



Control in een lean omgeving

Sandra Tillema en Martijn van der Steen

Presentatie t.b.v. Lean Innovation Network

7 oktober 2014

s.tillema@rug.nl

m.p.van.der.steen@rug.nl



Inleiding

- > Oktober 2010: "Wij maken vorderingen bij het invoeren van lean, maar lopen tegen problemen aan op het raakvlak tussen lean en de financiële afdeling. Welke oplossingen biedt de wetenschap?"
- > Onderzoeksvragen:
 - Om welke problemen gaat het precies?
 - Biedt 'lean accounting' (Maskell & Baggaley, 2004) hiervoor een oplossing?
- > Twee sporen:
 - Meer praktische benadering (studenten)
 - Meer fundamentele benadering (wijzelf): ruimere blik dan 'lean accounting'
- > Vandaag: presentatie van onze eigen bevindingen



Overzicht

- > Wat zegt de wetenschappelijke literatuur over accounting/control in een lean omgeving?
- > Welke problemen ervaren vier bedrijven in de praktijk?
- > Hoe gaan ze om met deze problemen?
- > In hoeverre betekent dit dat de problemen ook daadwerkelijk worden opgelost?
- > Wat zegt dit over nut en noodzaak van 'lean accounting'?



De literatuur (1)

- > Jaren '80: diverse auteurs signaleren dat traditionele controlsystemen ...
 - niet in staat zijn de voordelen van nieuwe productietechnologieën (JIT, TQM) in kaart te brengen
 - bedrijven aanmoedigen beslissingen te nemen die leiden tot hogere voorraden en lagere kwaliteit
- > Johnson & Kaplan (1987): door traditionele systemen geleverde informatie is 'too late, too aggregated, too distorted, and too much focused on short-term financial performance'



Controlsystemen

- > Traditioneel
 - Top-down planning en control
 - Centrale rol voor accounting
 - Financiële informatie
 - Relatief hoog aggregatieniveau
 - Relatief lage frequentie
 - Kostenallocatie o.b.v. directe arbeid of machine-uren
 - Nadruk op verschillen t.o.v. standaarden
- > Lean
 - Nadruk op 'clan controls' en decentrale besluitvorming
 - Belangrijke rol voor niet-financiële informatie
 - Lager aggregatieniveau en informatie ook op lagere niveaus beschikbaar
 - Meer frequente informatie



De literatuur (2)

- > Tussen de jaren '90 en nu vinden diverse onderzoekers dat accountingsystemen in lean bedrijven:
 - Meer niet-financiële informatie produceren
 - Frequenter informatie opleveren
 - Informatie opleveren die ook op het operationele niveau beschikbaar is
 - Eenvoudiger zijn (b.v. arbeidskosten als periodekosten beschouwd, geen standaardkostprijsstelsel)
- > Dit is in lijn met Johnson & Kaplans (1987) 'too late, too aggregated, too distorted, and too much focused on short-term financial performance'



Maar ...

- > Zijn de problemen die traditionele controlsystemen met zich meebrachten, met deze aanpassingen ook opgelost?



De praktijk in vier bedrijven

- > Drie typen problemen:
 - Discussie over of onze investeringen in lean gerechtvaardigd zijn (zowel vooraf als achteraf)
 - Discussie over wanneer we wel of niet moeten produceren (marktvraag, kwaliteitsprobleem)
 - Discussie over of onze financiële informatie wel betrouwbaar is
- > Overkoepeld: discussie over of we 'in control' zijn en wat we moeten doen om 'in control' te blijven

Let wel: mate waarin problemen werden ervaren, versilde per bedrijf



Problemen laten zien dat ...


- › Ondanks aanpassingen in accountingsystemen (ook in deze vier bedrijven), blijven problemen bestaan
- › Traditionele visie op control en lean visie fundamenteel verschillen
- › Een consistent controlsysteem dat volledig recht doet aan beide visies niet bestaat
- › Zolang er twee visies zijn, blijven er op grensvlakken (vaak tussen hogere en lagere niveaus) discussies ('spanningen') ontstaan



Strategieën in de vier bedrijven

- › *Colonising*: hogere niveaus overtuigen van de voordelen van lean
- › *Decoupling*: traditionele controls op hogere niveaus, lean controls op lagere niveaus
- › *Compromising*: beide typen controls meewegen in beslissingen
- › *Implementing incrementally*: in kleine stapjes lean invoeren (binnen eigen budget en mandaat)
- › *Obscuring*: leaninitiatieven niet onder de aandacht brengen van degenen die bezwaar zouden kunnen hebben

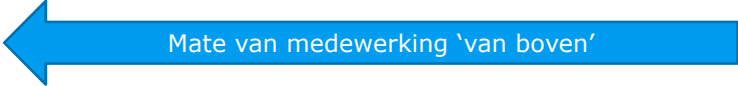
Effect: spanningen op grensvlakken tussen controlvisies blijven beheersbaar en lean implementatie gaat door



rijksuniversiteit groningen
 faculteit economie en bedrijfskunde
 accounting

22-10-2014 | 11

Problemen vs. strategieën

| | Colonising | Decoupling | Compromising | Implementing incrementally | Obscuring |
|----------------------------|------------|------------|--------------|----------------------------|-----------|
| Investeringsbeslissingen | | | x | x | x |
| Productiebeslissingen | x | x | | | |
| Betrouwbaarheid informatie | x | | x | | |


 Mate van medewerking 'van boven'


rijksuniversiteit groningen
 faculteit economie en bedrijfskunde
 accounting

22-10-2014 | 12

Discussiepunt 1

> Waarom is het voor investeringsbeslissingen zo lastig om strategieën aan de linker zijde van de tabel toe te passen?

- . Colonising
- . Decoupling
- . Compromising



Reflectie

- > Colonising:
 - . Hogere niveaus moeten meerwaarde van lean inzien, maar zij laten zich vaak alleen overtuigen m.b.v. traditionele 'bewijzen'
 - . Zowel vooraf als achteraf zijn deze lastig te leveren
- > Decoupling:
 - . Voor grotere investeringen is toestemming van bovenaf nodig, waarbij deze met een traditionele blik zullen worden beoordeeld
- > Compromising:
 - . Hogere niveaus moeten op zijn minst 'iets' in lean zien



Discussiepunt 2

- > Kunnen de strategieën aan de rechterzijde van de tabel beter worden vermeden als het gaat om investeringsbeslissingen?
 - . Implementing incrementally
 - . Obscuring



Reflectie

- > Implementing incrementally: gaat langzaam, maar biedt wel mogelijkheden om 'bewijzen' te laten zien (→ weg vrij richting Colonising?); past bij continue verbetering
- > Obscuring: ethisch verantwoord?; discussies worden uitgesteld; kan lean in beginfase (waarin er nog geen 'bewijzen' zijn) 'beschermen', maar lijkt op langere termijn niet haalbaar/wenselijk



Discussiepunt 3

- > Zijn de strategieën aan de linker zijde gemakkelijker toe te passen als het gaat om productiebeslissingen? Overproductie is immers volgens geen enkele visie zinvol.
 - . Colonising
 - . Decoupling
 - . Compromising



Reflectie

- > Colonising: lastig, want mogelijk discussies rond de vraag wanneer sprake is van overproductie; de druk tot 'overproductie' is mogelijk hoog omdat de gevolgen van lagere productie direct zichtbaar zijn, ook voor de buitenwereld
- > Decoupling: vereist dat prestaties in traditionele termen aan minimeisen voldoen; zo niet, dan is ingrijpen van hogere niveaus (langs traditionele lijnen) waarschijnlijk
- > Compromising: niet-financiële prestatie-indicatoren 'hebben de wind mee'



Discussiepunt 4

- > Zijn de strategieën aan de linker zijde dan het beste haalbaar als het gaat om de betrouwbaarheid van financiële informatie? Bij kleine en stabiele voorraden kun je immers 'bewijzen' dat je financiële informatie betrouwbaar is.
 - Colonising
 - Decoupling
 - Compromising



Reflectie

- > Colonising: lastig omdat interne-controleprocedures voor een belangrijk deel extern worden voorgeschreven (externe accountant)
- > Decoupling: werkt niet, omdat betrouwbare informatie op hogere niveaus bepaalde administratieve niveaus op lagere niveaus vereisen
- > Compromising: niet efficiënt (meerdere instrumenten om hetzelfde te bereiken), maar – gegeven de externe voorschriften – waarschijnlijk niet te vermijden



En lean accounting?

- > 'Lean accounting' = een accountingsysteem dat volledig is aangepast aan de lean principes
- > Hogere niveaus moeten dus bereid zijn knelpunten in traditionele accounting systeem volledig langs de lijnen van lean op te lossen
- > 'Lean accounting' vraagt dus om Colonising



Conclusie

- > 'Lean accounting' vereist Colonising
- > Colonising lukt soms, waardoor de grenzen waarbinnen de leanvisie op control wordt toegepast, opschuiven
- > Er blijft voorlopig echter vaak een 'buitenwereld' die de traditionele visie op control toepast (hoofdkantoor, banken, aandeelhouders, accountants)
- > Van die 'buitenwereld' kun je je niet permanent afsluiten
- > Het vinden van een effectieve mix van strategieën lijkt daarom zinvoller dan een zoektocht naar de ultieme vorm van 'lean accounting'