

**Informatie & Control**

# **Management Control**

**Frank Hartmann  
Jan Bouwens  
Laury Bollen  
Roger Meuwissen  
Eddy Vaassen  
Mark Vluggen**



**Noordhoff Uitgevers**



Informatie & Control

**Management Control**



Informatie & Control



# Management Control

Frank Hartmann

Jan Bouwens

Laury Bollen

Roger Meuwissen

Eddy Vaassen

Mark Vluggen

Eerste druk

Noordhoff Uitgevers Groningen | Houten

Ontwerp omslag: G2K designers, Groningen

Omslagillustratie: John Foxx, Bu & Tr3

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan: Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB Groningen, e-mail: [info@noordhoff.nl](mailto:info@noordhoff.nl)

Aan de totstandkoming van deze uitgave is de uiterste zorg besteed. Voor informatie die desondanks onvolledig of onjuist is opgenomen, aanvaarden auteur(s), redactie en uitgever geen aansprakelijkheid. Voor eventuele verbeteringen van de opgenomen gegevens houden zij zich aanbevolen.

1 2 3 4 5 / 14 13 12 11 10

© 2010 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, [www.reprorecht.nl](http://www.reprorecht.nl)). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, [www.stichting-pro.nl](http://www.stichting-pro.nl)).

*All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.*

ISBN (ebook) 978 90 01 84839 2

ISBN 978 90 01 40036 1

NUR 780

## Woord vooraf

Het specialisatieboek *Management Control* maakt deel uit van de serie Informatie & Control. Deze serie bestaat uit het *Basisboek Informatie & Control* en de drie vervolgböeken: *Informatiemanagement*, *Interne beheersing en administratieve organisatie* en *Management Control*. Management control is het centrale thema van dit boek. Het boek volgt op het *Basisboek Informatie & Control* en vormt hierop een aanvulling en verdieping. We veronderstellen in het boek dat de studenten kennis hebben genomen van kostprijsberekening en kostenallocatie. *Management Control* biedt zowel een algemene inleiding in de thematiek van Management Control als een verdieping en uitwerking van een aantal specifieke thema's die binnen Management Control de meeste aandacht verdienen.

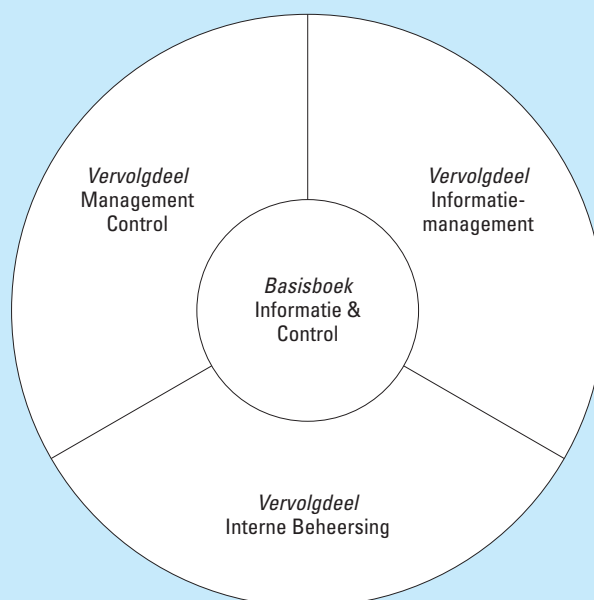
In een algemene inleiding wordt ingegaan op de oorzaken van de behoefte aan management control in organisaties, alsmede op de verschillende instrumenten en technieken die kunnen worden toegepast om management-controlproblemen op te lossen. Vervolgens werken wij de hierbovengenoemde oorzaken uit door in te gaan op de verhouding tussen bedrijfsomgeving, het bedrijf en de manager en deze in zijn economische context te beschrijven. We verklaren het gebruik van management control vanuit economische theorieën over de afruil tussen en afweging van transactiekosten en controlkosten. De uitwerking van de algemene management-controlthematiek vindt verder vorm in een bespreking van het ontwerp en het gebruik van systemen van prestatiemeting en beloning. Deze bespreking gaat in op de afzonderlijke fasen in systemen van prestatiemeting en -beloning, namelijk het stellen van doelen, het meten van prestaties en het belonen van resultaten. Ten slotte besteedt dit boek aandacht aan de relatie tussen Management Control en bedrijfsmodellen, door het behandelen van de behoefte aan informatie, de rol van traditionele budgettering en recente ontwikkelingen op het gebied van strategie en de daarmee verbonden bedrijfsmodellen.

Door deze uitgangspunten is het boek geschikt voor de gevorderde hbo-student in financieel management. Daarnaast is het boek uitermate geschikt voor WO (bedrijfs)economie, economische psychologie, management en organisatie, en recht en management.

De serie Informatie & Control heeft betrekking op de vakgebieden Interne Beheersing en Administratieve Organisatie, Informatiemanagement, en Management Control. Deze vakgebieden zijn verwant omdat organisaties slechts door middel van goede informatie en een goede informatieverzorging kunnen komen tot een goede control ofwel beheersing. Organisaties hebben een goede control nodig om de doelstellingen – zoals het produceren van kwalitatief goede producten of het maken van winst – te kunnen realiseren. In de onderstaande figuur is de opbouw van de serie Informatie & Control weergegeven. We zien

dat de relatie tussen de drie vakgebieden Interne Beheersing en Administratieve Organisatie, Informatiemanagement, en Management Control kan worden gelegd via het begrip informatie. Dit is dan ook het centrale thema in deze serie.

#### Opbouw serie Informatie & Control



De serie is zodanig opgezet dat het *Basisboek Informatie & Control* een inleiding geeft in de drie vakgebieden en de vervolgdeelen de verdieping per vakgebied bevatten. Daardoor kan de docent ervoor kiezen om uit het basisboek slechts het relevante deel en uit het vervolgboek (dat nader ingaat op het betreffende deel of vakgebied uit het basisboek) alle hoofdstukken te behandelen. Gezien de integratiegedachte achter de boekenserie Informatie & Control is het echter aanbevelenswaardig om eerst het hele Basisboek te doen en dan naar een of meer vervolgboeken over te stappen voor een verdieping. De vervolgboeken hoeven niet in een vaste volgorde te worden doorlopen, wel moet eerst het betreffende deel uit het Basisboek zijn bestudeerd.

Ten aanzien van het vakgebied Management Control behandelt het *Basisboek Informatie & Control* de principes van management control, de bouwstenen van management control en de werking van management-controlsystemen. In dit vervolgdeel over Management Control komen ontwerpaspecten van management-controlsystemen aan de orde. Daarbij wordt uitgebreid ingegaan op de rol van budgettering in organisaties, de relatie tussen strategie en structuur enerzijds en management controls anderzijds, de gevolgen van managementinnovaties voor beheersingssystemen, en nieuwe prestatie-meetsystemen.



De andere twee vervolgdelen, *Informatiemanagement* en *Interne Beheersing*, bouwen eveneens voort op de van die vakgebieden besproken stof in het *Basisboek Informatie & Control*. Van het vakgebied Informatiemanagement bespreekt het basisboek achtereenvolgens de typologieën van informatiesystemen, de strategische rol van informatie en IT, en de beheersing van risico's rond de inzet van IT. In het vervolgdeel over Informatiemanagement worden de veranderende rol van IT binnen organisaties, de waarde van IT, databases, Decision Support systemen, en diverse managementaspecten van IT behandeld. Ten aanzien van het vakgebied Interne Beheersing en Administratieve Organisatie bespreekt het *Basisboek Informatie & Control* de grondslagen ofwel de bouwstenen van het vakgebied en de interne beheersing van de vier primaire processen binnen organisaties: verkopen, voorraden, productie en inkoop. Het vervolgdeel *Interne Beheersing* sluit aan op de in het Basisboek behandelde stof en behandelt de secundaire functionele deelgebieden, de invloed van IT op interne beheersing, de communicatie van de interne beheersing, en – uitgaande van het typologiemodel – de interne beheersing en administratieve organisatie van verschillende typen organisaties.

In elk boek van de serie Informatie & Control wordt de theorie telkens toegelicht met voorbeelden en casussen die vaak zijn gebaseerd op praktijkvoorbeelden. Elk hoofdstuk is bovendien voorzien van oefenstof. Extra oefenmateriaal is beschikbaar op de ondersteunende website (<http://www.informatiecontrol.wolters.nl/>). Deze website bevat tevens presentaties en nadere toelichtingen op het boek.

Voor opmerkingen en vragen kunt u contact opnemen met de twee hoofdauteurs, prof. dr. J. Bouwens (J.Bouwens@uvt.nl) en prof. dr. F.G.H. Hartmann RC (FHartmann@rsm.nl).

Heilig Landstichting, Prof. dr. F.G.H. Hartmann RC  
Breukelen, Prof. dr. J.F.M.G. Bouwens  
Maastricht, Dr. L.H.H. Bollen  
Geulle, Prof. dr. R.H.G. Meuwissen RA  
Maastricht, Prof. dr. E.H.J. Vaassen RA  
Maastricht, Dr. M.P.M. Vluggen



# Inhoud

## Deel 1

### Inleiding 14

#### 1 Management Control: inleiding en overzicht 17

- 1.1 De betekenis van control voor organisaties 18
  - 1.2 Internal control en management control 21
  - 1.3 Management control als cybernetisch proces 23
  - 1.4 Management control als gedragsvraagstuk 27
  - 1.5 Management control als ontwerpvraagstuk 30
  - 1.6 Management control als strategisch vraagstuk 39
- Samenvatting 41  
Kernbegrippenlijst 43  
Oefenstof 45  
Literatuuropgave 46

#### 2 Markt, organisatie en organisatiestructuur 47

- 2.1 Organisaties en control 48
  - 2.2 Transactiekosten en contracten 49
  - 2.3 De rol van specifieke inzet 58
  - 2.4 Hoeveel en waarom we decentraliseren 63
  - 2.5 De invloed van informatie op de mate van decentralisatie 70
- Samenvatting 71  
Kernbegrippenlijst 72  
Oefenstof 75  
Literatuuropgave 76

#### 3 Organisatiestructuur en verantwoordelijkheidscentra 77

- 3.1 Control door middel van verantwoordelijkheidscentra 78
  - 3.2 Revenue center 79
  - 3.3 Expense center (standaardkostencentrum of uitgavencentrum) 80
  - 3.4 Profit center 85
  - 3.5 Investment center (investeringscentrum) 91
  - 3.6 Initiatief en samenwerking 96
- Samenvatting 104  
Kernbegrippenlijst 106  
Oefenstof 108  
Literatuuropgave 110  
Appendix 111

## Deel 2

### Prestatiemeting, target setting en beloning 114

#### 4 Prestatiemeting 117

- 4.1 Het belang van prestatiemeting 118
- 4.2 De kwaliteit van prestatie maatstaven 120
- 4.3 Aan prestatie maatstaven te stellen eisen 123
- 4.4 De keuze tussen gevoeligheid, ruis en congruentie 129
- 4.5 Evaluatie en decentralisatie 130

Samenvatting 131  
Kernbegrippenlijst 132  
Oefenstof 133

## **5 Motivatie van managers door target setting 135**

- 5.1 Het belang van motivatie 136
- 5.2 Theorieën over werkgerelateerde en intrinsieke motivatie 137
- 5.3 Motivatie: werk, omgeving en extrinsieke motivatie 140
- 5.4 Theorieën over doelstellingen 142
- 5.5 Het proces van target setting 144
- 5.6 Voorbeelden van systemen van target setting 152
- 5.7 Management by Objectives en Management by Exception 152
- 5.8 Balanced scorecard 153
  - Samenvatting 155
  - Kernbegrippenlijst 157
  - Oefenstof 158
  - Literatuuropgave 0160

## **6 Prestaties en beloning 161**

- 6.1 Het belang van beloning in management-controlsystemen 162
- 6.2 Beloningsvormen 162
- 6.3 Ontwerpkeuzen in beloningssystemen 169
- 6.4 Gewichten op maatstaven 172
- 6.5 Vaste formules of subjectief? 175
  - Samenvatting 175
  - Kernbegrippenlijst 177
  - Oefenstof 178
  - Literatuuropgave 179

## **Deel 3**

### **Integrale management-controlsystemen 180**

## **7 Budgettering 183**

- 7.1 Budgettering en budgetten 184
- 7.2 Functies van budgettering en de budgetteringscyclus 191
- 7.3 Ontwikkelingen in budgettering 195
- 7.4 Beyond Budgeting 203
  - Samenvatting 204
  - Kernbegrippenlijst 206
  - Oefenstof 207
  - Literatuuropgave 209

## **8 Scorekeeping: op zoek naar verbanden 211**

- 8.1 Bedrijfsmodellen en winst 212
- 8.2 Balanced scorecard en andere blauwdrukken 212
- 8.3 Bedrijfsmodel 215
- 8.4 Opstellen en valideren van een bedrijfsmodel 216
- 8.5 Achterwege laten van test op bedrijfsmodel 219
  - Samenvatting 223
  - Kernbegrippenlijst 224
  - Oefenstof 225
  - Literatuuropgave 226

<b>9</b>	<b>Management control en de beheersing van strategie</b>	<b>227</b>
9.1	Aanpassingen in de strategie	228
9.2	Control en strategie	230
9.3	Interactief gebruik van controls	233
9.4	Dramatische strategieverandering	238
	Samenvatting	239
	Kernbegrippenlijst	241
	Oefenstof	242
	Literatuuropgave	244
	<b>Over de auteurs</b>	<b>245</b>
	<b>Register</b>	<b>247</b>



## Introductie

Management control neemt een steeds belangrijker plaats in binnen het geheel van organisatorische activiteiten. In toenemende mate zijn organisaties zich bewust van de vraag hoe managers en medewerkers door middel van bewuste maatregelen kunnen worden gemotiveerd – om te presteren. Tot deze bewuste maatregelen behoren het kiezen van de juiste medewerkers en het belonen van medewerkers op basis van hun gerealiseerde prestaties, maar ook het kiezen van een passende formele organisatiestructuur. Een belangrijke drijvende kracht achter deze ontwikkeling tot meer aandacht voor management control is dat naarmate organisaties groter worden en in een complexere wereld opereren de behoefte aan beheersingsmaatregelen toeneemt. Organisaties hebben een sterkere behoefte interne activiteiten aan te sturen, te coördineren en te beheersen, naarmate de aard van deze activiteiten complexer wordt en naarmate meer medewerkers met elkaar moeten samenwerken. Omgekeerd worden de manieren waarop en de instrumenten waarmee deze sturing, coördinatie en beheersing kunnen worden gerealiseerd ook complexer in dergelijke situaties. Het juiste en gebalanceerde gebruik van controls en het juiste ontwerp van een management-controlsysteem betreffen daarom vaak een complexe keuze, waarvoor een goede kennis van de voordelen en nadelen van verschillende controlarrangementen van groot belang is. Dit komt in dit boek uitgebreid aan de orde.

Naast een goede kennis van de verschillende controls, is ook een goed begrip van de essentie van management-controlproblematiek van groot belang voor de analyse en oplossing van controlproblemen. Het draait hierbij om vragen naar de betekenis van controlproblemen en de oorzaken van controlproblemen. Deze vragen kunnen vanuit verschillende perspectieven worden beantwoord en in dit boek wordt expliciete aandacht besteed aan de manieren waarop we naar management-controlsystemen kunnen kijken. Zo zal aandacht worden besteed aan de invloed van management-controlsystemen en de verschillende controls op individueel gedrag van managers en medewerkers. Daarnaast echter zal ingegaan worden op de vraag hoe we uit verschillende mogelijke controlsystemen een keuze kunnen maken, op basis van de relatieve kosten en opbrengsten van deze verschillende systemen. Deze kosten-batenafweging speelt ook een rol bij de vraag of we in bepaalde gevallen controlproblemen kunnen vermijden door bepaalde activiteiten niet binnen de organisatie te laten plaatsvinden, maar om deze activiteiten via een contractsrelatie buiten de organisatie te verzorgen. Hiermee wordt ook duidelijk waarom management control niet alleen gaat over het toepassen van de juiste controls binnen een gegeven organisatiestructuur, maar ook over het vormgeven van deze organisatiestructuur zelf. Duidelijk zal zijn dat, om deze reden, management control raakvlakken heeft met diverse andere vakgebieden binnen de bedrijfskunde en bedrijfseconomie, naast de hechte band met interne beheersing en informatiemanagement.

# Inleiding

## 1

- 1 Management Control: inleiding en overzicht 17**
- 2 Markt, organisatie en organisatiestructuur 47**
- 3 Organisatiestructuur en verantwoordelijkheidscentra 77**



Dit deel, dat bestaat uit de hoofdstukken 1, 2 en 3, beschrijft de organisatorische noodzaak van control en gaat in op de basisbegrippen die in de twee overige delen worden uitgewerkt. We gaan uit van organisaties die specifieke doelstellingen proberen te halen, waarvoor mensen en middelen in samenwerkend verband worden bijeengebracht. Het controlprobleem komt voort uit het feit dat de inzet van mensen en middelen niet vanzelf is gericht op het halen van organisatiedoelstellingen, maar dat de organisatie daar bewust door middel van het ontwerp en gebruik van een management-controlsysteem de aandacht op moet richten. In hoofdstuk 1 komt aan de orde wat we precies verstaan onder control en uit welke elementen een management-controlsysteem kan bestaan.



De hoofdstukken 2 en 3 gaan dieper in op de rol die organisatiestructuren spelen in het beheersen van organisatieactiviteiten. Meestal worden management-controlsystemen voorgesteld als de instrumenten en technieken die worden toegepast binnen een bestaande organisatiestructuur, maar hoofdstuk 2 stelt aan de orde dat ook deze structuur zelf een controlfunctie kan vervullen en dat er in de keuze van een organisatiestructuur rekening moet worden gehouden met de beheersbaarheid van de activiteiten. Hoofdstuk 3 gaat in dit verband in op het definiëren van verantwoordelijkheidscentra.

# Management Control: inleiding en overzicht

## 1

- 1.1 De betekenis van control voor organisaties
- 1.2 Internal control en management control
- 1.3 Management control als cybernetisch proces
- 1.4 Management control als gedragsvraagstuk
- 1.5 Management control als ontwerp-vraagstuk
- 1.6 Management control als strategisch vraagstuk

Samenvatting

Kernbegrippenlijst

Oefenstof

Literatuuropgave

In dit hoofdstuk wordt de essentiële betekenis uitgelegd die management control heeft voor organisaties. Management control is dat onderdeel van het algemeen management van een organisatie, dat ervoor moet zorgen dat organisatiedoelen worden gehaald door degenen die daarvoor verantwoordelijk zijn. In zekere zin draait het in management control om het 'managen van managers'. Dat managen bestaat dan uit het toezicht op adequate besluitvorming en corrigerende acties indien besluitvorming van lagere managers de kans verkleint op het bereiken van de doelstelling. Vooral de afgelopen decennia heeft het begrip management control een belangrijke plaats gekregen in de bedrijfsvoering van organisaties. Het systematische ontwerp van de management-controlfunctie wordt gezien als een noodzakelijke voorwaarde voor het 'in control' zijn van organisaties. In dit eerste hoofdstuk zal een aantal kernbegrippen worden besproken, waarmee wordt geïllustreerd dat er in de praktijk vele manieren zijn waarop management control wordt bewerkstelligd. In de samenvatting van dit hoofdstuk wordt tevens een overzicht gegeven van de opzet van het gehele boek.

### Leerdoelen van dit hoofdstuk

Na bestudering van dit hoofdstuk heeft de lezer:

- inzicht in de betekenis van management control voor organisaties;
- inzicht in de begrippen control en beheersing volgens het cybernetische model;

- inzicht in de verschijningsvormen van management controls en hun onderlinge samenhang;
- inzicht in de betekenis van het begrip management control *stelsel*.

## 1.1 De betekenis van control voor organisaties

Organisaties zijn gericht op het halen van bepaalde doelstellingen en zij doen dat door mensen en middelen bijeen te brengen. Maar om doelstellingen te halen, is meer nodig dan het uitsluitend ‘samenbrengen’ van mensen en middelen. Nastreven en halen van de doelstellingen van de organisatie vergt de aanwezigheid van de doelgerichte organisatie waarin samenwerking tussen deze mensen en middelen wordt gestimuleerd. Dit betekent vooral dat organisaties een *doelgericht* samenwerkingsverband zijn, maar ook dat organisaties *functioneel* en veelal *hiërarchisch* zijn. Doelen willen halen zoals winst of shareholder value, moet zich vertalen in concrete, doelgerichte acties door de leden van de organisatie, die verschillende functies uitoefenen welke in hiërarchieke bevoegdheden en verantwoordelijkheden zijn vastgelegd. Het organiseren van de individuele en gezamenlijke activiteiten van werknemers in hiërarchisch verband en met het oog op het halen van organisatorische doelstellingen is wat we met de term management control aanduiden. Met deze beschrijving lijkt het begrip management control erg op de term management, waarmee in brede zin op alle aspecten van de bedrijfsvoering wordt bedoeld, zoals inkoop, productie, marketing en verkoop. We geven de volgende definitie:

**Management control is een deelaspect van management, dat zich specifiek richt op het vergroten van de kans dat de managers van de onderneming doelgericht gedrag vertonen, waarmee de kans wordt vergroot dat de organisatie haar doelen zal halen.**

We drukken met de term management control uit dat het gaat om het beheersen van het gedrag van het management. Het gebruik van de term management control en het belang dat we hechten aan management control houdt derhalve in dat we veel belang hechten aan het *management* van een organisatie voor het halen van de doelen. Deze specifieke aandacht voor de beheersing van het gedrag van het management ligt om een aantal redenen, die we hieronder kort benoemen, voor de hand. Deze redenen hebben te maken met de specifieke rol die het management als belangrijke subgroep van het totale werknemersbestand van een organisatie heeft.

Wat managers van niet-managers onderscheidt is hun verantwoordelijkheid voor de richting van de organisatie en voor de implementatie van haar plannen en strategieën. Ten eerste is het een kerntaak van managers om abstracte, overkoepelende en langetermijndoelen in kortetermijndoelen te vertalen. Managers vormen dus altijd een verbinding tussen hiërarchieke niveaus in de organisatie. Ten tweede moeten managers deze doelen in concrete kortetermijnacties kunnen vertalen die door hen zelf of medewerkers moeten worden uitgevoerd. Ten derde spelen managers een cruciale rol in de planning en afstemming van de doelen van verschillende delen in de organisatie. Dit geldt met name voor managers op verschillende terreinen, zoals inkoop, produc-

tie en verkoop, waarvan de activiteiten niet vanzelf parallel lopen. Voor het vakgebied Management Control definiëren we managers ook als diegenen die aan deze criteria voldoen. Overigens is het gebruik van de term manager in het Nederlandse spraakgebruik van nogal recente datum. Dat blijkt onder meer uit het feit dat we voor deze oorspronkelijk Engelse term geen eigen Nederlands woord hebben.

Met de term management control doelen we daarom in de eerste plaats op bepaalde organisatorische instrumenten, processen en activiteiten. Het stellen van doelen voor managers en het afrekenen van managers op hun prestaties is een typisch voorbeeld van management control in deze zin. Daarnaast echter wordt met de term management control ook vaak bedoeld de manier waarop aan de genoemde doelgerichte organisatie van mensen en middelen vorm is gegeven. In deze zin is het bijvoorbeeld mogelijk te spreken over 'goede control' en 'slechte control'. Merchant (1998) definieert goede control als de situatie waarin een geïnformeerd persoon kan vaststellen dat de organisatie met een redelijke mate van zekerheid haar doelen zal halen. Dit betekent vooral dat een dergelijk persoon kan constateren dat er geen grote, nadelige verrassingen zullen plaatsvinden. Merk op dat een dergelijke beschrijving vooral betekent dat een persoon zich een oordeel kan vormen over mogelijke onaangename verrassingen. Het betekent niet dat organisaties die goede control hebben altijd hun doelstellingen zullen halen, of dat organisaties die geen goede control hebben hun doelstellingen nooit halen. Er is geen één-op-één-relatie tussen goede control en het halen van organisatiedoelstellingen. Het gaat in control altijd om de grootte van de *kans* dat de organisatie haar doelen haalt. Bij een goede control is de *kans* hierop groter dan bij organisaties die een slechte control hebben. Een organisatie die haar controlsysteem goed op orde heeft, heeft een kleine kans op het zich voordoen van onaangename verrassingen. Tegenwoordig wordt deze situatie wel aangeduid met de term 'in control'. Een organisatie kent een slechte beheersing indien de kans op onvoorziene, nadelige gebeurtenissen groot is. Een dergelijke organisatie is 'out of control'.

Omdat de kans op negatieve verrassingen een belangrijke rol speelt in het beoordelen van systemen als goede control of slechte control, gaat het bij het ontwerpen van management-controlsystemen vooral om het minimaliseren van negatieve risico's. In dat geval spreken we echter liever van *risicomangement* dan van management control. Een organisatie kan zich immers niet uitsluitend richten op het voorkomen van risico's op een negatieve uitkomst. Risicomangement is derhalve een onderdeel van management control, maar daaraan niet identiek. De idee van control staat daarenboven los van de gedachte of bij het halen van de gestelde doelen de organisatie een grotere kans maakt op overleven. Zo kan men het doel stellen binnen een jaar te worden verkozen tot de beste internetprovider. De beste provider kan echter verlieslatend zijn. Dus ondanks dat het gestelde doel is bereikt, moet dit doel worden gesteld binnen de geldende financiële randvoorwaarden. Een minimumvoorwaarde voor control is derhalve dat de onderliggende doelen niet aantoonbaar strijdig zijn met de overlevingskans van het bedrijf. Zo zagen we eind jaren negentig vele internetbedrijven failliet gaan omdat men de financiële haalbaarheid van de business overdreef. Google maar eens op *internet bubble* om daar voorbeelden van te zien.

### Casus 1.1 Sony halveert winstprognose vanwege PS2

HAARLEM – Ondanks de enorme vraag naar de Playstation 2 heeft het Japanse elektronicaconcern Sony gisteren de winstverwachting gehalveerd. Door problemen met de productie van de chips voor de spelcomputer heeft Sony bij lange na niet zoveel exemplaren kunnen verkopen als was geraamd. Ook de hoge ontwikkelingskosten van de nieuwe Playstation hebben hun tol geëist. De winst in het derde kwartaal zakte naar 613 miljoen dollar, een daling van 23 procent in vergelijking met dezelfde periode in 1999. Voor analisten kwam de aankondiging niet onverwacht. Hun prognoses gingen uit van een vergelijkbare winstdaling. De reden voor de neerwaartse bijstelling zijn de problemen in de chipproductie voor de Playstation 2,

waardoor de introductie op de Amerikaanse en Europese markt noodgedwongen moest worden ingesteld. Het aandeel Sony heeft sinds de introductie van de Playstation 2 in maart 2000 bijna 45 procent van zijn waarde verloren.

Toch zijn de vooruitzichten voor het Japanse bedrijf niet slecht, want de vraag naar de Playstation 2 is groot. De strijd in de spelcomputerwereld lijkt nu vooral te gaan tussen Sony en Microsoft. Concurrent Sega kondigde woensdag aan de productie van de spelcomputer Dreamcast te staken wegens tegenvallende verkopen en zich geheel te richten op de ontwikkeling van software. Later dit jaar brengt Nintendo nog een geheel nieuwe spelcomputer op de markt. Microsoft presenteerde onlangs een eerste model van de X-box, de eigen spelcomputer.

Bron: <http://www.computable.nl>

De betekenis van de verschillende hierboven beschreven concepten kan worden geïllustreerd aan de hand van het bericht over de winstverwachting van Sony (casus 1.1). Door de grote concurrentie op de markt voor spelcomputers moest Sony op enig moment concluderen dat haar eerdere winstverwachting te positief was. Deze verwachting is vervolgens naar beneden bijgesteld. Het is een belangrijke vraag of Sony, op grond van de informatie in dit persbericht, goede of slechte control heeft. Daarbij zijn de volgende constatering van belang:

- 1 Sony rapporteert geen negatieve resultaten, maar stelt haar verwachtingen bij.
- 2 Sony voorziet bepaalde negatieve resultaten en past op grond daarvan haar beleid aan.
- 3 Sony heeft de analisten, dat zijn degenen die de beurs adviseren over de aankoop of verkoop van aandelen, met de mededeling niet verrast.

Op grond hiervan kunnen we waarschijnlijk concluderen dat Sony 'in control' is voor wat betreft deze activiteit en kennelijk over goede control beschikt. Zoals we echter uit het bericht ook kunnen opmaken betekent dit niet dat er geen vervelende gebeurtenissen hebben plaatsgevonden en nog kunnen plaatsvinden. De kostenoverschrijdingen zijn daarvan een goed voorbeeld.

Naast de algemene beschrijving van goede control, moet de beheersing van organisaties volgens Merchant (1998) nog aan een aantal specifieke eisen voldoen. Deze zijn:

- *Goede beheersing is resultaatgericht.* Een organisatie kan duidelijk vaststellen welke resultaten zij nastreeft en of zij deze behaalt.
- *Goede beheersing is toekomstgericht.* Naast kennis over resultaten beschikt een organisatie ook over kennis van de risico's die zij loopt dat zij deze resultaten niet zal behalen, en tevens over de kennis op welke manier zij deze risico's kan opvangen.
- *Goede beheersing is efficiënt.* Een organisatie moet een afweging maken tussen de kosten en baten van beheersing. De kosten van be-

heersing zijn de kosten van alle mensen en middelen die de organisatie inzet om 'goede control' te bereiken. De baten van goede beheersing zijn het verminderde risico dat de organisatie 'out of control' raakt. Perfecte beheersing bestaat bijna niet en is bovendien bijna nooit efficiënt.

Het verschil tussen 'goede control' en 'in control' is niet eenvoudig. We spreken van 'in control' als de eigenschap van een organisatie om zichzelf te corrigeren, zoals we zagen in het Sony-voorbeeld. We geven er de voorkeur aan om te spreken van 'goede control' als de organisatie voldoet aan de genoemde eisen en het moeilijk is om te kunnen vaststellen of een systeem ook deze zelfcorrigerende eigenschap heeft.

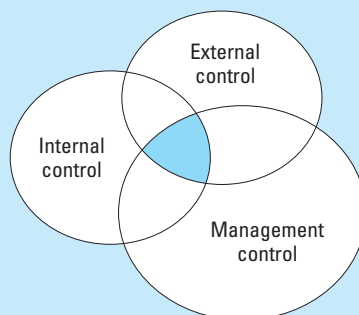
## **1.2 Internal control en management control**

We gaan hier kort in op de overlap tussen de begrippen management control en internal control. Als we internal control definiëren als een proces dat in gang moet worden gezet om redelijke zekerheid te geven over de te halen doelstellingen (COSO-definitie van internal control, paragraaf 2.3 Basisboek Informatie & Control) en we volgen de hierboven genoemde definitie van Merchant die aangeeft dat control slaat op de situatie waarin een geïnformeerd persoon kan vaststellen dat de organisatie met een redelijke mate van zekerheid haar doelen zal halen, dan is het duidelijk dat de begrippen management control en internal control sterk samenhangen. Maar er zijn belangrijke verschillen. Internal control zien we in dit hoofdstuk als het deel van de organisatie dat voorwaarden schept voor de uitvoering van management control. Zo is het onmogelijk om management control vorm te geven tenzij de onderliggende informatie betrouwbaar is. Het is niet mogelijk om management control uit te voeren over activiteiten tenzij in de organisatie onnodige risico's op fraude en fouten worden verkleind. Anderzijds, als de kans op fraude en fouten klein is, wordt het makkelijker managers grotere verantwoordelijkheden te geven en dus vaker aan te spreken op resultaten. Met andere woorden, management control wordt beïnvloed door (het ontwerp van) internal control. Zo zien we internal control in dit boek als een proces waarin de voorwaarden worden geschapen die nodig zijn om control uit te kunnen oefenen. Internal control reikt echter verder. Immers, de integriteit van de verstrekte informatie strekt zich ook uit over de jaarrekening. Internal control ondersteunt derhalve ook de communicatie naar buiten toe. Zonder internal control geen jaarrekening.

Om de relatie nader te duiden wijzen we de lezer graag op het probleem van control bij US Foodservice, een dochter van Ahold (casus 1.2). In het artikel luidt de conclusie dat er te weinig control was over geldstromen. Dat tekort vormt echter gelijktijdig (1) een management-controlprobleem, (2) een probleem van internal control en van (3) external control. Management control omdat we de manager niet tot doelgericht gedrag hebben weten te bewegen. Het is een external-controlprobleem omdat leveranciers, afnemers, vermogensverschaffers en aandeelhouders het Ahold kwalijk hebben genomen dat deze situatie onder haar regime is ontstaan. Hier is echter ook sprake van een internal-controlprobleem. Managers (onder wie US Foodservice-voorzit-

ter Miller) konden contracten afsluiten met leveranciers waarin deze op papier kortingen gaven van anderhalf miljoen dollar, terwijl zij in werkelijkheid slechts één miljoen dollar hoefden te geven aan US Foodservice. Hierdoor werd de winst kunstmatig opgeschroefd, want bij verkoop van de goederen kon men een half miljoen dollar meer winst rapporteren terwijl de resterende één miljoen dollar voor altijd en eeuwig op de balans als vordering achterbleef, althans zo was de bedoeling. Het feit dat frauduleuze contracten konden worden afgesloten en dat deze conform de bedoeling van de fraudeurs administratief werden verwerkt, is een internal control probleem. Hieruit ontstaat vervolgens het external-controlprobleem (geloofwaardigheid Ahold in brede zin) en een management-controlprobleem (managers kunnen niet meer of onvoldoende op doelgericht gedrag worden aangestuurd). Internal control vatten we in dit boek dus op als de zekerstelling rondom de integriteit van informatie. Het maakt niet uit of het dan om contracten gaat of om verwerking in de administratie. De informatie moet integer zijn, afgezet tegen de bedrijfsdoelstelling. In figuur 1.1 beelden we deze relatie uit. De overlapping wordt weergegeven in het gearceerde gedeelte. Hier treffen we dus het US Foodservice-probleem aan.

Figuur 1.1 **Controlrelaties**



### Casus 1.2 **US Foodservice en Ahold**

Een typisch 'Italiaanse' affaire; Zuivelconcern Parmalat had net als Ahold weinig grip op geldstromen. Nog even en Parmalat mag zich slachtoffer van het grootste boekhoudschandaal ter wereld noemen. Vrijdag bleek 3,9 miljard euro zoek, maar dat bedrag loopt in een gekmakend tempo op. Inmiddels spreken betrokkenen over een gat van 9 miljard euro. Het gaat hierbij enerzijds om banktegoeden die wel in de boeken staan, maar volgens de bank niet bestaan. En anderzijds om schulden die volgens de boeken zijn afgelost, maar in werkelijkheid nog gewoon uitstaan. Ter vergelijking: de fraude bij telecombedrijf Worldcom, de huidige recordhouder, had een omvang van 7 miljard dollar. En daarbij

ging het niet zozeer om geld dat zoek was, maar om het verkeerd boeken van kosten. Bij Parmalat lijkt het geld echt verdwenen. Dit roept weer de vraag op hoe het met de kwaliteit van de accountantscontrole is gesteld. Kunnen beleggers na Ahold en Parmalat nog meer grote boekhoudschandalen verwachten in Europa? Ahold-dochter US Foodservice boekte kortingen van leveranciers die nooit werden gegeven. Hierdoor gingen de winstcijfers en de geldstroom steeds meer uiteenlopen. US Foodservice bleef doen alsof de winst steeg, maar in werkelijkheid kwam er steeds minder geld binnen. Accountant Deloitte – die ook de boeken van Parmalat controleert – zag lange tijd niets. De controleurs stuurden alleen een briefje naar de leveranciers om te vragen of ze de kortingen hadden gegeven.



Of het geld ook op de rekening binnenkwam controleerden ze niet. Bij Parmalat vond de controle op dezelfde manier plaats. De accountant stuurde een brief naar de Bank of America om te vragen of er inderdaad 3,95 miljard euro op de rekening stond. De bank antwoordde dit voorjaar bevestigend. Later bleek de brief vals, net als de brieven die de leveranciers van Ahold hadden verstuurd. Zo'n vervalsing is niet al te moeilijk. De accountant mag zelf geen tegoeden controleren bij de banken, want dat valt onder het bankgeheim. Hij moest Parmalat dus vragen om dat te doen en hem vervolgens een afschrift te sturen. Hierdoor wordt het voor bedrijven relatief eenvoudig te vervalsen. Bij de leveranciers van Ahold gold hetzelfde. Er zijn meer overeenkomsten. Zowel Ahold en Parmalat hadden weinig zicht op hun geldstromen. Alleen de winst werd voorspeld, de geldstroom niet, constateerde interim financieel directeur Dudley Eustace, die de puinhoop bij Ahold moest opruimen. De Brit had dit in zijn lange carrière nog nooit meegemaakt, verklaarde hij nog onlangs in de Volkskrant. Parmalat lijdt aan het hetzelfde euvel. 'Ze hebben geen goed cash management', zegt een betrokkene in de Wall Street Journal. 'Het geld vloog alle kanten op.' Een slecht cash management maakt een bedrijf kwetsbaar voor fraude. Het wordt makkelijker om winsten te boeken die niet bestaan. Er zijn ook grote verschillen. In de goedkeuring van het jaarverslag van Parmalat maakt Deloitte een uitdrukkelijk voorbehoud. '49 Procent van de bezittingen (waaronder de rekening bij Bank of America, red.) zijn onderzocht door andere accountants',

staat er te lezen. Parmalat wordt gecontroleerd door een bonte verzameling accountants, die hun onderzoeken niet altijd even goed op elkaar afstemmen. In West-Europa komt die constructie minder vaak voor. Ook hebben Zuid-Europese concerns vaker een hele kerstboom aan bedrijven opgetuigd met uitlopers tot op de Kaaimaneilanden, Panama en Mauritius. Hierdoor is het voor accountants lastig het geldspoor te volgen. Dat maakt het boekhoudschandaal bij Parmalat in de eerste plaats tot een typisch Zuid-Europese en misschien zelfs tot een typische Italiaanse affaire. Het melkconcern Parmalat gaat uitstel van betaling aanvragen. Dat heeft het bedrijf dinsdagavond aangekondigd. Het Italiaanse Openbaar Ministerie is inmiddels een onderzoek naar de boekhoudfraude begonnen. De Bank of America heeft een aanklacht ingediend tegen Parmalat. Eerder op de dag vaardigde de Italiaanse regering een nooddecreet uit voor de redding van grote concerns met financiële problemen. Het decreet lijkt vooral als uitstel van betaling voor Parmalat bedoeld. De regering-Berlusconi wil met de maatregel arbeidsplaatsen redden. Bij Parmalat gaat het in Italië om vierduizend banen. Circa vijfduizend boeren zijn afhankelijk van melkleveranties aan het concern. Door het decreet kunnen grote bedrijven doordraaien, ondanks de torenhoge schulden. De maatregel geeft bedrijven de tijd een reorganisatie door te voeren. Dit gebeurt onder streng toezicht van de overheid.

Bron: de Volkskrant, 24 december 2003

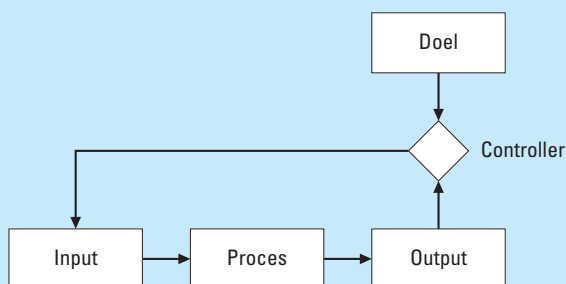
### 1.3 Management control als cybernetisch proces

Naast het waarom van management control is het belangrijk het hoe en wat van management control te bespreken. Wat bedoelen we precies met een organisatie die 'in control' is en waarom kunnen organisaties eventueel 'out of control' zijn. Tot nu toe beschreven we deze situaties alleen maar op basis van de gevolgen. Een organisatie die 'in control' is zal een relatief grote kans hebben haar doelstellingen te bereiken. Het omgekeerde geldt voor een organisatie die 'out of control' is. De vraag is echter door welke oorzaken een organisatie 'out of control' kan raken.

Met behulp van het cybernetische model van de regelkring zoals onder andere door Otley & Berry (1980) geschetst, kunnen we het begrip beheersing beter doorgronden en de vraag beantwoorden wanneer we in het algemeen kunnen spreken van een proces dat 'in control' is. Het cybernetische model beschrijft een proces waarin inputs (mensen en middelen) in een proces (productie of handel) worden samengebracht om bepaalde outputs (producten of diensten) te produceren. Een centrale rol in dit proces wordt ingenomen door de 'controller' die verant-

woordelijk is voor de beheersing van het proces. Met de controller wordt in dit geval niet een specifieke persoon bedoeld, maar wordt de beheersingsrol aangeduid die door een mens maar soms ook door een automatisch proces kan worden uitgevoerd. Otley & Berry (1980) onderscheidden vier elementen van een proces die noodzakelijke en voldoende voorwaarden zijn om te kunnen spreken van beheersing van dat proces. Deze elementen zijn in figuur 1.2 weergegeven.

Figuur 1.2 **Cybernetisch controlmodel**



Ten eerste moet een proces een *duidelijke en meetbare doelstelling* hebben willen we kunnen bespreken van de beheersing van dat proces. Zonder dat een organisatie of een organisatieonderdeel op de een of andere wijze duidelijk weet wat haar doelstelling is, kan in feite niet van beheersing worden gesproken. Deze doelstelling wordt niet door het controlproces bepaald, maar komt van buiten het proces. Zij is dus voor het proces en voor degene die het proces beheerst, de ‘controller’, in principe een gegeven. Het hebben van een doelstelling is noodzakelijk, maar in de praktijk niet zo eenvoudig. De beschrijving in casus 1.3 geeft een overzicht van de doelstellingen van Unilever.

### Casus 1.3 **Missie Unilever**

Het is de missie van Unilever vitaliteit toe te voegen aan het leven. Wij voorzien in de dagelijkse behoefte aan voeding, hygiëne en persoonlijke verzorging met merken die mensen helpen zich goed te voelen, er goed uit te zien en meer uit het leven te halen.

Door onze diepe wortels in plaatselijke culturen en markten overal ter wereld staan wij dicht bij de consument en dat vormt een solide basis voor toekomstige groei. Wij stellen onze rijkdom aan kennis en internationale ervaring ten dienste van lokale consumenten – een ware multilokale multinational.

Succes op langere termijn vereist dat wij aan onszelf bijzondere eisen stellen qua prestatie en productiviteit. Dit houdt in dat wij efficiënt samenwerken, openstaan voor nieuwe ideeën en dat we voortdurend willen leren.

Ook vinden wij dat wij om te slagen hoge gedragsnormen moeten aanhouden ten opzichte van iedereen met wie we werken, de samenleving en het milieu.

Dat is onze koers naar duurzame winstgevendende groei en blijvende meerwaarde voor onze aandeelhouders, onze mensen en onze zakenrelaties.

Bron: <http://www.unilever.nl>

Uit deze beschrijving blijkt dat organisaties over het algemeen niet één doelstelling, maar vele doelstellingen proberen na te streven. Voor *ondernemingen* geldt in ieder geval een financiële doelstelling, bijvoorbeeld maximale winst of maximale aandeelhouderswaarde. Daarnaast echter streven ondernemingen veelal naar niet-financiële doelen die de kwaliteit van de producten en diensten betreffen of de tevredenheid van de klanten. Dit zijn echter geen zelfstandige doelen, maar doelen waarvan het behalen zal bijdragen aan de uiteindelijke financiële doelen van winst en aandeelhouderswaarde. Voor niet op winst gerichte organisaties gelden vaak ideële doelen, zoals het verbeteren van natuur en milieu. In casus 1.4 staan de doelstellingen van Greenpeace beschreven.

#### Casus 1.4 Doel Greenpeace

Het doel van Stichting Greenpeace Nederland is vastgelegd in haar statuten (1995).

Concreet vertaalt zich dat naar de volgende campagnedoelen:

- Duurzaam beheer van oceanen, zeeën en rivieren en duurzame visserij.
- Duurzaam beheer van de bossen wereldwijd; meer recycling van hout en papier.
- Genetisch gemanipuleerde gewassen van het veld en uit ons voedsel.
- Stop klimaatverandering door efficiënt gebruik van schone energie uit wind, zon en biomassa.
- Stop kernenergie.
- Een wereld zonder kernwapens.
- Verplichte vervanging van schadelijke stoffen door veilige alternatieven.

Bron: <http://www.greenpeace.nl>

Hoewel de doelstellingen van Unilever en Greenpeace duidelijk lijken, zijn ze dat niet. Zelfs financiële doelstellingen zijn niet altijd duidelijk. Wat betekent immers maximale winst? Kan dat ook een verlies zijn? Geldt de maximalisatiedoelstelling per jaar, of geldt deze voor de gehele levensloop van de onderneming? Voor de ideële doelstellingen van Greenpeace geldt deze vraag ook. Wanneer moeten alle genoemde doelstellingen worden gehaald? Over één jaar of over tien jaar? Sommigen beweren dat kernenergie wellicht de beste oplossing biedt voor de klimaatproblemen. Zijn de doelstellingen van Greenpeace daarmee niet onderling strijdig? Vanwege deze praktische problemen bij het formuleren van algemene doelstellingen van organisaties is het veelal onmogelijk om te bepalen of de doelen gehaald zijn. Organisaties zullen dus deze algemene doelstellingen telkens moeten *concretiseren* ofwel *operationaliseren* voor een bepaalde periode. De doelstelling van maximale winst wordt dan vertaald in een concrete doelstelling voor de winst van een bepaald jaar. De doelstelling van milieuverbetering kan dan worden vertaald in een aantal acties waarmee Greenpeace de aandacht op het milieu weet te richten. We moeten ook vaststellen dat de doelstellingen van een organisatie voor een bepaalde periode niet vanzelf ontstaan. De meeste organisaties besteden daarom expliciet aandacht aan de formulering van doelen, in een proces dat strategische planning wordt genoemd. De uitkomsten van het proces van strategische planning vormen daarom het startpunt van de controlcyclus, die begint met het formuleren van concrete doelen. Andere voorwaarden voor procescontrol zijn de mogelijkheid realisatie van doelen te kunnen meten, te kunnen kiezen uit alternatieven en kennis te hebben van potentiële uitkomsten.

### **Concrete doelen**

Zoals bovenstaande voorbeelden laten zien blijft het formuleren van concrete doelen voor organisaties een belangrijk maar lastig probleem. Immers, er kan sprake zijn van:

- meerdere doelen die met elkaar om aandacht strijden;
- moeilijk meetbare doelen waardoor het management niet weet of ze zijn gehaald;
- tegenstrijdige doelen waardoor de keuze voor het ene doel ten koste gaat van de kans op het bereiken van het andere doel.

### **Metten van doelrealisatie**

Ten tweede moet om van procesbeheersing te kunnen spreken de output van een proces eenduidig kunnen worden gemeten. Dit is nodig om, door middel van een vergelijking van werkelijke uitkomsten met de in de doelstellingen vastgelegde beoogde uitkomsten, zich een oordeel te kunnen vormen over het al dan niet gehaald hebben van de doelstellingen. Dit betekent dat we van een proces moeten kunnen vaststellen welke producten en diensten het proces heeft opgeleverd en hoeveel. Om te kunnen vergelijken met de doelstellingen moet deze output van het proces worden uitgedrukt in dezelfde grootheden als waarin de doelstellingen zijn uitgedrukt die zijn nagestreefd. Er kan niet worden gesproken van de beheersing van organisaties, organisatieonderdelen of het gedrag van individuele managers als er wél een doelstelling is, maar niet kan worden bepaald of deze doelstelling is gehaald. Voor de outputs gelden min of meer dezelfde vragen die zich voordoen ten aanzien van de doelstellingen van de organisatie. Als er sprake is van meerdere concrete doelstellingen, zegt het halen van elk van deze doelstellingen minder over het halen van de algemene doelstelling. Een voorbeeld betreft de onderneming die in een jaar haar klanttevredenheid heeft weten te verhogen, maar die haar winstdoelstelling voor het jaar niet heeft gehaald. Het is moeilijk te bepalen of deze onderneming haar algemene doelstelling nu wel of niet heeft gehaald, doordat de klanttevredenheid wellicht in een volgend jaar tot meer omzet en een hogere winst kan leiden. Parallel aan de opmerkingen ten aanzien van de doelstellingen, concluderen we dat concrete meting van de output belangrijk is, maar dat die wordt bemoeilijkt door het bestaan van:

- meerdere prestaties;
- moeilijk meetbare prestaties;
- tegenstrijdige prestaties.

### **Beschikbaarheid van alternatieven**

Wil een proces in principe beheersbaar zijn, dan moet, ten derde, de controller beschikken over instrumenten die hem in staat stellen over te gaan tot corrigerende acties. Hij moet kunnen bijsturen als aan het einde van een periode wordt geconstateerd dat de outputs niet overeenstemmen met de doelstellingen. Tot bijsturende acties behoren: het verhogen van de inputs of het veranderen van het proces. In de praktijk zijn er meestal verschillende bijsturende acties mogelijk. Verandering van leverancier zou een bijsturing kunnen betekenen op het normale proces indien men de nieuwe leverancier nooit eerder inschakelde. Dergelijke ingrepen moeten er met een redelijke mate van zekerheid voor zorgen dat het verschil tussen de werkelijke outputs en de doelstellin-

gen wordt gereduceerd. Soms echter laten acties zich niet bijsturen, maar wordt de doelstelling aangepast. In het voorbeeld van Sony in casus 1.1 was dat het geval. In een later jaar moet men dan proberen alsnog de eerdere doelstellingen te halen. Het niet kunnen bijsturen van acties kan worden veroorzaakt door:

- onvoldoende middelen om de input te verhogen;
- onvoldoende mensen;
- ontbreken van kennis over welke acties moeten worden genomen om bij te sturen.

### **What-if**

Ten vierde dient een zogeheten ‘voorspellend model’ beschikbaar te zijn. Met een voorspellend model wordt bedoeld dat de controller over een zodanig goede kennis van het proces en van de relaties tussen input en output beschikt dat hij op basis daarvan de geschikte corrigerende acties kan kiezen. Het totaal van voorspellende modellen van bedrijfsprocessen wordt tegenwoordig wel aangeduid met de term bedrijfsmodel.

Als een proces niet leidt tot het halen van de doelstellingen moet de controller derhalve de oorzaak daarvan vaststellen en wegnemen. Als dergelijke kennis ontbreekt kan enerzijds niet worden verklaard waarom de doelen niet zijn gehaald en kan anderzijds geen correctie plaatsvinden. Er zijn in werkelijkheid echter verschillende redenen waarom controllers niet over een dergelijk voorspellend model beschikken. De noodzakelijke complexiteit van processen zorgt ervoor dat soms geen control kan worden bereikt. Dat wil zeggen dat de systemen ‘out of control’ raken. De volgende factoren dragen hieraan bij:

- processen hebben vaak meerdere doelstellingen;
- output is vaak moeilijk te meten;
- bijsturende acties zijn niet altijd beschikbaar.

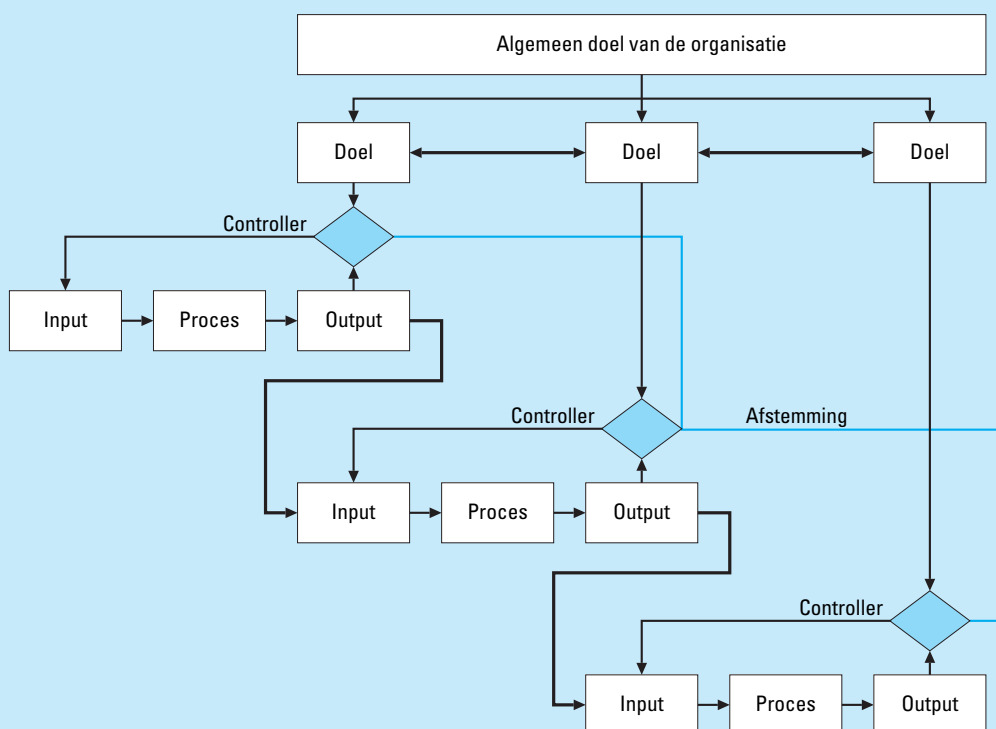
Bij een permanente dreiging van ‘out of control’ dient de vraag gesteld te worden of men de onderliggende activiteiten dan moet staken. Immers, wat heeft het voor zin een taak uit te oefenen die onbeheersbaar is? Veel bedrijfsbeëindigingen worden afgedwongen door het gebrek aan control. Echter ook het besluit om activiteiten niet langer uit te voeren kan worden gezien als een alternatief. Zo is het besluit van een universiteit om een restaurant te outsourcen vaak ingegeven door het punt dat universiteiten restaurants slechter kunnen beheersen dan speciaal daartoe ingerichte organisaties (bijvoorbeeld NH, Golden Tulip).

## **1.4 Management control als gedragsvraagstuk**

In de bovenstaande, cybernetische, beschrijving van control hebben we in het midden gelaten wie of wat een controller precies is. Sterker nog, de controller kan, zo zeiden we, zowel een persoon zijn als een automaat. Een bekend voorbeeld van een eenvoudige cybernetische controlcyclus is die van temperatuurbeheersing door middel van een thermostaat. Het doel, een bepaalde temperatuur, wordt nagestreefd via een eenvoudig proces, waarin de huidige toestand (temperatuur nu) als input wordt gebruikt om een keuze te maken (wel of niet de verwarming aan laten slaan). Als voor dat laatste wordt gekozen, is de warmte

na verbranding de output van het proces. Deze wordt dan wederom gemeten in graden Celsius door de thermostaat. In dit geval is de thermostaat de controller en spreken we van een mechanistisch proces. In een dergelijk proces zijn de doelen helder en eenduidig (temperatuur in graden Celsius), is de output goed meetbaar (warmte in graden Celsius), bestaat de mogelijkheid om bij te sturen (gasverbranding verhogen) en is er ook een voorspellend model volgens welke de verbranding van gas op voorspelbare wijze resulteert in de productie van warmte. Door deze opeenvolging van systematische stappen is het systeem 'in control', omdat de doelstelling steeds wordt gehaald door continue tussentijdse bijsturing. Een dergelijk systeem is onvergelijkbaar veel complexer dan het systeem van temperatuurbeheersing. In werkelijkheid bestaan organisaties niet uit één proces maar uit diverse processen, waartussen het verband niet bij voorbaat duidelijk is. Dit betekent ook dat er verschillende 'controllers' nodig zijn die op verschillende plekken in de organisatie al dan niet tot bijsturing moeten beslissen en die hun acties op een of andere manier op elkaar zullen moeten afstemmen. Figuur 1.3 beeldt deze situatie uit.

Figuur 1.3 **Cybernetische control in een complexe organisatie**



Hoewel ook voor complexe processen het cybernetische model wellicht dienstig is als illustratie voor de structuur van management control, moeten we dit model loslaten zodra we de werking van controlsystemen in complexe organisaties willen begrijpen. Cruciaal is dat werkelijk-

ke organisaties niet worden bevolkt door mechanische controllers, maar door mensen van vlees en bloed. We duiden de groep die zich vooral met de besturing en bijsturing van processen bezighoudt aan met de term managers. De reden dat organisaties vooralsnog vooral uit mensen bestaan is juist gelegen in het feit dat veel van de te besturen bedrijven dermate complex zijn dat ze niet zijn te mechaniseren. Mensen zijn creatiever dan machines, kunnen in grotere mate omgaan met complexiteit en kunnen beter inspelen op veranderingen. Organisaties vertrouwen op de kundigheid van mensen en geven hen vrijheid om bepaalde handelingen te verrichten. Management control gaat daarom niet zozeer om het beheersen van mechanische processen maar om het beheersen van het gedrag van diegenen die voor de besturing (uitvoering) van die processen verantwoordelijk zijn.

Het blijkt dat deze subgroep, die we met de term managers aanduiden, een aantal kenmerkende eigenschappen bezit die de behoefte aan beheersing van juist hun gedrag vergroten. Ten eerste is het een kerntaak van managers in het algemeen om abstracte, overkoepelende en lange-termijndoelen in kortetermijndoelen te vertalen. Ten tweede moeten managers deze doelen in concrete kortetermijnacties kunnen vertalen. Ten derde spelen managers een cruciale rol in de planning en afstemming van de doelen van verschillende delen in de organisatie. Dit alles verklaart de aandacht voor *management control*, maar laat uiteraard onverlet dat het begrip manager niet altijd even helder is en dat het 'management' soms moeilijk als zelfstandige groep is af te bakenen. In dit verband verstaan we dus onder een manager elke medewerker die namens het bedrijf toeziet op de deugdelijke uitvoering van een of meer processen die zich in de organisatie voltrekken.

Een manager houdt derhalve toezicht op het functioneren van anderen en neemt zelf beslissingen die op procesuitkomsten van invloed zijn. Als hij 'meewerkend' voorman is, is hij bovendien gewoon medewerker.

De behoefte aan management control komt voort uit het feit dat managers weliswaar over kennis en vaardigheden beschikken om in te spelen op de behoeften van de organisatie, maar dat die kennis en vaardigheden niet onbeperkt zijn. Er is, met andere woorden, een aantal oorzaken van het feit dat managers niet vanzelfsprekend bijdragen aan het halen van de organisatiedoelstellingen. Deze vloeien voort uit de voorgaande typering van de complexiteit van werkelijke processen. Een algemeen uitgangspunt voor het begrijpen van het gedrag van individuen in organisaties is dat zij in principe vrijheid van handelen hebben. Zoals gezegd zijn het ook juist deze vrijheid van handelen en de daaraan verbonden creativiteit en vaardigheden van individuen die voor organisaties van levensbelang en zelfs een reden voor hun bestaan zijn. Merchant (1998) identificeert drie zogenoemde controlproblemen die voortvloeien uit beperkingen waarmee managers te kampen kunnen hebben.

- Managers kunnen een gebrek aan richting hebben.
- Managers kunnen een gebrek aan motivatie hebben.
- Managers kunnen een gebrek aan kennis, kunde of aanleg vertonen.

Managers hebben een zogenaamd *gebrek aan richting* als hen niet duidelijk is wat de organisatie precies van hen verlangt en wat medewerkers precies moeten doen. Dit probleem houdt direct verband met onze

constatering dat in veel complexe organisaties er van nature weinig duidelijke en meetbare doelstellingen bestaan. De belangrijkste implicatie voor management control is dat we controlsystemen nodig hebben die het mogelijk maken de doelstellingen van de organisatie en van haar onderdelen te realiseren.

Managers hebben een zogenaamd een *gebrek aan motivatie* als ze ondanks dat ze weten wat de organisatie van hen verlangt, niet geneigd zijn de gewenste acties uit te voeren. De oorzaak ligt in het verschil tussen de individuele en persoonlijke doelstellingen van de manager en de doelstellingen van de organisatie. Dit probleem bestaat uit het risico van 'luiheid', suboptimale beslissingen en zelfs fraude. Controlsystemen moeten derhalve bijdragen aan de congruentie tussen de doelen van de organisatie en het individu door het verstrekken van de juiste prikkels aan managers.

Ten slotte kunnen we bij managers soms een gebrek aan kunde, kennis of aanleg constateren. In dat geval weten en willen managers wellicht graag de doelstellingen van de organisatie met hun acties nastreven, maar staan persoonlijke beperkingen een goed presteren in de weg. In dat geval hebben managers, als het ware, geen goed 'voorspellend model' van het proces waarvoor ze verantwoordelijk zijn. Voor management control systemen betekent dit eens te meer dat een manager niet zonder meer het proces waarvoor hij verantwoordelijk is, kan beheersen. Er zullen controls moeten worden gebruikt die, in dit geval, ervoor zorgen dat de juiste managers op de juiste plek zitten.

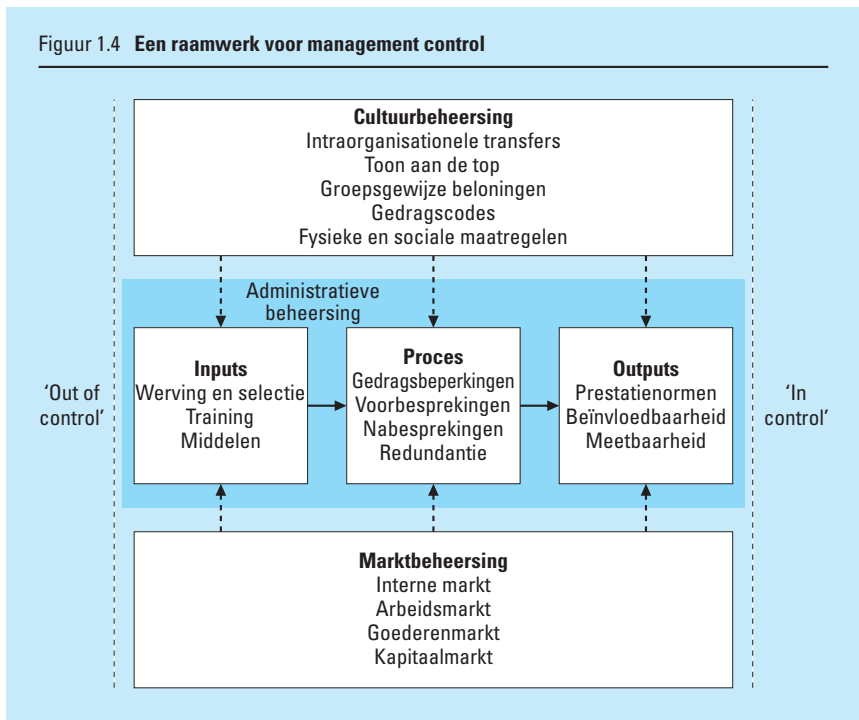
## **1.5 Management control als ontwerpvoorbeeld**

Het zijn in essentie de geschetste controlproblemen die ertoe leiden dat een organisatie zogenoemde controls gebruikt. We definiëren controls als die elementen van de organisatie die ertoe bijdragen dat managers doelgericht gedrag vertonen. Omdat dit doelgericht gedrag wordt gehinderd door de drie genoemde controlproblemen, kunnen we controls ook definiëren als die maatregelen die de organisatie neemt om de problemen van gebrek aan richting, gebrek aan motivatie en gebrek aan kunde, kennis en aanleg van haar managers te verkleinen. In hun totaliteit kunnen controls worden gezien als de 'bouwstenen' van een zogenoemd controlsysteem. In figuur 1.4 is een overzicht gegeven van de controls die we onderscheiden.

In de rest van dit boek komen de elementen die in een bepaalde orde het te bouwen management control systeem vormen uitgebreid aan de orde. We zullen bespreken hoe beloningssystemen in elkaar zitten en hoe prestaties kunnen worden gemeten (deel 2). We zullen ook bespreken hoe accountinginformatie kan helpen bij het nemen van beslissingen en hoe de verschillende ontwerpen van invloed zijn op het (dis)functioneren van de organisatie (deel 3). Maar vooraf willen we hieronder een overzicht geven van de soorten controls die beschikbaar zijn om de genoemde controlproblemen het hoofd te bieden. We willen dus ingaan op de vraag hoe controls in de wereld staan en onder welke omstandigheden ze helpen een grotere mate van control te bereiken. Door deze controls zo te presenteren maken we duidelijk dat het bouwen van een management control systeem van essentiële bete-



Figuur 1.4 Een raamwerk voor management control



kenis is voor management control. We onderscheiden hierbij verschillende typen controls en zullen bespreken hoe deze invloed hebben op de persoon van de manager en de organisatie daaromheen, op de activiteiten van de manager en de resultaten van de manager. We maken een onderscheid tussen

- 1 marktbeheersing
- 2 cultuurbeheersing
- 3 administratieve beheersing.

### 1.5.1 Marktbeheersing

Een organisatie kan worden omschreven als een doelrealiserend samenwerkingsverband van verschillende individuen. Veel van het gedrag van deze individuen wordt direct of indirect beïnvloed door de verschillende markten waarop de organisatie opereert. Het mechanisme dat voor deze vorm van beheersing zorg draagt wordt het prijsmechanisme ofwel het marktmechanisme genoemd.

Organisaties hebben met verschillende markten te maken. Aan de inkoop- en verkoopkant is er de markt voor goederen en diensten, waarop toeleveranciers en afnemers opereren. Naast deze markten onderscheiden we de arbeidsmarkt en de kapitaalmarkt. Het idee achter marktbeheersing is dat een organisatie, tot op zekere hoogte, op de werking van de markt kan vertrouwen. De verkoopmanager van een bepaalde onderneming zal het product van de organisatie op de markt aanbieden. Hiervoor zal door concurrentie een eerlijke prijs totstandkomen waartegen het betreffende product kan worden verkocht. We spreken hier van beheersing omdat de markt de verkoopmanager als het ware helpt

een zo hoog mogelijke prijs te halen, hetgeen in het belang is van de organisatie. Wel moet dan nog worden beoordeeld of inderdaad de hoogst mogelijke prijs uit de markt is gehaald. Dat kan door de gerealiseerde prijs te vergelijken met in het verleden of door anderen behaalde prijzen. Op de inkoopmarkt, de arbeidsmarkt en de kapitaalmarkt spelen vergelijkbare processen. Op de kapitaalmarkt is bovendien veel informatie openbaar over de prijs van kapitaal, zoals over geldende rentestanden. We noemen deze markt daarom relatief efficiënt. Dit maakt beheersing van de rentekosten relatief eenvoudig. Veel markten zijn niet efficiënt en dat is de oorzaak waardoor organisaties niet alleen van marktbeheersing afhankelijk kunnen zijn. We spreken in dit verband van marktfalen en marktonvolkomenheden. De belangrijkste oorzaken hiervan zijn:

- Er is niet altijd informatie aanwezig over de prijzen die hadden kunnen worden gerealiseerd. Er is namelijk *informatie-asymmetrie* tussen vragers en aanbieders op markten.
- Producten en diensten zijn tussen aanbieders en vragers niet altijd vergelijkbaar omdat ze veelal niet homogeen zijn.
- Niet alle markten zijn voor elke organisatie toegankelijk als gevolg van geografische, technologische en institutionele factoren zoals wet- en regelgeving.
- Niet elke organisatie streeft naar winstmaximalisatie en de totstandkoming van prijzen wordt beïnvloed door het bestaan van belastingen of subsidies als gevolg van overheidsinmenging.

Er zijn veel organisaties die proberen de beheersingsmethodiek via markten binnen de organisatie te simuleren. Deze organisaties werken dan met afdelingen die met elkaar afspraken maken over de te verrichten activiteiten en die voor deze activiteiten een bepaalde prijs betalen. Als het gaat om de levering van goederen spreken we veelal over ‘transferprijzen’. Als het gaat om diensten spreken we van service level agreements. Men probeert vaak de markt zoveel mogelijk te benaderen, bijvoorbeeld door de managers relatief vrij te laten in het vaststellen van leveranties en prijzen. De reden hiervoor zullen we in het volgende hoofdstuk duiden, maar komt erop neer dat waar marktwerking mogelijk is dit tot efficiëntere oplossingen leidt dan wanneer marktwerking wordt gemedend.

### 1.5.2 Cultuurbeheersing

Het begrip cultuur is veelzijdig en betekent niet voor iedereen hetzelfde. Zo wordt met cultuur onder meer bedoeld:

- alles wat door menselijk handelen is gemaakt, ofwel alles behalve de ongerepte natuur;
- de leefstijl van een samenleving; de vorm, inhoud en geestelijke gerichtheid van menselijk handelen;
- de mentale programmering van de leden van een bepaalde samenleving;
- een groep van specifieke materiële en immateriële, rationele en gevoelsmatige kenmerken, die een maatschappij of sociale groep karakteriseren;
- een set van waarden die de mens voorziet van bestaans- en handlingsredenen;
- dat deel van menselijke activiteit dat tastbare representaties maakt van de waarden en normen, opvattingen, tradities en leefstijlen.

Hoewel deze definities verschillen, gaan ze alle over de mens en de normen en waarden waaraan menselijk gedrag moet voldoen. Het benadrukken van cultuur als beheersingsmechanisme is dan ook gestoeld op het feit dat mensen zich in het algemeen aan bepaalde normen en waarden houden, ook als die niet expliciet zijn beschreven of gekoppeld aan beloning of straf. Voor management control hebben we het overigens vooral over organisatiecultuur, in tegenstelling tot nationale cultuur. Uit de definities hierboven blijkt al dat het begrip cultuur moeilijk eenduidig is te vatten. Dat betekent ook dat cultuur binnen organisaties moeilijk is te beïnvloeden en te veranderen. Er zijn wel diverse bronnen van cultuur aan te merken, zoals ten eerste de normen, waarden en gedrag van de oprichter, eigenaar of topmanager van de organisatie. Het blijkt dat het uitdragen van ideeën en het tonen van bepaald gedrag een voorbeeldfunctie heeft voor managers in de organisatie. Een andere bron van cultuur is de cultuur zoals die via medewerkers de organisatie binnenkomt. Dit kan samenhangen met de nationale cultuur waaruit die medewerkers afkomstig zijn, of de cultuur die samenhangt met de professe van de meerderheid van de werknemers, bijvoorbeeld in de medische sfeer (zie casus 1.5).

#### Casus 1.5 Veiligheid patiënten in ziekenhuizen moet beter

DELFT (ANP) - Hoe voorkom je dat bij de verpleging en verzorging van patiënten in ziekenhuizen fouten worden gemaakt? Door schuldigen te straffen of door een cultuur en mentaliteit te introduceren die fouten voorkomt? Minister Hoogervorst van Volksgezondheid besprak het onderwerp donderdagmorgen bij een ontbijtbijeenkomst in het Delftse Reinier de Graaf Gasthuis met verpleegkundigen uit het hele land.

Volgens de minister moeten verpleegkundigen fouten, bijvoorbeeld bij het toedienen van medicijnen,

durven melden zonder dat ze meteen gevaar lopen ontslagen te worden. Maar aan de andere kant moeten er, volgens hem, in ernstige gevallen maatregelen kunnen worden genomen tegen werknemers die door fouten patiënten in gevaar brengen.

Veel van de aanwezige verpleegkundigen vonden dat er op de werkvloer veel aandacht moet worden besteed aan het voorkomen van fouten in het dagelijkse werk. Ze stelden dat verpleegkundigen over het algemeen opener over fouten durven te zijn dan menig arts.

Bron: ANP, 27 oktober 2005

Hoewel cultuur altijd vanzelf ontstaat betekent dat niet per definitie dat ook de juiste cultuur ontstaat. Met de juiste cultuur bedoelen we in dit verband die organisatiecultuur die bijdraagt aan het bereiken van de organisatie doelstellingen. Organisaties moeten dus alert zijn op hun cultuur en dat doen ze door actief aandacht te besteden aan cultuurbeheersing. Cultuurbeheersing is erop gericht sociale controle en zelfcontrole te stimuleren. Simons (1995) meent dat dit door een bepaald type controls, de zogenoemde 'beliefs systems', kan worden bewerkstelligd. Er zijn vijf categorieën controls te benoemen die gezien kunnen worden als instrumenten die de organisatie doelbewust kan inzetten als cultuurbeheersingsinstrumenten:

- 1 intraorganisationele transfers;
- 2 toon aan de top;
- 3 groepsgewijze beloningen;
- 4 gedragscodes;
- 5 fysieke en sociale maatregelen.

### **Intraorganisatorische transfers**

Organisaties gebruiken soms een mechanisme waarmee (nieuwe) medewerkers binnen de organisatie op meerdere plekken aan het werk gaan. Dat kan gaan om een financieel manager, die in de loop van zijn carrière van meerdere eenheden de financiën beheert, of een commercieel manager die in de loop van zijn carrière de verantwoordelijkheid draagt voor verschillende productgroepen. Het gevolg van deze uitwisseling is dat er door de organisatie heen een meer homogene cultuur ontstaat. In plaats daarvan is in organisaties waar medewerkers veelal op dezelfde plaats blijven zitten vaak sprake van ingesleten gedragspatronen. De functionaliteit van deze manier om de cultuur te beïnvloeden hangt af van de lengte van de gemiddelde carrière binnen een onderneming. Daarnaast kan een veelvuldig wisselen van werkplek stuiten op economische bezwaren omdat medewerkers te veel tijd kwijt zijn met 'inwerken'.

### **Toon aan de top**

Tegenwoordig is er veel aandacht voor de zogenoemde 'toon aan de top' van de organisatie. Het blijkt dat het gedrag van medewerkers voor een deel bestaat uit het imiteren van het gedrag van de leiding van de organisatie. Uit de managementliteratuur weten we dat dit komt doordat de leiding van de organisatie niet alleen verantwoordelijk is voor het aansturen en beheersen van de organisatieactiviteiten, maar ook als 'rolmodel' functioneert. Het gevolg hiervan is dat het topmanagement in woord en gedrag het goede voorbeeld moet geven. Zo zal het management, als het vindt dat de organisatie haar milieuprestaties moet verbeteren, dit in woord en daad bekrachtigen. In dit verband zou het management kunnen laten zien dat het milieu hem werkelijk ter harte gaat door af en toe zichtbaar het openbaar vervoer te gebruiken.

### **Groepsgewijze beloningen**

We zullen in dit boek een aantal malen aandacht besteden aan het belonen van managers, omdat blijkt dat beloning een sterke prikkel kan opleveren voor doelgericht gedrag van managers. Beloning heeft echter ook een aantal afgeleide effecten. Zo blijkt dat men groepsgericht gedrag van medewerkers kan stimuleren door deze medewerkers als groep te benaderen en te belonen op basis van de resultaten van de groep, in plaats van het individu. Groepsgewijs belonen houdt in dat er een groepsdoelstelling wordt geformuleerd, dat bij het behalen ervan ieder groepslid een gelijke bonus ontvangt en dat er daardoor een prikkel ontstaat voor groepsleden om niet alleen zelf harder te werken, maar ook te letten op de activiteiten van de groepsleden. Het idee is dat er hierdoor een cultuur van samenwerking en gemeenschappelijk belang ontstaat.

### **Gedragscodes**

Gedragscodes zijn op papier gestelde regels die omschrijven welke doelen de organisatie nastreeft en welke normen en waarden hiervoor van elk van de werknemers worden gevraagd. Ze bevatten derhalve altijd informatie over de wijze waarop het topmanagement wil dat de organisatie functioneert. Voorbeelden van dergelijke documenten zijn: 'mission statements', credo's, vision statements, ethische codes en uitgedragen managementfilosofieën. De meeste grotere organisaties hebben wel de een of andere code gedefinieerd, die positief ('Iedereen in de

organisatie moet .....') of negatief ('Het is verboden .....') is geformuleerd. Uiteraard zijn gedragscodes pas effectief als ze goed worden gecommuniceerd, als naleving ervan wordt gecontroleerd en als het management door middel van naleving het goede voorbeeld geeft.

### **Fysieke en sociale maatregelen**

Organisaties hebben naast bovengenoemde methoden nog tal van maatregelen tot hun beschikking die bijdragen aan de vorming en instandhouding van een bepaalde organisatiecultuur. We maken een onderscheid tussen fysieke maatregelen, die zichtbaar of tastbaar zijn en sociale maatregelen. Fysieke maatregelen betreffen bijvoorbeeld de inrichting van kantoren, kledingvoorschriften en de auto's waarin medewerkers rijden. In een organisatie waar men de hiërarchie wil benadrukken, zullen de maatregelen tussen hogere en lagere organisatie-niveaus verschillend zijn. Omgekeerd zal een organisatie waar men een cultuur van gelijken nastreeft, zoveel mogelijk dezelfde maatregelen voor alle werknemers toepassen. Onder sociale maatregelen verstaan we datgene wat de leiding van de organisatie doet om ervoor te zorgen dat medewerkers zich vereenzelvigen met de organisatie. Het organiseren van sociale activiteiten zoals uitstapjes en sportwedstrijden heeft veelal een positief effect op de onderlinge collegialiteit van werknemers en de bereidheid positieve bijdragen te leveren aan de organisatie.

### **1.5.3 Administratieve beheersing**

De derde categorie controls zijn die maatregelen die de organisatie doelbewust treft om het proces van input tot output direct te beheersen. In tegenstelling tot marktbeheersing en cultuurbeheersing leunen administratieve beheersingstechnieken volledig op het doelbewust ontwerpen ervan door het topmanagement. In het onderstaande zullen we een onderscheid maken tussen beheersingsinstrumenten gericht op het beheersen van de inputs, van het proces zelf en van de outputs. In onze gedragsmatige behandeling van management control correspondeert dit met:

- 1 de eigenschappen en vaardigheden van de manager;
- 2 de acties die de manager onderneemt;
- 3 de resultaten van deze acties.

### **Beheersing van de inputs**

We spreken van beheersing van de inputs als door middel van control-maatregelen die betrekking hebben op de eigenschappen en vaardigheden van de manager getracht wordt beheersing van het gehele proces te bewerkstelligen. Het gaat dus niet om het beheersen van de inputs als zodanig, maar om ervoor te zorgen dat door aandacht te besteden aan de eigenschappen en vaardigheden van de manager de kans toeneemt dat de juiste acties en de juiste resultaten zullen volgen. De beheersing van de inputs houdt in dat managers zowel voldoende taak-specifieke ervaring, opleiding en deskundigheid moeten hebben, als over bepaalde persoonlijkheidseigenschappen moeten beschikken.

De combinatie van deze twee factoren moet ervoor zorgen dat de managers van een organisatie de hun toebedeelde taken naar behoren kunnen uitvoeren. Zoals we reeds eerder bespraken is organiseren een

kwestie van het doelgericht samenbrengen van mensen en middelen. Managers zullen dus over de middelen moeten beschikken die voor hun taakuitoefening noodzakelijk zijn. De maatregelen die een organisatie kan treffen voor de beheersing van het proces door middel van de beheersing van inputs bestaan daarom uit:

- werving en selectie;
- training en promotie;
- beschikbaarstelling van de benodigde middelen.

#### *Werving en selectie*

De vaardigheden en eigenschappen van veel mensen zijn door de tijd heen redelijk stabiel. Zij kunnen maar beperkt worden veranderd. Dat geldt met name voor iemands persoonlijke eigenschappen, maar ook voor iemands basiseigenschappen. Om derhalve ervoor te zorgen dat de verantwoordelijkheden voor processen liggen bij managers van wie verwacht kan worden dat zij de hun op te dragen taken efficiënt en effectief zullen uitvoeren, is de werving en selectie van managers op de arbeidsmarkt een zeer belangrijk instrument. Het aannemen van goede of slechte managers zal een belangrijke invloed hebben op het uiteindelijke mate van beheersing die aan de inputzijde van het proces kan worden bewerkstelligd. Werving en selectie zijn dus belangrijk, maar ook erg moeilijk. Op basis van beperkte informatie moet de juiste keuze worden gemaakt. In de praktijk zie je dan ook de ontwikkeling dat naast het opvragen van cv's en diploma's van kandidaten en het houden van sollicitatiegesprekken het wervings- en selectieproces wordt uitgebreid met testprocedures. Deze tests lopen van intelligentietests en persoonlijkheidstests tot uitgebreide *assessments* waarin een kandidaat een min of meer echte taak moet uitvoeren. We beschouwen werving en selectie als een vorm van administratieve beheersing, maar zij kunnen ook invloed hebben op de cultuur in de organisatie indien managers worden aangetrokken van wie wordt verwacht dat ze een grote uitstraling zullen hebben op de organisatie.

#### *Training en promotie*

Omdat werving en selectie nooit tot een perfecte overeenstemming tussen de eisen van de functie en de vaardigheden en eigenschappen van de manager zullen leiden, zal er altijd behoefte bestaan aan het verkleinen van de afstand tussen werkelijke en gewenste kennis en vaardigheden. Dat geldt voor nieuwe werknemers, maar ook voor werknemers van wie het takenpakket is veranderd. Hierin kan worden voorzien door managers te trainen. Training kan formeel zijn, als het gaat om een specifieke opleiding met een specifiek doel, of informeel. We spreken van informele training als de manager in zijn dagelijkse werkomgeving nieuwe kennis en vaardigheden opdoet, bijvoorbeeld van meer ervaren collega's. Ook training is vooral een onderdeel van administratieve beheersing, maar merk op dat training ook tot doel kan hebben om de cultuur van een organisatie te veranderen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als een grotere groep werknemers of managers een cursus volgt om de onderlinge communicatie te verbeteren.

#### *Beschikbaarstelling van de benodigde middelen*

De term middelen, of in het Engels, *resources* moet in brede zin worden opgevat als de instrumenten waarmee een manager zijn taak uitvoert,

zoals informatie, een hoeveelheid geld (budget), een pc, en medewerkers. Van belang zijn niet alleen de ter beschikking staande middelen, maar ook de mate van vrijheid waarin een manager zijn middelen mag kiezen en mag gebruiken. We kunnen in dit verband een onderscheid maken tussen managers met een ruime vrijheid om financiële middelen aan te wenden en managers met een geringe vrijheid, die van de bestaande fysieke en persoonlijke middelen gebruik moeten maken. Het regelen van de beschikkingsbevoegdheid en het bepalen van de omvang van de middelen zijn twee kernbeslissingen die bij de inrichting van het management control systeem moeten worden genomen.

### **Procesbeheersing**

Het aantrekken van de juiste mensen, hen zo nodig trainen en hen voorzien van de benodigde middelen vormt de basis van elk management control systeem. Beheersingsmaatregelen die zich richten op de input zijn echter normaliter niet voldoende om te kunnen spreken van 'goede control', ook niet als we die in samenhang zien met marktbeheersing en cultuurbeheersing. Beheersing van het proces dient daarnaast vaak te geschieden door middel van procesbeheersing in engere zin, hetgeen door Merchant (1982) wordt aangeduid met de term 'action control'. Deze term legt er de nadruk op dat het bij deze vorm van control gaat op het direct beheersen van de activiteiten van de managers. Deze managers krijgen, als het ware, beperkingen opgelegd in de mate waarin ze in vrijheid kunnen handelen. Het toepassen van dit soort controls heeft dus een aantal nadelen, met name in organisaties waarin decentralisatie van beslissingsbevoegdheden en *empowerment* van de medewerkers van belang zijn voor het halen van de doelen. Meestal wordt een onderscheid gemaakt in drie soorten van activiteitenbeheersing, namelijk:

- gedragsbeperkingen;
- voorbesprekingen en verantwoording;
- redundantie.

### *Gedragsbeperkingen*

Gedragsbeperkingen betekenen een direct beperken van de handelingsvrijheid van managers door ofwel gedrag onmogelijk te maken (fysieke beperkingen) ofwel het gedrag door middel van voorschriften te bemoeilijken (administratieve beperkingen). Fysieke beperkingen vinden we op lagere niveaus in de organisatie waar door middel van sloten en passwords bepaalde delen van het gebouw of het computersysteem voor medewerkers onbereikbaar zijn. Bij *administratieve beperkingen* gaat het om procedures en richtlijnen die bijvoorbeeld bepalen dat een bepaalde manager niet bevoegd is tot het doen van uitgaven boven een bepaald bedrag. Naleving van dergelijke beperkingen is altijd noodzakelijk en geschiedt periodiek door middel van een operational audit.

### *Voorbespreking en verantwoording*

Managers kan worden gevraagd om hun acties, voordat ze die daadwerkelijk gaan uitvoeren, met hun leiding voor te bespreken om haar informeel te informeren over deze acties of om formele toestemming te vragen. Verantwoording is het complement van voorbespreking. Het afleggen van verantwoording betreft de formele rapportage van de activiteiten die een manager heeft uitgevoerd. Hoewel de korte beschrij-

ving anders doet vermoeden, is binnen organisaties het hanteren van voorbespreking en verantwoording zodanig wijdverspreid dat velen dit niet eens meer beschouwen als een aparte vorm van controls. Dat is het wel. Immers, zoals bij gedragsbepkeringen gaat het enerzijds ook hier om het inperken van de vrijheid van managers en anderzijds om het geven van directe aanwijzingen door leidinggevendenden omtrent wenselijke acties. Merk op dat in veel gevallen er weliswaar sprake is van (in)formele voorbespreking en verantwoording, maar dat vanwege de specifieke deskundigheid van decentrale managers en door de onmogelijkheid om altijd aan te geven welke activiteiten nastrevenswaardig zijn en welke niet, deze vorm van beheersing problematisch kan zijn. Dit komt vooral voor in de professionele dienstverlening zoals bij accountants, advocaten en medisch specialisten, waar professionele oordeelsvorming van belang is. In dit soort beroepen ontbreekt ook vaak de tijd om voor belangrijke beslissingen vooraf en achteraf direct te communiceren met leidinggevendenden. In dat geval wordt deze vorm van beheersing als erg 'bureaucratisch' ervaren.

#### *Redundantie*

Redundantie wordt ook wel als activiteitenbeheersing gezien, maar het is een vreemde eend in de bijt. Redundantie betekent immers dat de manager de beschikking krijgt over meer mensen of andere productiemiddelen dan strikt noodzakelijk is om een bepaalde taak uit te voeren. Deze maatregel wordt als beheersingsmaatregel gezien, omdat deze ertoe kan leiden dat ondanks de extra kosten van de extra middelen er per saldo positieve effecten zijn te verwachten op het behalen van de organisatiedoelstellingen. Redundantie wordt vaak toegepast in situaties waarin het risico op falen sterk moet worden verkleind omdat falen direct tot grote problemen zou leiden, of waarin snelheid is gevraagd om te kunnen profiteren van kansen die zich voordoen. Voorbeelden van redundantie zijn het instandhouden van computerback-ups, waarmee voorkomen wordt dat cruciale bedrijfsfuncties uitvallen, en het geven van extra financiële middelen aan inkoopmanagers om bij zich voordoende buitenkansen daarvan te kunnen profiteren.

#### **Beheersing van de outputs**

De derde methode van administratieve beheersing betreft de beheersing van outputs. Deze vorm van beheersing houdt in dat vastgelegd wordt welke resultaten een manager moet behalen en wanneer, waarna periodiek wordt gemeten of deze resultaten zijn behaald. Beheersing van outputs is een binnen management control zeer belangrijke vorm van beheersing. Immers, de werknemers op wie management control zich richt, managers, hebben in het algemeen een grote vrijheid in hun bijdrage aan het halen van organisatiedoelstellingen. Door het toepassen van beheersing van de outputs, die ook wel 'results controls' worden genoemd (Merchant, 1982), blijven deze vrijheden intact. Zoals we al eerder constateerden zijn andere vormen van control voor veel functies minder goed mogelijk, doordat het bijvoorbeeld niet eenduidig is welke activiteiten moeten worden uitgevoerd. Outputbeheersing is daarom een van de meest toegepaste management controls. Deze vorm van control brengt bovendien relatief lage kosten met zich mee en kan worden ingevoerd via een veelal helder stappenplan. Deze systemen volgen een vast stappenplan, dat wederom nauw aansluit bij het eerder



geschetste cybernetische controlmodel (zie ook paragraaf 8.6 van het Basisboek Informatie & Control), namelijk:

- 1 *Bepaling van de doelen waarop wordt gemeten.* Bijvoorbeeld *klanttevredenheid* en *verkopen* voor een verkopend organisatieonderdeel.
- 2 *Definitie voor de prestatie maatstaf.* Wat is omzet en klanttevredenheid? Men kan zich afvragen of de verkoop van postzegels door Albert Heijn tot omzet moet worden gerekend. De financial-accountingregels zijn daar duidelijk in: alleen het bedrag dat KPN voor de dienstverlening van Albert Heijn betaalt mag tot de omzet worden gerekend!
- 3 *Het bepalen van prestatienormen of targets.* Dit houdt in dat bepaald wordt welke dimensies worden gebruikt om prestaties te gaan meten, welke maatstaven zullen worden gebruikt en welke prestaties worden verwacht.
- 4 *Het meten van de feitelijke prestaties.*
- 5 *Het belonen of straffen* als reactie op het al dan niet halen van de prestatienorm.

De cyclus die hier wordt geschetst, lijkt erg op de cybernetische controlcyclus die de essentie van het begrip beheersing illustreerde. In de praktijk leidt dit ertoe dat velen menen dat de toepassing van outputbeheersing in feite neerkomt op het strak hanteren van een mechanistisch, cybernetisch model. Een belangrijk verschil is echter dat het bij outputbeheersing als onderdeel van management control gaat om de beheersing van het gedrag en de resultaten van managers. In de beoordeling van de output van managers moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen de uitkomsten van het proces en de prestaties van de manager die voor het proces verantwoordelijk is. Zoals we in de rest van dit boek uitgebreid zullen behandelen, is dit probleem het meest essentiële probleem van management control. Het antwoord op dit probleem is dan ook verre van eenvoudig. In ieder geval is het nodig voor een effectief gebruik van outputbeheersing dat:

- 1 de medewerker aan wie prestatienormen worden opgelegd, de normen kent;
- 2 de medewerker de prestaties kan beïnvloeden;
- 3 de prestaties meetbaar zijn.

## **1.6 Management control als strategisch vraagstuk**

In het voorgaande hebben we veel gesproken over de doelen van de organisatie. Niet alleen definieerden we management control als een systeem dat managers ertoe aanzet de doelen van de organisatie na te streven, maar tevens argumenteerden we dat we, in cybernetische zin, niet eens van control kunnen spreken als we niet het doel of de doelen kennen waarnaar de managers zouden moeten streven. Daarnaast hanteerden we als een van de eisen van goede control dat deze doelgericht is, naast toekomstgericht en kostenefficiënt. Om deze redenen is het belangrijk stil te staan bij wat we bedoelen met de doelen van de organisatie. Immers, zoals we bespraken in paragraaf 1.3, naarmate processen en organisaties complexer worden, is het vaak problematischer te spreken van een doel of van een eenduidige en consistente verzameling van doelen.

Om deze redenen is het verstandiger om management control niet zozeer te zien als het nastreven van een bepaald doel of een bepaalde verzameling van vastgestelde doelen, die onveranderd blijven door de tijd, maar om management controls te richten op de uitvoering van de strategie van de organisatie. Met name een auteur als Simons (1995) beschouwt de rol van management-controlsystemen als ‘opgelijnd’ met de strategie van de organisatie en – vooral – de manier waarop de organisatie die strategie formuleert en uitvoert. In dit kader is de term ‘strategic alignment’ geïntroduceerd om aan te geven dat het management-controlsysteem ertoe dient om de gehele organisatie ten dienste te stellen van de strategie en de daaruit voortvloeiende doelen en acties. Om dit argument ten volle te begrijpen en ook de consequentie van deze manier van denken voor management control in te kunnen schatten, is het belangrijk stil te staan bij de betekenis van het begrip strategie.

**In algemene zin wordt met de strategie van de organisatie het dynamisch proces bedoeld waarin de organisatie haar doelstellingen formuleert en de manier waarop zij die doelstellingen wil bereiken.**

Het begrip strategie komt oorspronkelijk uit de krijgskunde, waarin een strategie betrekking had op de manier waarop een bepaalde militaire doelstelling uitmondde in een operationeel plan. In deze zin is strategie wel gedefinieerd als ‘de kunst om militaire middelen in te zetten om de doelen van een bepaald beleid te halen’ (Liddle-Hart). Anderen hebben geprobeerd deze definitie te vertalen naar de omgeving van ondernemingen. In dergelijke definities, waarvan we er een hebben genoemd, komen de woorden doelen en beleid altijd voor. In de praktijk blijkt echter dat organisaties verschillende ideeën hebben over hoe strategieën er precies uit moeten zien en welke rol ze spelen in het geheel van de organisatie. Een belangrijke bijdrage in dit debat is geleverd door Mintzberg (1994, *The Rise and Fall of Strategic Planning*) die liet zien dat we met strategie een aantal verschillende fenomenen kunnen bedoelen. Hij onderscheidde de volgende betekenissen van het woord strategie zoals dat in de praktijk wordt gebruikt:

- 1 Ten eerste kan strategie als plan worden opgevat, volgens welke een organisatie vaststelt hoe zij een bepaald doel wil halen. Sommige organisaties formuleren inderdaad zulke plannen, die gericht kunnen zijn op concrete doelstellingen als ‘het realiseren van 5% marktaandeel binnen drie jaar in China’.
- 2 Ten tweede kan strategie worden gezien als patroon van de activiteiten van de organisatie en de acties van het management in de tijd. Volgens deze definitie zouden ondernemingen die zich richten op de productie en verkoop van dure producten een zogenoemde ‘high end’-strategie uitvoeren.
- 3 Ten derde kan strategie worden opgevat als een positie. Strategie geeft dan uiting aan de positie die een bepaalde organisatie heeft op een bepaalde markt. Zo kan de strategie van een onderneming die zich richt op een goedkope producten voor huishoudelijk gebruik door klanten, afnemers en leveranciers duidelijk worden gezien ondanks dat deze wellicht niet formeel is vastgelegd. Zie bijvoorbeeld het voorbeeld van Blokker in casus 1.6.
- 4 Ten slotte kan strategie worden beschouwd als een perspectief, dat is gebaseerd op de visie en richting die de ondernemingsleiding geeft

aan de organisatie. Een voorbeeld van een dergelijk perspectief is dat organisaties formuleren dat ze de 'eerste keus willen zijn van de consument'.

#### Casus 1.6 **Blokker Groep heeft geen marketingdirecteur**

Marketing zal binnen de Blokker Groep nooit een aparte discipline worden. Een marketingdirecteur zou toch alleen maar klem komen te zitten tussen de afdelingen inkoop en verkoop, aldus Jaap Blokker, topman van de groep. Het is dan ook logisch, maar wel opvallend, dat binnen het bestuur van de Blokker Groep niemand specifiek verantwoordelijk is voor de marketing. Het ontbreekt de groep aan een marketingdirecteur, -staf en -strategie. Dat wil volgens Blokker niet zeggen dat marketing een onbelangrijk onderwerp is. Volgens de topman moet echter ieder- een zich in de Blokker Groep bezighouden met het

onderwerp in plaats van een enkele functionaris. Het zwaartepunt en het beginpunt van de marketing liggen volgens Blokker echter bij de afdeling inkoop. Een inkoopleider die een nieuw product tegenkomt, moet meteen het marketingtraject hiervan in zijn hoofd hebben. De verkoopafdeling hoeft zich daarentegen weinig met marketing bezig te houden en moet zich meer richten op presentatie, aldus Blokker. Marktonderzoeken van de Blokker Groep vinden dan ook hoofdzakelijk plaats op de winkelvloer, door goed te kijken en te luisteren naar de consument.

Bron: *Tijdschrift voor Marketing* nr. 5, mei 2005, p. 13  
([www.mkbnet.nl](http://www.mkbnet.nl))

Als we management control systemen beschrijven als die instrumenten en maatregelen die ervoor zorgen dat de organisatie haar doelen nastreeft en bereikt, maken we impliciet gebruik van de definitie waarin de strategie van een organisatie wordt beschreven als plan. Indien een organisatie echter niet beschikt over een concrete, geformuleerde strategie zou dat kunnen betekenen dat management control als het ware in het luchtledige komt te hangen. Toch is management control in dergelijke situaties niet zinloos. Immers, we gaan ervan uit dat elke organisatie op de een of andere wijze doelen heeft die in een impliciete of expliciete strategie naar voren komen.

### **Samenvatting**

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de betekenis van management control en aan de bouwstenen die voor het ontwerp van een management control systeem nodig zijn om de leiding van de organisatie de gelegenheid te geven tot controluitoefening. Dit hoofdstuk heeft daartoe aandacht besteed aan de cybernetische regelkring, die in ons denken over control domineert, en aan de verschillende soorten controls die moeten bewerkstelligen dat de managers van de organisatie de doelstellingen van de organisatie nastreven en halen. Aan het einde dit hoofdstuk gingen we nader in op de betekenis van de doelstellingen van de organisatie en daartoe bespraken we kort de verschillende betekenissen die aan het begrip worden toegekend.

In dit hoofdstuk is een brede schets gegeven van het terrein. Wij hebben ervoor gekozen om ons in dit boek te beperken tot de volgende hoofdgebieden: (1) management control in de organisatieomgeving, (2) management control: prestatiemeting en beloning en (3) control in de bedrijfsomgeving. In deel 1 gaan we in op de inbedding van management control in de organisatie. In de volgende twee hoofdstukken gaat het om de relatie tussen de vormgeving van de organisatie en de

toekenning van verantwoordelijkheden. In hoofdstuk 2 gaan we dieper in op de bestaansredenen van organisaties en de afweging tussen transactiekosten en kosten van controlproblemen. Er zal blijken dat bij decentralisatie van zeggenschap in organisaties het van groot belang is dat gewenst gedrag van de manager kan worden afgedwongen door controls te installeren die het vizier van de manager op het bedrijfsdoel gericht houden. In hoofdstuk 3 gaan we verder op dit thema in. Als een manager kosten en opbrengsten kan en mag beïnvloeden, op welke manier meten en beoordelen we dan zijn prestaties? Is dat winst of een andere maatstaf? De vraag is hier hoe we bij een gegeven zeggenschap over de inzet van bedrijfsbezittingen een manager verantwoordelijk kunnen stellen. We gaan hier in op verschillende soorten verantwoordelijkheidscentra die dit kunnen faciliteren.

In deel 2 van dit boek komt een van de belangrijkste wijzen van management control aan de orde, namelijk prestatiemeting en beloning. Een manager kan alleen dan een doel nastreven als een doel kan worden gesteld en de prestatie kan worden gevolgd door baas en ondergeschikte. In hoofdstuk 4 gaan we in op de vraag hoe het gestelde doel kan worden bereikt. De manier waarop is eenvoudig realisatie ervan niet. We zullen ook betogen dat beloning niet uitsluitend bestaat uit geld. Hoofdstuk 5 beschrijft hoe doelen kunnen worden gesteld op een manier dat managers zich hier ook aan verbonden voelen (target setting en budgetteren). Vervolgens gaan we in hoofdstuk 6 in op beloning. We zullen betogen dat sterk van prestaties afhankelijke beloning alleen kan bij juiste meting. Dat klinkt als een open deur. Als echter de problemen bij Enron en Ahold in herinnering worden geroepen, dan kan worden ingezien dat het niet zo eenvoudig ligt. Tevens laten we in hoofdstuk 6 de inzichten uit hoofdstuk 4 en 5 samenkomen.

In deel 3, het slotdeel van dit boek, gaan we in op accountinginformatie. We laten in hoofdstuk 7 zien hoe organisaties informatiebehoefte kunnen omzeilen door de organisatie in te richten op informatieverwerking of verkleining van de behoefte aan informatie. In hoofdstuk 8 gaan we in op budgettering. Hoofdstuk 9 gaat in op een redelijk onontgonnen terrein, namelijk dat van de identificatie van de bedrijfsmodellen. We gaan daar in op de vraag hoe de organisatie structureel antwoord kan geven op de vraag: hoe verdienen we ons geld? Dat lijkt een triviale vraag maar is het geenszins.

## Kernbegrippenlijst

### Beheersing of control

De mate waarin de organisatie adequaat kan omgaan met gebeurtenissen die de activiteit of een samenstel van activiteiten van het bedrijf raken.

### 'Goede' control

De situatie waarin een redelijk geïnformeerd persoon kan vaststellen dat de organisatie met een redelijke mate van zekerheid haar doelen zal halen.

### Risicocontrol

De activiteiten en processen die erop gericht zijn negatieve risico's te minimaliseren.

### Management control

Dat deelaspect van management, dat zich richt op het vergroten van de kans dat medewerkers doelgericht gedrag vertonen.

### Resultaatgericht

Activiteit die als hoofddoel heeft te streven naar het bereiken van een resultaat.

### Internal control

Set van maatregelen genomen om zeker te stellen dat gebeurtenissen die de prestaties van de organisatie raken worden waargenomen, en dat er actie wordt ondernomen indien de omstandigheden hiertoe aanleiding geven.

### Cybernetisch proces van control

Proces waarbinnen de uitkomsten van (deel)processen worden vergeleken met een norm en waarbij op basis van die vergelijking de uitvoering van het betrokken proces al dan niet wordt bijgestuurd.

### Voorwaarden om management control uit te kunnen oefenen

Om management control tot stand te brengen dient aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan: (1) Er moet sprake zijn van een concreet doel. (2) De doelen moeten meetbaar zijn. (3) Er moeten keuzen kunnen worden gemaakt tussen alternatieven. (4) Er dient een bedrijfsmodel te bestaan op basis waarvan kan worden vastgesteld welke maatregelen realisatie van het doel het dichtst bij brengen.

### Gedragprobleem

Managers hebben problemen bij het nastreven van doelen indien zij (1) gebrek aan richting hebben, (2) niet gemotiveerd zijn om het doel na te streven en (3) de noodzakelijke kennis ontberen.

### Control als ontwerpvragestuk

Bij de totstandkoming van control kan men kiezen uit een aantal factoren: marktbeheersing, cultuurbeheersing en administratieve beheersing.

### Marktbeheersing

Control uitoefenen door marktwerking in te voeren. Bijvoorbeeld marktprijzen te hanteren voor onderlinge leveringen.

### Cultuurbeheersing

Control uitoefenen door een beroep te doen op de cultuur. Als het in een bepaalde cultuur ondenkbaar is dat je je collega laat vallen, dan kan van die eigenschap gebruik worden gemaakt.

**Administratieve  
beheersing**

Inzet van procedures om control tot stand te brengen. Bijvoorbeeld limieten leggen over de omvang van de verplichtingen die een medewerker mag aangaan.

**Beheersing van  
inputs**

Maatregelen die bevorderen dat mensen en grondstoffen die de organisatie binnenkomen van voldoende kwaliteit zijn. Middelen zijn werving en selectie, training en beschikbaar stellen van (meer dan) voldoende middelen.

**Procesbeheersing of  
beheersing van  
throughputs**

Maatregelen die worden getroffen om inputs goed in te zetten. Hierbij zijn de instrumenten gedragsbeperking (wat je wel en niet mag doen), voorbespreking en verantwoording (vooraf moet toestemming worden gegeven voor de invoering van een maatregel) en redundantie (je geeft meer middelen dan strikt noodzakelijk zou zijn).

**Outputbeheersing**

Beheersing van de uitkomsten door normen te stellen bij de uitkomsten van het proces.

## Oefenstof

### 1.1 Dell geeft winstwaarschuwing

SAN FRANCISCO (ANP) – Computermaker Dell verraste maandagavond nabeurs met een winstwaarschuwing. De grootste producent van pc's ter wereld meldde dat de nettowinst per aandeel (wpa) in het derde kwartaal op 25 dollarcent zal uitkomen, bij een omzet van ongeveer 13,9 miljard dollar. Eerder rekende Dell nog op een wpa van 0,40 dollar bij een omzet van 14,1 tot 14,5 miljard dollar. Vooral in de Verenigde Staten en in Groot-Brittannië wist Dell minder pc's te slijten. Om tegenvallers het hoofd te bieden neemt de fabrikant over het derde kwartaal een voorziening van 450 miljoen dollar. Dell kampt al enige tijd met tegenwind. Ook over het tweede kwartaal moest het al tegenvallende verkoopcijfers naar buiten brengen. De winstwaarschuwing viel slecht bij beleggers. Nabeurs moest Dell bijna 5 procent prijsgeven.

(Bron: <http://www.belegger.nl>)

*Gevraagd:*

- 1 Is Dell 'out of control'? Waarom of waarom niet?
- 2 De beleggers reageerden negatief op de berichten van Dell. Waarom is dat volgens u het geval?

### 1.2 Profit- en not-for-profitorganisaties

Herlees de doelbeschrijvingen van Unilever en Greenpeace.

*Gevraagd:*

- 1 Welke overeenkomsten merkt u op?
- 2 Welke verschillen?
- 3 Hoe verklaart u deze verschillen tussen Unilever en Greenpeace?

## Literatuuropgave

- Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*. Boston, MA: Harvard Graduate School of Business.
- Merchant, K.A. (1982). The Control Function of Management, *Sloan Management Review*, Summer.
- Merchant, K.A. (1998). *Modern Management Control Systems*. Upper Saddle River: Prentice Hall Inc.
- Merchant, K.A. & W.A. van der Stede (2003). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. London: Prentice Hall Inc.
- Otley, D.T. & A.J. Berry (1980). Control, Organization and Accounting, *Accounting, Organizations and Society*, p. 231-246.
- Otley D.T. (1990). *Accounting Control and Organizational Behaviour*. Oxford: Heinemann Professional Publishing Ltd.
- Ouchi, W.G. (1979). A Conceptual Framework for the design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science*, September.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.