

# Accountability and responsibility : the influence of organisation design on management accounting

## Citation for published version (APA):

Roberts, H. J. E. (1993). *Accountability and responsibility : the influence of organisation design on management accounting*. Datawyse / Universitaire Pers Maastricht.  
<https://doi.org/10.26481/dis.19930609hr>

## Document status and date:

Published: 01/01/1993

## DOI:

[10.26481/dis.19930609hr](https://doi.org/10.26481/dis.19930609hr)

## Document Version:

Publisher's PDF, also known as 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.umlib.nl/taverne-license](http://www.umlib.nl/taverne-license)

## Take down policy

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

[repository@maastrichtuniversity.nl](mailto:repository@maastrichtuniversity.nl)

providing details and we will investigate your claim.

## Nederlandse samenvatting - Summary in Dutch

Dit proefschrift behandelt de samenhang tussen (veranderingen in) het organisatie-ontwerp en (de daarmee gepaard gaande veranderingen in) het management accounting-systeem. De achterliggende gedachtegang is dat het functionele organisatiemodel waarop de management accounting is gebaseerd, niet tegemoet komt aan de markteisen van flexibiliteit, kwaliteit, tijdigheid en innovativiteit. Als alternatief voor dit functionele model wordt het stroomsgerichte organisatiemodel van De Sitter gehanteerd, het zogeheten Moderne Sociotechniek, dat een sterke nadruk legt op de order-/werkstroom die de diverse organisatiefuncties verbindt. Vervolgens is bekeken hoe dit andere organisatiemodel van invloed is op het management accounting-systeemontwerp c.q. welke wijzigingen zich voordeden in het eerdere, functioneel georiënteerde management accounting-systeemontwerp. Geconcludeerd werd: (1) dat een groot aantal van de problemen die voorheen door de management accounting-functie werden beantwoordt, nu beantwoord worden door het verbeterde organisatieontwerp waarbij het management accounting-systeemontwerp sterk complementair functioneert; van groot belang bleek hier vooral de volgorde van de diverse ontwerpstappen; (2) dat de elementen waaruit een stroomsgericht management accounting-systeemontwerp bestaat (het 'alternatieve' ontwerp), worden gekenmerkt door hun relatieve eenvoud en conventionele tekstboekarakter; zowel gebruik en rol van deze elementen zijn duidelijk gebaseerd op de beheersings- en verantwoordelijkheidsstructuur die ingebracht is door het organisatieontwerp; (3) dat een stroomsgericht management accounting-systeemontwerp het ontstaan van een lerende organisatie aanmoedigt, waarbij dit leren slaat op continue verbetering van produktieactiviteiten en procesbeheersing met behulp van decentralisatie van beheersing en verantwoordelijkheden, participatie en normering van activiteiten.

In hoofdstuk 1 wordt de probleemstelling gedefinieerd en gepositioneerd: achtergrond van de probleemstelling en de plaats van de probleemstelling binnen het bestaande veld van organisatieonderzoek in management accounting. Er wordt aandacht besteed aan de opkomst van additionele concurrentiefactoren zoals flexibiliteit, kwaliteit en tijdigheid en de claim dat deze nieuwe concurrentiefactoren een verlies aan relevantie van bestaande management accounting-concepten en -methoden inhoudt. Vervolgens wordt aangegeven wat de theoretische karakteristieken van een competitief meer relevant management accounting zouden moeten zijn, hierbij gebruik wordt gemaakt van de laatste, van toepassing zijnde theoretische en empirische inzichten. Besloten wordt met de opmerking dat een mogelijke verbetering van de bestaande management accounting-systemen, een andersoortig onderzoek vereist - praktijkgericht en gebaseerd op veldonderzoek.

Hoofdstuk 2 neemt de draad op bij het andersoortig onderzoek dat vereist is en werkt dit uit in termen van het gehanteerde onderzoeksontwerp en de gehanteerde methodologie. Het onderzoeksontwerp is gebaseerd op een combinatie van gevalsstudies en 'grounded theory'-analyseprocedures. Dit omwille van de feiten dat het onderzoek gebaseerd is op veldonderzoek en -observatie en op het grensvlak ligt van organisatietheorie en management accounting terwijl er geen sprake is van een uitgebreide theoretische en empirische basis voor onderzoek met dit

soort kenmerken. Drie gevalsstudies worden beschreven van drie Nederlandse bedrijven (Van Nelle Tabak/Rotterdam, Zilverstad zilversmeden en St. Antonius metaalconstructies) die alle hun bedrijfsstructuur en -voering radicaal hebben veranderd in een stroomsgewijs ontwerp. De grounded theory-analyseprocedures, ontwikkeld vanuit sociologisch veldonderzoek en sterk gestructureerd in hun analyseproces, zijn vervolgens toegepast, daarbij een aantal gebruikelijke bezwaren met betrekking tot gevalsstudies omzeilend. In hoofdstuk 7 wordt de werking van deze procedures expliciet en uitvoerig aangetoond aan de hand van de analyse van de Van Nelle Tabak/ Rotterdam case.

In hoofdstuk 3 worden beknopt de basisgedachtengang alsmede de concepten en methoden van stroomsgewijze productie volgens de Moderne Sociotechniek besproken. Dit hoofdstuk is volledig gebaseerd op het werk van De Sitter. Centraal in de Modern Sociotechniek staat de analyse van relaties tussen interne subsystemen waarbij een onderscheid wordt gemaakt naar productie-, besturings- en beheersingsstructuur. Voorts staat de order-/werksstroom binnen de organisatie voorop in de integratie van de diverse bedrijfsfuncties, hetgeen leidt tot een sterk decentraal en multifunctioneel ingerichte organisatie. De benadering als zodanig is een Nederlandse voortzetting van eerdere, en beperktere, sociotechnische experimenten elders in Europa, en vereist een integrale verandering van zowel alle organisatieprocessen als de bijbehorende organisatiestructuur.

De hoofdstukken 4 tot en met 6 bevatten de drie genoemde gevalsstudies. Deze studies zijn verricht in de volgorde waarin ze opgenomen zijn. Tevens is elke gevalsstudie in chronologische volgorde van gebeurtenissen beschreven. De gevalsstudie van Van Nelle Tabak/Rotterdam omvat het herontwerp van de organisatie in de periode kort ná de verzelfstandiging door een management 'buy-out' en vóór de overname door Sare Lee/Douwe Egberts. Het betreft hier vooral een organisatieverandering geïnitieerd door de wil als zelfstandig bedrijf te overleven ('wederopstanding' van de organisatie). De gevalsstudie van Zilverstad betreft een klein tot middelgroot familiebedrijf dat in een sterk competitieve markt het eigen organisatievermogen als concurrentiefactor ontwikkelt ('oprichting' van de organisatie). St. Antonius ten slotte is eveneens een middelgroot familiebedrijf dat op een Europese markt tegemoet moet komen aan hoge eisen met betrekking tot kwaliteit en levertijd, waartoe de bestaande procesbeheersing en bedrijfsvoering sterk geprofessionaliseerd dient te worden ('professionalisering' van de organisatie).

Hoofdstuk 7 bevat de uitgebreide analyse van deze drie gevalsstudies. De gehanteerde grounded theory-analyseprocedures leggen daarbij een dwingende en grondige analysevolgorde op; de beschikbare gegevens worden binnen een netwerk van gerelateerde gebeurtenissen gebracht (een 'axiaal patroon') door middel van een iteratief proces van classificatie, rangschikking en betekenisgeving. De grounded theory-analyse per geval worden vervolgens vergeleken waarna er een aantal omvattende conclusies getrokken worden. De grounded theory-analysemethode als zodanig is nooit eerder binnen accounting-veldonderzoek toegepast.

Het slothoofdstuk 8 bevat de conclusies en hun bespreking, hulp voor de praktijk, de beperkingen van de studie en de suggesties voor vervolgonderzoek. Een drietal conclusies worden getrokken: Ten eerste, de concepten en algemene gedachten-

gang van Moderne Sociotechniek zijn overdraagbaar naar management accounting-systeemontwerp. Zij resulteren in een complementaire aansluiting waarbij het resulterende management accounting-systeemontwerp, vanwege de gehanteerde volgorde van veranderingsstappen, een sterk vereenvoudigde ondersteunende functie heeft - iedereen beheerst en beoefent management accounting.

Ten tweede, de karakteristieken van een sociotechnisch management accounting-systeemontwerp, waar dus een ander organisatiemodel dan het functionalistische aan ten grondslag ligt, luiden: (1) accounting-methodieken en -technieken zijn van een conventionele tekstboekkaart; (2) het ontwerp is gericht op de gedragsaspecten van accounting informatie, d.w.z. signaleren van verbeteringsmogelijkheden in de procesbeheersing binnen en tussen taakgroepen; (3) het voorziet voornamelijk in gedesaggregeerde informatie op lokaal taakgroepniveau, d.w.z. het informatiesysteem is sterk 'bottom-up' ontworpen; (4) het ontwerp maakt intensief gebruik van niet-financiële informatie die enerzijds relateert aan het sterk lokale karakter van het ontwerp (zie 3. hierboven) en anderzijds aan het belang van concurrentiefactoren die niet-financieel van aard zijn, zoals kwaliteit, levertijd en flexibiliteit; (5) het management accounting-systeemontwerp is een integraal deel van het organisatieontwerp, met andere woorden het organisatieontwerp is géén gegeven ontwerpconditie, maar een actief bestanddeel van het management accounting-systeemontwerp; en (6) het organisatieontwerp leidt tot een transparante organisatie waarbinnen kostengedragingen eenvoudig en snel zijn na te spreken, d.w.z. 'traceability' staat voorop.

Ten derde, de hantering van Moderne Sociotechnische concepten als het onderliggende organisatiemodel stimuleert het ontstaan van een lerende organisatie. Het management accounting-systeemontwerp speelt hierin een duidelijke rol door middel van de karakteristieken van 'minimale kritische specificatie' (prestatie maatstaven zijn richtinggevend geformuleerd) en 'leren te leren' (de norm van een beheersingsregelkring wordt continu ter discussie gesteld door de taakgroepen). Het is vooral het regelkringconcept dat het management accounting-aandeel in de lerende organisatie betreft: Regelkringen worden 'bottom-up', zonder uitzondering, op elk organisatieniveau gealloceerd; op lokaal niveau wordt de regelkring gehanteerd om procesbeheersing te vereenvoudigen en onderlinge samenwerking in normbepaling en procesbewaking aan te moedigen; en de normen in regelkringen worden vooral gehanteerd als verbeteringsinstrument.