven, zij het dat resultaatbeheersing niet te sterk mag zijn gebaseerd op louter boekhoudkundige maatstaven.

De analyses van Galbraith en Merchant kunnen worden ingepast in de agency theorie.⁵ Deze the-

orie legt de nadruk op het sluiten en uitvoeren van overeenkomsten tussen één of meer principalen en één of meer agenten.⁶ De agent beschikt over een deskundigheid die de principaal niet heeft, waarvoor hij een tegenprestatie ontvangt die in meerdere of mindere mate is gekoppeld aan de mate waarin het doel van de principaal wordt bereikt. De vergoeding kan ook in meerdere of mindere mate worden gebaseerd op de inspanning die de agent verricht. De keuze van de beloningsformule hangt af van een drietal factoren:

- 1 De resultaten zijn afhankelijk van *omgevingsrisico's* en de *inspanningen* van de agent.
- 2 Er zijn *informatiekosten*. De principaal kan niet kosteloos op elk moment informatie krijgen over de inspanning van de agent en de toestand van de omgeving. De invloed van de onzekere omgeving kan niet altijd worden onderscheiden van de inspanning van de agent.
- 3 De agent kan zich drukken en achteraf een slecht resultaat toeschrijven aan de omstandigheden. Er is – met andere woorden – een zeker *moreel risico*.

De agentschapstheorie stelt dat overeenkomsten zodanig worden gespecificeerd dat de agentschapskosten minimaal zijn. Het contract wordt aangepast aan de bovengenoemde omstandigheden en de kosten en risico's die daaraan kleven. Met name de berichtgeving ('monitoring') krijgt hierbij aandacht. Monitoring brengt kosten met zich mee en daarom is het dikwijls de moeite waard deze te vermijden door de beloning voor de agent afhankelijker te maken van het resultaat. Bovendien wordt aldus de doelcongruentie bevorderd. Door de risico's te delen, wordt de bereidheid groter de zaak van de principaal te dienen.

Er zijn vele mogelijkheden om de agentschapstheorie in de interne berichtgeving toe te passen. Bijvoorbeeld, interne verrekening, budgettering en structurering van de onderneming. Tot nu toe werden deze toepassingen hoofdzakelijk gebruikt voor wetenschappelijke doeleinden. Toepassing in de praktijk is echter ook mogelijk, als het maar niet op mechanistische wijze gebeurt.

**3 Autonomie en interventie:
transactiekostentheorie**

Het tweede evenwichtsprobleem is dat inzake autonomie van decentrale afdelingen en divisies versus de gecentraliseerde interventie. Hoeveel ruimte krijgt de divisie en wanneer moet het gezag ingrijpen? Bij dit probleem gaat het om *transactiekosten* en *onvolledige contracten*. Zeker, er worden spelregels gemaakt, maar deze blijken later bij uitvoering dikwijls ontoereikend. Er doen zich steeds weer omstandigheden voor die men niet heeft voorzien of uit kostenoverwegingen niet heeft willen voorzien. De theorie die in dezen steun biedt aan de praktizerende academicus, is de transactiekostentheorie van Williamson⁷.

Williamson stelt dat de reden waarom organisaties bestaan, ligt in de coördinatiekosten en onderhandelingskosten van de organisatie, ten opzichte van dezelfde kosten op de markt.⁸ Markt en organisatie worden dus opgevat als alternatieve instituties om tot overeenkomsten te komen.

Waarom vindt niet alle coördinatie tussen vragers en aanbieders van produktiemiddelen op de markt plaats? De traditionele antwoorden liggen op het terrein van de schaalvoordelen die het gevolg zijn van specialisatie. Maar dat is geen afdoende verklaring. Men zou – met behoud van de voordelen van specialisatie – immers ook alle produktiemiddelen op de markt kunnen contracteren. Met een beetje doorredeneren⁹ komen we dan op de gedachte dat die activiteiten binnen een organisatie gebracht worden waarvan de coördinatiekosten lager zijn dan de transactiekosten op de markt. Dat geldt met name voor die contracten die gekenmerkt worden door één of meer open einden.¹⁰ Ten opzichte van de markt kan de organisatie juist op die kosten schaalvoordelen bereiken.

Door telkenmale afspraken te maken met de timmerlui en de metselaars is een aannemer goedkoper dan wanneer iedere opdrachtgever zelf deze afspraken zou moeten maken op de markt voor bouwvakkers. De organisatie van de aannemer bespaart op transactiekosten. Organisaties zijn

op te vatten als systemen voor het aangaan van slecht gespecificeerde verplichtingen.

Een voorbeeld van het vraagstuk autonomie en interventie is het probleem van de interne verrekening tussen onderdelen van eenzelfde onderneming. Zoals bekend, wordt menige onderneming waarvan de divisies onderling goederen leveren, voor de vraag gesteld of men deze interne handel moet reguleren of niet. De analyse die Eccles¹¹ van dit probleem maakte, is niet alleen praktisch toepasbaar, maar past tevens in het kader van de transactiekostentheorie.

De keuze van een systeem voor interne verrekening is volgens Eccles afhankelijk van twee omstandigheden waaronder de onderneming zich bevindt:

- 1 de mate van verticale integratie;¹²
- 2 de mate van diversificatie;¹³

Beide variabelen zijn meetbaar en onderling onafhankelijk; ze kunnen worden gebruikt in een tweedimensionaal schema, dat zich laat vereenvoudigen tot een model met vier basistypen:

- 1 lage verticale integratie en lage diversificatie (de zogenaamde 'collectieve organisatie') waarin geen transfer pricing van betekenis voorkomt;
- 2 lage verticale integratie en hoge diversificatie (de zogenaamde 'concurrerende organisatie') waarin de transfer pricing gekenmerkt wordt door vrije onderhandelingen en derhalve marktprijzen;
- 3 hoge verticale integratie en lage diversificatie (de zogenaamde 'coöperatieve organisatie') waarin integrale kosten opgelegd worden voor de interne verrekening, vanwege de grote onderlinge afhankelijkheid en de noodzaak om het totale proces te beheersen;
- 4 hoge verticale integratie en hoge diversificatie (de zogenaamde 'collaboratieve organisatie') waarin het verplicht is marktprijzen te hanteren.

Bij nadere beschouwing blijkt Eccles' analyse gebaseerd te zijn op een transactiekosten-benadering. Dit blijkt vooral uit de analyse van de 'collaboratieve organisatie'. De complexiteit van dit type organisatie is zo groot dat de centrale leiding

zich niet steeds kan mengen in de onderlinge relaties van de divisies. Dit type wordt vaak als matrixorganisatie opgezet, waardoor er veel conflicten en problemen zijn. Vandaar dat de afweging in het voordeel uitvalt van de goedkope manier van interveniëren: marktprijs. Impliciet in Eccles' redenering is de gedachte dat de collaboratieve organisatie ontbonden zou moeten worden indien de centrale leiding niet bij machte is de voordelen van de diversificatie hoger te laten zijn dan de nadelen ervan. De autonomie van de divisies kan zulke vormen aannemen dat de onderneming minder waard is dan de som der delen.

4 Korte en lange termijn: strategische analyse

Wat doen berichtgevers? Zij *interpreteren* gegevens en daarbij moeten ze het vooral hebben van budgettering, verschillenanalyse, transfer pricing, kostenanalyse en investeringsanalyse. Tevens houden ze zich bezig met het *ontwerpen* van informatiesystemen die deze typische berichtgevingsactiviteiten mogelijk maken. De inrichting van de administratie en de toepassing van calculatie- en presentatietechnieken maken daar een belangrijk deel van uit. De achterliggende, maar zelden uitgesproken gedachte bij dit alles is dat het gedrag van anderen beïnvloed moet worden in één of andere 'goede' richting. Wat is een 'goede' richting? Dat het goed gaat met de onderneming en met de onderscheiden afdelingen, functies en activiteiten. Het gaat, in moderne woorden, derhalve om strategie-implementatie. De kunst is (anderen) het juiste midden te (laten) vinden tussen *korte* en *lange* termijnbelangen.

Wat de management accounting betreft is het vraagstuk van de lange en de korte termijn gemakkelijk in kaart te brengen. Het principe is altijd geweest de relevante kosten en opbrengsten te beschouwen. Relevant heeft hierbij de betekenis van veranderbaar op de beschouwde termijn. Op de kortst denkbare termijn rolt er dan de variabele kostencalculatie uit. Een goed criterium, want er is geen speld tussen te krijgen: laat geen enkele dekking van de vaste kosten lopen.

De variabele kostencalculatie kan worden toegepast op de zogenaamde incidentele order, maar er bestaat het gevaar van prijsbederf. Verkoopt men incidenteel tegen prijzen die onder de integrale kostprijs liggen, dan zouden andere klanten dat misschien ook willen. Het gevolg kan zijn dat de onderneming in gevaar komt. De procedure inzake de incidentele order wordt dan ook altijd vergezeld van de waarschuwing dat dit gevaar niet mag bestaan.

Wordt de termijn wat langer, dan komen we bij de beslissingen inzake het assortiment, de produktontwikkeling en de keuze van marketinginstrumenten. Bij deze beslissingen wordt niet veel gebruik gemaakt van berichtgevingsinformatie. Dat komt omdat het accent verschuift naar (a) de toekomst en (b) opportuniteiten. Daar komt bij dat bepaalde kosten die op korte termijn vast, op deze termijn variabel zijn. Op de echt lange termijn, zijn uiteraard alle kosten variabel. De inbreng van de berichtgeving is in die gevallen miniem, omdat het toerekenen van kosten aan perioden en afdelingen op de lange termijn geen rol van betekenis speelt.

De laatste jaren zijn vele pogingen ondernomen om de rol van de management accounting in het kader van de langere termijn besluitvorming te versterken. Deze pogingen zijn gebaseerd op de gedachte dat er naast produktiekosten ook transactiekosten bestaan. Verder gaat het om de afweging van de voor- en nadelen van scope-effecten.

Een belangrijke rol speelt tegenwoordig de benadering van Porter¹⁴. Hierbij wordt gezocht naar mogelijkheden om concurrentievoordelen te bereiken. Dat kan op drie manieren: (1) costleadership; (2) differentiatie; (3) focus. De analyse berust op twee uitgangspunten. In de eerste plaats wordt de onderneming opgevat als een stel onderling samenhangende produktiefuncties. Sommige van die produktiefuncties betreffen activiteiten die *niet* op de markt verhandeld worden. Deze '*non-traded*' activiteiten zorgen voor toetredingsbelemmeringen en dus voor winst. In de tweede plaats kent de onderneming *interne interrelaties* namelijk sequentieel, verticaal of synergetisch (scope).

De scope-voordelen vormen in de hedendaagse

praktijk de kippen met gouden eieren. Ze kunnen op verschillende manieren ontstaan, onder andere door:¹⁵

- 1 ondeelbaarheid van materiële activa;
- 2 immateriële activa (kennis).

Het zijn wederom de transactiekosten die bepalen of men deze potentiële voordelen moet benutten of niet. Vastgesteld moet echter worden dat het gevaar bestaat van onderschatting van de scope-kosten. Synergie komt niet vanzelf, want er is veel overleg en afstemming voor nodig. Bovendien wordt het moeilijker om de individuele bijdrage aan het ondernemingsresultaat af te zonderen. Factoren die een rol spelen zijn¹⁶ het invoeren van een multidivisie-structuur, veranderingen in managementstijl en aanpassingen in de organisatie en de berichtgeving. Voorts moet men rekening houden met de mogelijkheid dat een bepaald optimum in de loop van de tijd verandert.

De laatste jaren wordt in de internationale literatuur veel aandacht besteed aan 'activity based costing'¹⁷, maar de materie is voor Nederlandse bedrijfs economen en controllers bekend. Het gaat namelijk om een variant van de productiecentramethode: het principe dat de allocatie van kosten gebaseerd moet zijn op oorzakelijke verbanden tussen de indirecte activiteiten (hulpkostenplaatsen) en de directe activiteiten en/of de kostendragers.¹⁸

Het zit dus wel goed met het Nederlandse bedrijfsleven. Men is ruim voorzien van deskundigheid op dit gebied. Maar als we er even goed naar kijken,¹⁹ dan blijkt dat enkele ontwikkelingen onvoldoende opgemerkt zijn. Wat is er aan de hand?

In de eerste plaats zijn de indirecte kosten in de loop van de jaren behoorlijk toegenomen. Deze kosten zijn vooral het gevolg van uitbreidingen in de sfeer van produktontwerp, distributie, verkoop, marketing, aftersales-service, productieplanning en logistiek. Veel van deze activiteiten worden niet meegenomen in de kostprijscalculatie omdat zij niet tot de fabricagekosten worden gerekend.

Als er integrale kosten worden berekend, geschiedt dit meestal door 'versleuteling' van de indirecte kosten. De 'sleutels' zijn in het algemeen kwantitatieve verhoudingen van hoeveelheden produkten en hoeveelheden activiteiten dan wel kosten van activiteiten. De sleutels zijn berekend op grond van informatie uit het verleden. Er is echter vaak geen oorzakelijk verband tussen de genoemde indirecte kosten en de versleuteling. Het gevolg is dat de calculaties geen dienst kunnen doen voor de beoordeling van de strategische positie van een onderneming. Sommige produkten en lijnen worden door de gevolgde methode 'duurder' gerekend dan zij in feite zijn, andere produkten worden daardoor als het ware gesubsidieerd.

Er is een duidelijke verwantschap tussen de eerdergenoemde transactiekosten en de indirecte activiteiten waar de ABC zich in het bijzonder op richt. Het beste laat zich dit illustreren aan de hand van assortimentsbeslissingen. Verdeelt men de kosten van indirecte activiteiten pondsgewijs over de verschillende volumina van de verschillende produktlijnen, dan krijgt men dat inzicht niet.²⁰

Wanneer moet men activity based costing overwegen? Cooper²¹ geeft een uitvoerig overzicht van de tekenen die erop wijzen dat ABC nuttig kan zijn. Enkele hiervan zijn: (1) als afdelingen hun eigen kostensystemen hanteren; (2) als de onderneming zich als enige ophoudt in een high-margin niche en er geen hoge toetredingsbarrières zijn; (3) als de prijzen van de concurrentie onwaarschijnlijk laag zijn; (4) als de afnemers geen problemen hebben met het volgen van prijsverhogingen.

5 Besluit: continuïteit en verandering

De meeste berichtgeving is conservatief. Berichtgeving is het belangrijkste instrument voor het stelselmatig registreren, vastleggen en communiceren van informatie die voor alle bij de onderneming betrokkenen van belang is. Als het systeem vaak en drastisch veranderd wordt, dan kan het zijn functies niet goed uitoefenen. Vergelijking met vroegere resultaten en gegevens is dan niet

meer mogelijk. Ook de onderlinge vergelijkbaarheid van afdelingen, divisies en dochters komt dan in gevaar. Juist in tijden van grote verandering in de onderneming, blijkt dit van belang te zijn. Daar staat tegenover, dat juist onder dergelijke omstandigheden nieuwe informatiebehoeften worden ontwikkeld. Er bestaan in dat geval tegenstrijdige eisen die de berichtgevers in de organisatie voor grote problemen stellen. Voldoet men aan beide eisen, bijvoorbeeld door het oude te continueren en het nieuwe toe te voegen, dan is grotere ingewikkeldheid het gevolg. Daar kleven twee bezwaren aan: (1) het systeem wordt duur; en (2) de gebruikers begrijpen het niet meer. Dit is in een notedop het grootste dilemma waar de berichtgeving in de praktijk voor staat: het vinden van het evenwicht tussen *continuïteit* en *aanpassing*.

In deze bijdrage is een beknopte poging gedaan enkele recente ontwikkelingen in de economische analyse van de berichtgeving in ondernemingen in kaart te brengen. De relevantie van de management accounting is daarbij in het geding. Ziet men geen kans de nieuwe ontwikkelingen op te nemen in het oude bolwerk dat de berichtgeving nu eenmaal is, dan is de relevantie verloren en komen er nieuwe benaderingen die andere uitgangspunten hebben. Dat is onnodig en ongewenst. Ongewenst, omdat de aansluiting met de volkstaal berichtgeving verloren gaat. Onnodig, omdat de nieuwe benaderingen zich zonder veel moeite laten inpassen.

Literatuur

- Barkema, H.G., Douma, S.W., Agency-theorie en de concernholding als intermediair, in Van de Bergh, W.M., van der Meulen, J., Ruizendaal, G.J., Verhaegen, P.H.A.M. (red.), *Financiering en Belegging: Stand van zaken anno 1984*, Erasmus Universiteit, Rotterdam, 1984.
- Barkema, H.G., *Variation in ownership structure, managerial pay packages and managerial effort across firms and industries*, diss. Rijksuniversiteit Groningen, 1988.
- Bouma, J.L., *Leerboek der bedrijfseconomie, deel I*, Delwel Uitgeverij B.V., Den Haag, 1982.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., Measure costs right: make the right decisions, *Harvard Business Review*, september/oktober, 1988.
- Cooper, R., You need a new cost system when..., *Harvard Business Review*, januari/februari, 1989.
- Douma, S.W., Op weg naar een economische organisatie-theorie: agencytheorie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde* 61, No. 11, november, 1987.
- Eccles, Robert G., *The Transfer Pricing Problem, A theory for practice*, Lexington Books, Lexington, Massachusetts/Toronto, 2nd. edition March 1986.
- Galbraith, J.R., *Designing Complex Organizations*, Addison-Wesley Publishing Company, Reading, 1973.
- Galbraith, J.R., *Organizational Design*, Addison-Wesley, Reading, 1977.
- Hendrikse, G.W., Schreuder, H., Economische organisatie-theorieën, *Economisch Statistische Berichten*, 72, nr. 3621, september, 1987.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H., Theory of the Firm: Behavior, Agency Cost and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 1976.
- Jensen, M.C., Organizations Theory and Methodology, *Accounting Review* 58, 1983.
- Johnson, H.T., Kaplan, R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Cambridge, 1987.
- Jones, G.R., Hill, C.W.L., Transaction Cost Analysis of Strategy-Structure Choice, *Strategic Management Journal*, Vol. 9, 1988.
- Kaplan, R.S., Measuring Manufacturing Performance, *The Accounting Review*, Vol. 58, No. 4, 1983.
- Kaplan, R.S., Yesterday's Accounting Undermines Production, *Harvard Business Review*, juli/augustus, 1984.
- Kaplan, R.S., Accounting Lag: The obsolescence of Cost Accounting Systems, *California Management Review*, vol. 28, no. 2, winter 1988.
- Meij, J.L., *Leerboek der bedrijfseconomie, deel I*, negende herziene druk, Delwel 1960.
- Merchant, K.A., *Control in Business Organizations*, Wiley, New York, 1985.
- Merchant, K.A., *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*, Harvard Business School Press, Boston, 1989.
- Porter, M., *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985.
- Simon, H.A., *Models of man*, John Wiley & Sons, New York, 1957.
- Teece, D., Towards an Economic Theory of the Multiproduct Firm, *Journal of Economic Behavior and Organization*, 3, 1982; ook in Putterman, L., (ed.), *The Economic Nature of the Firm*, Cambridge University Press, Cambridge, 1986.
- Williamson, O.E., *Markets and Hierarchies*, The Free Press, New York, 1975.
- Williamson, O.E., *The Economic Institutions of Capitalism*, The Free Press, New York, 1985.

Noten

- 1 Zie Kaplan (1983 en 1984) en Johnson en Kaplan (1987). De laatste twee auteurs publiceerden een monografie met de titel 'Relevance Lost'. Deze titel heeft sindsdien de gemoederen bezig gehouden, vandaar ook de titel van mijn bijdrage aan dit symposium.
- 2 Galbraith (1973 en 1977); zie ook Bouma (1982).
- 3 Bouma (1982) stelt onder andere dat het hierbij gaat om drie manieren van beïnvloeding: (1) het geven van duidelijke taakopdrachten; (2) bevorderen van de motivatie en de doelcongruentie; en (3) het vergroten van de capaciteiten van mensen en organisaties.
- 4 Zie Merchant (1985 en 1989).
- 5 Voor gedetailleerde uiteenzettingen wordt verwezen naar onder andere Barkema (1988), Jensen en Meckling (1976), Jensen (1983) en Douma (1987).
- 6 Afspraken in het kader van het werkoverleg of de budgettering zijn bijvoorbeeld doorgaans geen overeenkomsten in juridische zin. Economisch gezien zijn ze dat echter wel.
- 7 Zie Williamson (1975 en 1985).
- 8 In de transactiekostentheorie worden verbanden gelegd tussen de volgende omstandigheden die van invloed worden geacht op de wijze waarop beslissers tot afspraken en tot ruil komen: (1) beperkte rationaliteit; (2) opportunisme; (3) omgevingsonzekerheid; (4) het aantal marktpartijen; (5) informatie-asymmetrie; (6) asset specificity.
- 9 Zie verder bij Barkema en Douma (1984), Douma (1987), Hendrikse en Schreuder (1987).
- 10 Met name het arbeidscontract is als onvolledig aan te merken. De ene partij belooft dat hij de te geven opdrachten zal uitvoeren. De andere partij belooft dergelijke opdrachten te geven. Beide partijen hebben echter een zeker voorbehoud gemaakt, zonder dat dit volledig en expliciet in de contractbepalingen is opgenomen. Men ziet wel, of, zoals Simon (1957) het stelt, 'they agree to agree later'.
- 11 Zie Eccles (1984).
- 12 Gedefinieerd als de verscheidenheid aan activiteiten die in de onderneming zijn opgenomen die ook extern zouden kunnen worden ingekocht.
- 13 Gedefinieerd als het aantal verschillende marktsectoren waarin de onderneming opereert. In deze definitie wordt zowel markt- als produktdiversificatie begrepen.
- 14 Porter (1985).
- 15 Zie Teece (1982).
- 16 Zie Jones en Hill (1988).
- 17 Andere termen die hetzelfde aanduiden zijn: 'strategic cost analysis', 'cost driver analysis' en 'transaction costing'. Over strategische kostenanalyse leze men Shank en Govindarajan (1989).
- 18 Bijvoorbeeld Meij (1960, p. 42) stelt onder meer: 'Wil er sprake zijn van kosten dan moet de samenhang van die offers met het productieproces *kwantitatief bepaalbaar* zijn, dat wil zeggen vastgesteld moet kunnen worden hoe groot het bedrag der offers is, dat ten laste van het productieproces moet worden gebracht'. Het gaat dus om de *samenhang* tussen de offers en het productieproces.
- 19 Zie onder andere Kaplan (1984 en 1988), Cooper en Kaplan (1987) en Johnson en Kaplan (1987).
- 20 Een voorbeeld ontleend aan Cooper en Kaplan (1988): Fabrik A maakt jaarlijks 100.000 stuks van een produkt X. Fabrik B maakt van dit zelfde produkt per jaar 10.000 stuks en tevens vijf verwante produkten Y1 t/m Y5. De Y produkten zijn variaties op het produkt X. De afzetvolumina van de produkten Y liggen tussen de 1.000 en 10.000 stuks per jaar. In totaal produceert B 100.000 stuks per jaar. Fabrik B heeft meer indirecte activiteiten en dientengevolge ook hogere overheadkosten dan fabrik A: meer productieplanningsproblemen, hogere instelkosten, etc. Als B de indirecte kosten aan de produkten zou toewijzen op basis van produktievolume, dan is de kans groot dat het produkt X bij fabrik B duurder uitvalt dan bij fabrik A. Als de prijszetting gebaseerd wordt op de kostprijsberekening, loopt fabrik B de kans zich uit de markt te prijzen ten opzichte van fabrik A. Ook bestaat het gevaar dat B in het kader van een strategische oriëntatie, besluit tot het uit productie nemen van produkt X. Er wordt te weinig op verdiend, denkt men.
- 21 Zie Cooper (1989).