

SERIE Informatie & Control

Management Control



Noordhoff

Frank Hartmann & Jan Bouwens

3^e druk

SERIE Informatie & Control

Management Control

Frank Hartmann

Jan Bouwens

Derde druk

Noordhoff

Ontwerp omslag: G2K Creative Agency (Groningen/Amsterdam)

Omslagillustratie: Stocksy 2704760

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB
Groningen of via het contactformulier op www.mijnnoordhoff.nl.

De informatie in deze uitgave is uitsluitend bedoeld als algemene informatie. Aan deze informatie kunt u geen rechten of aansprakelijkheid van de auteur(s), redactie of uitgever ontleen.



0 / 22

© 2022 Noordhoff Uitgevers bv, Groningen/Utrecht, Nederland.

Deze uitgave is beschermd op grond van het auteursrecht. Wanneer u (her)gebruik wilt maken van de informatie in deze uitgave, dient u vooraf schriftelijke toestemming te verkrijgen van Noordhoff Uitgevers bv. Meer informatie over collectieve regelingen voor het onderwijs is te vinden op www.reprorecht.nl/onderwijs.

This publication is protected by copyright. Prior written permission of Noordhoff Uitgevers bv is required to (re)use the information in this publication.

ISBN (ebook) 978-90-01-73891-4

ISBN 978-90-01-73890-7

NUR 780

Woord vooraf

De derde druk van dit boek is een vernieuwde en geactualiseerde versie van het specialisatieboek *Management Control* uit de serie *Informatie & Control*. Deze serie bestaat verder uit het *Basisboek Informatie & Control* en twee andere specialisatieboeken, *Informatiemanagement* en *Interne beheersing en administratieve organisatie*. Het specialisatieboek *Management Control* behandelt diverse thema's binnen dit brede en nog steeds groeiende vakgebied. Ten opzichte van het *Basisboek Informatie & Control* biedt dit specialisatieboek zowel verbreding als verdieping. Naast de beschrijving van de onderdelen van een management-controlsysteem bestaat de verdieping uit het benoemen van enkele theoretische achtergronden. Hiermee wordt de werkzaamheid van deze systemen, of juist het mogelijk gebrek daaraan, in een verklarend kader geplaatst. Veelal zoeken we in management control naar economische en psychologische verklaringen. De waarde van dit boek zal het grootst zijn als studenten enige kennis hebben van enkele basisprincipes uit de organisatiekunde, management accounting en financiering. Ook is het aan te bevelen eerst kennis te nemen van het genoemde Basisboek. Dit specialisatieboek *Management Control* poogt zowel een algemene inleiding in de brede thematiek van management control te bieden, als een verdieping en uitwerking van een aantal van de thema's die binnen management control de meeste aandacht verdienen.

De eerste drie hoofdstukken vormen samen een inleiding tot het vakgebied Management Control. De oorzaken van de behoefte aan management-controlsystemen in organisaties komen als eerste aan de orde. Deze oorzaken zijn enerzijds het gevolg van het willen beïnvloeden en coördineren van het gedrag van managers en werknemers in de organisaties en anderzijds van de noodzaak van een goede verhouding tussen de organisatie en haar externe omgeving. Telkens gaat het hierbij om het behalen van strategische doelen van de organisatie. Deze doelen luiden vaak, maar niet altijd en uitsluitend, in termen van geld. Naast financiële doelstellingen zien we een steeds grotere aandacht voor ethiek, maatschappelijke verantwoordelijkheid en duurzaamheid in de doelen die organisaties voor zichzelf stellen. Hoofdstuk 2 gaat daarom als eerste en expliciet in op de relatie tussen management control en strategie. De vraag is hoe de relatie tussen strategie en management control precies ligt en hoe beide elkaar beïnvloeden. Hoofdstuk 3 is vervolgens gewijd aan een belangrijk ander doel van management control, namelijk het positief beïnvloeden van het gedrag van managers in de organisatie. In dit hoofdstuk gaan we in op enkele aspecten van motivatie die hierbij cruciaal zijn. Management control gaat echter niet alleen om gedrag van managers, maar ook om de organisatiestructuur waarbinnen die managers werken. Deel 2 besteedt hier aandacht aan. Uit dit deel blijkt de economische logica van management control, die systemen en structuren beoordeelt vanuit hun relatieve kosten en baten. Theoretisch gezien gaat dit over de afruil tussen transactiekosten en controlkosten. In

drie hoofdstukken gaat de tekst in dit deel in op het vraagstuk van decentralisatie in het ontwerp van de organisatie (hoofdstuk 4), de installatie van verantwoordelijkheidscentra (hoofdstuk 5) en systemen van prestatiemeting (hoofdstuk 6). In het derde deel van dit boek vindt een integratie plaats van de ideeën, modellen en concepten uit de eerste twee delen. In drie hoofdstukken wordt achtereenvolgens ingegaan op systemen van prestatiebeloning (hoofdstuk 7), budgettering (hoofdstuk 8) en het gebruik van bedrijfsmodellen en 'scorecards' (hoofdstuk 9). In deel 4 komen twee thema's aan bod die in het laatste decennium enorm in belang zijn toegenomen. In hoofdstuk 10 wordt aandacht besteed aan de rol van de controller in data-analyse. Dit deel wordt afgesloten met een nieuw hoofdstuk over risicomanagement (hoofdstuk 11).

Door deze thematische uitgangspunten en invulling is het boek uitermate 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 figuur hierna 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 vervolgdelen de verdieping per vakgebied bevatten. Daardoor kan een docent ervoor kiezen om uit het Basisboek slechts het relevante deel aan te bieden en om uit het vervolgboek (dat nader ingaat op het betreffende deel of vakgebied uit het Basisboek) vervolgens alle hoofdstukken te behandelen. Gezien de integratiegedachte achter de boekenserie Informatie & Control wordt echter aanbevolen om, indien mogelijk, het hele Basisboek te behandelen en dan naar een of meer vervolgboeken over te stappen voor een verdieping. De vervolgboeken hoeven niet in een vaste volgorde te worden doorlopen, maar het is wel van belang dat eerst het betreffende deel uit het Basisboek is bestudeerd.

Ten aanzien van het vakgebied Management Control behandelt het *Basisboek Informatie & Control* de principes van management control, de bouwstenen van management-controlsystemen en de basiswerking 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, structuur en management controls, de gevolgen van managementinnovaties voor beheersingssystemen, en de relatie tussen prestatie-meetsystemen en management control.

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 inkopen. 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 (www.managementcontrol.noordhoff.nl). Deze website bevat tevens presentaties, nadere toelichtingen op het boek, literatuurlijsten bij ieder hoofdstuk, alsmede de bronvermeldingen bij de casussen en figuren. We zijn bij de vermelding van de bronnen zo nauwkeurig mogelijk te werk gegaan. Mochten we her of der iets vergeten zijn, dan horen we dat graag.



Voor opmerkingen en vragen kun je contact opnemen met prof. dr. F.G.H. Hartmann (frank.hartmann@ru.nl) en/of prof. dr. J. Bouwens (jbouwens@uva.nl).

We danken Michael Okyere, student economie aan de Universiteit van Amsterdam, voor zijn ondersteuning bij de totstandkoming van deze editie.

Maart 2022

Heilig Landstichting, Prof. dr. F.G.H. Hartmann RC

Vught, Prof. dr. J.F.M.G. Bouwens

Inhoud

Inleiding 10

DEEL 1

Inleiding 13

1 Management control: inleiding en overzicht 15

- 1.1 De betekenis van control voor organisaties 16
 - 1.2 Internal control en management control 21
 - 1.3 Management control als cybernetisch proces 25
 - 1.4 Management control en het gedrag van managers 30
 - 1.5 Bouwstenen van management control 33
 - 1.6 Het strategische belang van management control 46
- Samenvatting en blik vooruit 51
Kernbegrippenlijst 52
Oefenstof 54

2 Management control en de beheersing van strategie 59

- 2.1 Aanpassingen in de strategie 60
 - 2.2 Control en strategie 63
 - 2.3 Interactief gebruik van controls 70
 - 2.4 Dramatische strategieverandering 74
- Samenvatting 76
Kernbegrippenlijst 78
Oefenstof 79

3 Motivatie van managers en target setting 83

- 3.1 Management control en motivatie 84
 - 3.2 Theorieën over motivatie 85
 - 3.3 Theorieën over doelstellingen 93
 - 3.4 Het proces van target setting 96
 - 3.5 Klassieke systemen van target setting 103
- Samenvatting 107
Kernbegrippenlijst 109
Oefenstof 111

DEEL 2

Ontwerp van een management-controlstructuur 115

- 4 Het toekennen van verantwoordelijkheden 117**
 - 4.1 (Ondernemings)loon en zeggenschap 118
 - 4.2 Raamwerk voor zeggenschap in bedrijf 119
 - 4.3 De invloed van informatie op de mate van decentralisatie 124
 - 4.4 Zeggenschap en verantwoording 125
 - 4.5 Formele beslissingsrechten: span of control 128
 - 4.6 Transferprijzen en interne samenwerking 133
 - Samenvatting 138
 - Kernbegrippenlijst 139
 - Oefenstof 141

- 5 Organisatiestructuur en verantwoordelijkheidscentra 145**
 - 5.1 Rechten en verwachtingen van de manager: span of control en verantwoordelijkheidscentra 146
 - 5.2 Creatie van ondernemingsruimte 147
 - 5.3 Revenue center 151
 - 5.4 Expense center (standaardkostencentrum of uitgavencentrum) 153
 - 5.5 Profit center 158
 - 5.6 Investment center (investeringscentrum) 163
 - 5.7 Initiatief en samenwerking 168
 - Samenvatting 175
 - Kernbegrippenlijst 178
 - Oefenstof 180

- 6 Management control en prestatiemeting 183**
 - 6.1 Prestatiemeting en goede management control 184
 - 6.2 Prestatiemaatstaven voor de organisatie en voor de individuele manager 187
 - 6.3 De kwaliteit van prestatimaatstaven 193
 - 6.4 De afweging van tijdigheid, gevoeligheid, precisie en congruentie 200
 - 6.5 Prestatiemeting voor duurzame ondernemingen 202
 - Samenvatting 208
 - Kernbegrippenlijst 209
 - Oefenstof 210

DEEL 3

Integrale management-controlsystemen 213

- 7 Prestatiebeloning 215**
 - 7.1 Het belang van beloning voor management control 216
 - 7.2 De drie dimensies van beloning 216
 - 7.3 Het verband tussen beloning en prestatie 223
 - 7.4 Gewichten op prestatimaatstaven 228
 - 7.5 Objectiviteit en subjectiviteit bij de bepaling van de beloning 230
 - Samenvatting 232
 - Kernbegrippenlijst 233
 - Oefenstof 235

- 8 Budgettering 237**
 - 8.1 Budgettering en budgetten 238
 - 8.2 Functies van budgettering en de budgetteringscyclus 246
 - 8.3 Ontwikkelingen in budgettering 250
 - 8.4 Beyond budgeting 258
 - Samenvatting 259
 - Kernbegrippenlijst 260
 - Oefenstof 261

- 9 Scorekeeping: op zoek naar verbanden 267**
 - 9.1 Bedrijfsmodellen en winst 268
 - 9.2 Balanced scorecard en andere blauwdrukken 269
 - 9.3 Bedrijfsmodel 271
 - 9.4 Opstellen en valideren van een bedrijfsmodel 272
 - 9.5 Achterwege laten van test op bedrijfsmodel 275
 - Samenvatting 281
 - Kernbegrippenlijst 282
 - Oefenstof 283

DEEL 4

Ontwikkelingen in management control 285

- 10 De controller en data-analyse 287**
 - 10.1 Prognoses op basis van gegevens van vandaag 288
 - 10.2 Mechanistische en statistische modellen 289
 - 10.3 Prognoses 290
 - 10.4 Basisstatistiek 303
 - 10.5 Regressies op basis van tijdreeksanalyses 308
 - 10.6 Regressies: causale relaties 311
 - Samenvatting 317
 - Kernbegrippenlijst 319
 - Oefenstof 321

- 11 Risicomanagement 325**
 - 11.1 Inleiding 326
 - 11.2 Risicomanagement en management control 328
 - 11.3 Managers en risico 333
 - 11.4 Naar gestructureerd risicomanagement in de praktijk 337
 - Samenvatting 343
 - Kernbegrippenlijst 345
 - Oefenstof 347

- Over de auteurs 350**

- Register 351**

Inleiding

Terwijl de inkt van de drukproef van dit boek nog niet droog was, brak de oorlog in Oekraïne uit. Weinigen hadden dit conflict verwacht en de impact van deze gebeurtenis op ons bestaan is enorm. Ook bedrijven worden hard geraakt door de oorlog, omdat hun plannen voor een belangrijk deel moeten worden bijgesteld. Hoe kun je je voorbereiden op zo'n dramatische ontwikkeling opdat je bedrijf kan voortbestaan?

Ook de coronacrisis die de wereld in 2020 in haar houdgreep nam, was niet te voorspellen. Wie kon er rekening houden met de uitbraak van een virus met een dergelijke snelheid en omvang? Wie kon er rekening mee houden dat de verspreiding van het virus over de wereld vrijwel onstopbaar leek? De enige mogelijke aanpak leek er een te zijn van snelle reactie op de uitbraak, van het afkondigen van steeds nieuwe maatregelen om de effecten van de pandemie te beperken en van veel improvisaties om bedrijven en andere organisaties zo weinig mogelijk schade te laten lijden. Maar is dit de enige manier om naar de virusuitbraak te kijken? Na het lezen van dit boek is het antwoord daarop een volmondig nee. De WHO (World Health Organization) waarschuwt al enige decennia voor een dergelijk uitbraak. Eerdere virusuitbraken op kleinere schaal lieten zien dat die waarschuwing niet onterecht was. Overheden, bedrijven en andere organisaties hadden dus voorbereid kunnen zijn. De kans op een virusuitbraak, hoe klein misschien ook, is niet gelijk aan nul en de gevolgen ervan zijn dat al helemaal niet. En al blijft de uitbraak van COVID-19 misschien van een exceptioneel karakter, veel dynamiek in de omgeving van organisaties is dat niet.

Management control is bij uitstek het vakgebied waar we vragen aan de orde stellen hoe organisaties zich op deze dynamiek moeten voorbereiden. Hoe kunnen organisaties streven naar het behalen van doelstellingen wetende dat dit streven door allerlei interne en externe factoren kan worden doorkruist? Dat is het centrale thema van dit boek. Met de groei van het aantal bedrijven, hun omvang en de opkomende technologieën neemt management control een steeds belangrijker plaats in binnen het geheel van organisatorische activiteiten en maakt het een steeds groter deel uit van de activiteiten van het management van organisaties. Deze organisaties zijn zich steeds bewuster van de vraag hoe managers en medewerkers door middel van bewuste maatregelen kunnen worden gemotiveerd – om te presteren onder onzekere omstandigheden. 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 ontwikkelingen tot meer aandacht voor management control is dat naarmate organisaties groter worden en in een complexere wereld opereren de behoefte aan beheersingsmaatregelen toeneemt. Voor veel organisaties in de publieke sector die te maken hebben met teruglo-

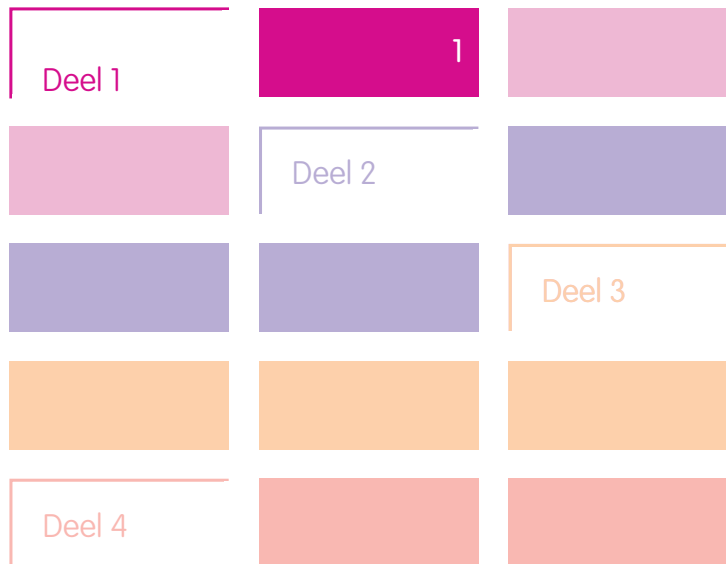
pende of onregelmatige financiering wordt management control geïntensiveerd met het oog op een grotere efficiëntie. Organisaties hebben een sterkere behoefte interne activiteiten aan te sturen, te coördineren en te beheersen, naarmate de aard van deze activiteiten complexer wordt, naarmate meer medewerkers met elkaar moeten samenwerken en naarmate de ondernemingsprestaties belangrijke voorwaarden zijn om te overleven. Omdat ook de manieren waarop en de instrumenten waarmee deze sturing, coördinatie en beheersing worden gerealiseerd in complexiteit toenemen in dergelijke situaties, is het juiste en gebalanceerde gebruik van controls en het juiste ontwerp van een management-controlsysteem van cruciaal belang. Dit betreft vaak complexe keuzes, waarvoor een goede kennis van de voordelen en nadelen van verschillende controlarrangementen van groot belang is. Deze voordelen, maar ook de nadelen, van diverse controls komen in dit boek uitgebreid aan de orde.

Naast een goede kennis van deze verschillende controls, is het vooral ook van belang een goed oog te hebben voor de essentie van de management-controlproblematiek. Pas als men de oorzaken van controlproblemen goed doorziet, is men in staat tot analyse en oplossing van deze controlproblemen. Steeds gaat het hierbij om het vragen naar de betekenis van controlproblemen en de oorzaken van controlproblemen. Deze vragen kunnen vanuit verschillende perspectieven worden beantwoord, zoals vanuit psychologisch en vanuit economisch perspectief. In dit boek wordt derhalve expliciete aandacht besteed aan de manieren waarop we naar management-controlsystemen kunnen kijken. Hierbij komt bijvoorbeeld aan de orde welke invloed management-controlsystemen en de verschillende controls hebben op het individuele gedrag van managers en medewerkers. Daarnaast 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. Management control gaat dus verder dan de grenzen van de organisatie. Hiermee wordt meteen duidelijk dat 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 eveneens zijn dat, om deze reden, management control sterke verbanden heeft met diverse andere vakgebieden binnen de bedrijfskunde en bedrijfseconomie, naast de hechte band met interne beheersing en informatiemanagement. Daarnaast wordt het steeds belangrijker om de relatie te zien tussen management control en risicomanagement.

DEEL 1

Inleiding

- 1 Management control: inleiding en overzicht 15
- 2 Management control en de beheersing van strategie 59
- 3 Motivatie van managers en target setting 83



1

Management control: inleiding en overzicht

- 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 en het gedrag van managers
 - 1.5 Bouwstenen van management control
 - 1.6 Het strategische belang van management control
- Samenvatting en blik vooruit
Kernbegrippenlijst
Oefenstof

In dit hoofdstuk gaan we in op de betekenis van management-controlsystemen voor organisaties. Management control is dat onderdeel van het managementproces van een organisatie, dat erop is gericht te zorgen dat organisatiedoelen worden gehaald door degenen die daarvoor verantwoordelijk zijn. Management control richt zich vooral op de managers in de organisatie, die verantwoordelijk zijn voor het bereiken van organisatiedoelen. Daarom wordt management control wel aangeduid met het ‘managen van managers’, dat plaatsvindt door toezicht door hogere managers op adequate besluitvorming van lagere managers en het zo nodig nemen van corrigerende acties. De afgelopen decennia heeft het begrip management control een steeds belangrijker plaats gekregen in de bedrijfsvoering van organisaties. Naast de traditionele nadruk op financiële resultaten wordt ook het belang van de maatschappelijke rol van de organisatie steeds belangrijker. Aandacht voor ethiek en duurzaamheid beïnvloeden het doel van control. In dit eerste hoofdstuk zal een aantal kernbegrippen worden besproken op het gebied van control en management control met voorbeelden uit de praktijk. De samenvatting van dit hoofdstuk biedt tevens een overzicht van de verdere delen in dit boek en hun onderlinge samenhang.

LEERDOELEN VAN DIT HOOFDSTUK

Na bestudering van dit hoofdstuk heb je:

- inzicht in het belang van management control voor organisaties;
- inzicht in de begrippen control en beheersing volgens het cybernetische model;
- inzicht in de betekenis van het begrip management-controlsysteem;
- inzicht in het belang van ethiek en maatschappelijke verantwoordelijkheid voor management-controlsystemen.

1

1.1 De betekenis van control voor organisaties

Bedrijfseconomisch gezien is een organisatie een combinatie van mensen en middelen die gericht is op het bereiken van gezamenlijke doelen. Organisaties ontstaan soms vanzelf, maar meestal worden mensen en middelen doelbewust bijeengebracht. Om gezamenlijke doelstellingen te halen, is ook meer nodig dan het uitsluitend, al dan niet doelbewust, 'samenbrengen' van mensen en middelen. Het nastreven en halen van de doelstellingen van de organisatie vergt een continue aandacht van de participanten in een organisatie en vraagt om een structuur waarin rollen en verantwoordelijkheden duidelijk zijn vastgelegd. Ook zijn maatregelen nodig om de samenwerking tussen mensen en middelen, en daarmee het behalen van de doelen van de samenwerking, te stimuleren. Deze combinatie van structuur en maatregelen is waar het in management control om gaat.

Deze beschrijving van organisaties betekent niet alleen dat organisaties dus een *doelgericht* samenwerkingsverband zijn, maar meteen ook dat organisaties veelal *functioneel* en *hiërarchisch* zijn. Doelen willen halen zoals winst of shareholder value, of het vergroenen van de productportfolio, moet zich vertalen in concrete, doelgerichte acties door de leden van de organisatie, die verschillende functies uitoefenen die passen bij hiërarchieke bevoegdheden en verantwoordelijkheden. 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 gedoeld, zoals inkoop, productie, marketing en verkoop. Om deze begrippen van elkaar te onderscheiden is het nuttig om management control te zien als een belangrijk aspect van management. Formeel gedefinieerd gaat het dan om het volgende:

Management
control

Management

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.

Merk op dat we met deze definitie van management control ons richten op het gedrag van het management. Deze specifieke aandacht voor de beheersing van het gedrag van het management ligt om een aantal redenen, die we hierna kort benoemen, voor de hand. Deze redenen hebben te maken met de specifieke rol die het management van een organisatie 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, productie 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. Het gebruik van de term management control betekent overigens niet dat we alleen geïnteresseerd zouden moeten zijn in mensen met de formele titel van 'manager'. Al diegenen die aan de drie beschrijvingen voldoen, zullen we in deze tekst als manager aanduiden, hoewel hun functietitels kunnen variëren van hoofd inkoop tot productiechef of Chief Operating Officer (COO).

Manager

1

Met de term management control doelen we in de eerste plaats op bepaalde organisatorische structuren, 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 wordt met de term management control vaak bedoeld de manier waarop deze instrumenten, processen en activiteiten in totaliteit vormgeven aan de genoemde doelgerichte organisatie van mensen en middelen. In deze zin is het bijvoorbeeld mogelijk te spreken over 'goede control' en 'slechte control'. Van goede control is sprake in 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 de kans dat grote, nadelige verrassingen zullen plaatsvinden klein is. Soms is voor dergelijke vaststellingen overigens een aparte analyse nodig. Sinds de financiële crisis van het begin van deze eeuw is het steeds gebruikelijker geworden om 'stresstesten' uit te voeren bij banken en andere financiële instellingen. In een dergelijke test wordt vastgesteld welke effecten externe omstandigheden op de levensvatbaarheid van de organisatie hebben. Merk op dat een dergelijke beschrijving van 'goede control' 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 namelijk geen een-op-eenrelatie tussen goede control en het halen van organisatie-doelstellingen. 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. Deze situatie wordt wel aangeduid met de term 'in control', een term die exacter lijkt dan zij is. Een organisatie kent een slechte beheersing indien de kans op onvoorziene, nadelige gebeurtenissen groot is.

Goede control

Een dergelijke organisatie is 'out of control'. Het vaststellen hiervan is niet eenvoudig.

Omdat de kans op negatieve verrassingen een belangrijke rol speelt in het beoordelen van control als 'goed' of 'slecht', is een belangrijke doelstelling van het ontwerpen van management-controlsystemen het minimaliseren van negatieve risico's. In dit kader wordt vaak gesproken van *risicomanagement* als een apart aandachtsgebied. Maar omdat management van een organisatie veel meer is dan het voorkomen van negatieve uitkomsten, zien we tegenwoordig risicomanagement steeds meer als een onderdeel van management control. In het laatste hoofdstuk van dit boek gaan we daar verder op in. Het idee van 'goede control' kan voorts niet worden losgezien van de vraag of bij het halen van de gestelde doelen de organisatie ook een grotere kans maakt op overleven. Overleven is als het ware het minimumdoel dat een organisatie zich moet stellen en dat het management-controlsysteem moet helpen bereiken. Zo kan men zich het doel stellen om binnen het jaar te worden verkozen tot de beste 5G-aanbieder in Europa. De beste 5G-aanbieder kan echter verlieslatend zijn. 'Goede control' betekent niet alleen dat men zich richt op het gestelde doel, maar ook op het voldoen aan financiële randvoorwaarden van overleving. Een operationele minimumvoorwaarde voor control is derhalve dat de onderliggende doelen niet aantoonbaar strijdig zijn met de overlevingskans van het bedrijf. Zo zagen we aan het begin van deze eeuw dat vele internetbedrijven failliet gingen doordat zowel bedrijven als investeerders de toekomstige financiële prestaties te rooskleurig inschatten. De *internet bubble* was daarvan, achteraf gezien, het gevolg. De steeds snellere technologische vooruitgang en de mondialisering van productie en handel leiden op verschillende markten tot grote uitdagingen voor het management-controlsysteem van ondernemingen. Hetzelfde geldt voor de opkomst van China als economische grootmacht en veranderingen in de manier waarop de overheid ingrijpt in de markteconomie. De ervaringen van Sony in het eerste decennium van deze eeuw zijn slechts een van de vele mogelijke voorbeelden.

CASUS 1.1

Sony halveert winstprognose vanwege PS2

26 januari 2001 – 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 uitgesteld. 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: www.computable.nl

26 mei 2011 – Het Japanse elektronicaconcern Sony verwacht voor het lopende boekjaar uit de rode cijfers te raken en een winst te boeken van 80 miljard yen (690 miljoen euro).

Daarmee blijft Sony, dat geplaagd wordt door hackers en te kampen kreeg met de gevolgen van de aardbeving en tsunami in Japan, onder de analistenverwachtingen. Zij hadden gerekend op een winstprognose van zowat 115 miljard yen. Sony verwacht dat de omzet dit boekjaar met 4,4 procent zal toenemen, tot 7,5 biljoen yen.

Bron: www.hln.be (1 september 2013)

21 augustus 2020 – Door het coronavirus moeten veel games en producten worden uitgesteld. Volgens Sony hoeven we alleen niet bang te zijn dat de PS5 uitgesteld wordt, want de planning is nog steeds om de console in 2020 uit te brengen. Tot op heden heeft Sony alleen nog maar bekendgemaakt dat de PS5 'voor de feestdagen' moet verschijnen, toen het officieel het bestaan van de next-gen console erkende. Sindsdien hebben we alleen weinig meer gehoord over een releasedatum voor de PS5. In gesprek met GamesIndustry laat Sony's hoofd marketing Eric Lempel alleen weten dat de lancering van de console nog steeds gepland staat voor 2020 en het niet uitgesteld gaat worden naar 2021.

Bron: www.xgn.nl (21 december 2020)

CASUS 1.2

Sony verkocht vorig jaar 4,5 miljoen PlayStation 5-consoles

3 februari 2021 – Sony zegt in de kwartaalcijfers dat het binnen de game- en netwerkdivisie een groei zag van omgerekend bijna twee miljard euro omzet ten opzichte van dezelfde periode een jaar eerder. Die ging van 4,93 miljard euro naar 6,99 miljard euro. De groei zat deels in de verkoop van games en dlc, maar ook in hardware sales vanwege de PS5 die in november uitkwam.

Het bedrijf verkocht 4,5 miljoen PlayStation 5-consoles in de periode tot 31 december 2020. Volgens het bedrijf is het nog steeds de bedoeling om eind maart 7,6 miljoen exemplaren van de nieuwe console te hebben geleverd. Daarmee zouden de leveringsaantallen gelijk liggen met die van de PlayStation 4 toen die uitkwam.

Het bedrijf geeft in de cijfers ook officieel toe dat de PS5 onder kostprijs wordt verkocht. Dat gebeurde omdat het bedrijf besloot de console 'voor een strategisch prijspunt te verkopen', waarbij de prijs lager lag dan de productiekosten. Het verkopen van consoles onder de kostprijs is gebruikelijk bij de release van een nieuwe generatie.

Wereldwijd zijn er sinds de introductie 115 miljoen exemplaren van de PlayStation 4 verkocht. Daarvan zijn 1,4 miljoen exemplaren in het laatste kwartaal van vorig jaar verkocht. In dezelfde periode een jaar eerder ging het nog om 4,6 miljoen exemplaren. Volgens het bedrijf zijn er 47,4 miljoen PlayStation Plus-gebruikers. Van de PS5-bezitters zou 87 procent zo'n abonnement hebben.

Bron: tweakers.net

De betekenis van de verschillende hiervoor beschreven concepten kan worden geïllustreerd aan de hand van het bericht over de winstverwachting van Sony in 2001 (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 en Sony kent een aantal verlieslatende jaren. In 2011 blijkt Sony vooral te kampen te hebben met externe bedreigingen, in de vorm van een natuurramp en een aanval van internetcriminelen op hun PlayStation-systeem. Hoewel hier de resultaten lager uitvielen dan analisten hadden voorspeld, keert de winstgevendheid van Sony weer ten positieve.

In 2020 was het de vraag of en hoe de introductie van de nieuwe PS5-module zou bijdragen aan de prestaties van Sony. De coronacrisis leek enig effect te hebben gehad op de ontwikkelingssnelheid van nieuwe games, maar bood wel een optimistisch perspectief op de vraag naar games.

Al met al is het vaak moeilijk om een stellige uitspraak te doen over de kwaliteit van control binnen organisaties. De prestaties van de organisatie geven daarin niet altijd een goed inzicht. Naast deze algemene beschrijving van goede control, is het dus van belang eisen te stellen aan het ontwerp

en gebruik van management-controlsystemen binnen organisaties. Drie belangrijke eisen zijn de volgende:

- *Een goed management-controlsysteem is resultaatgericht.* Het systeem stelt managers en werknemers in een organisatie in staat om vast te stellen welke resultaten zij gezamenlijk nastreven en of zij deze resultaten ook behalen.
- *Een goed management-controlsysteem is toekomstgericht.* Het systeem geeft niet alleen informatie over behaalde resultaten maar informeert managers en werknemers in een organisatie ook over bestaande risico's die toekomstige resultaten kunnen beïnvloeden en over de manier waarop deze risico's kunnen worden opgevangen.
- *Een goed management-controlsysteem is efficiënt.* Het systeem kost niet meer dan dat het oplevert. De kosten van het systeem zijn de kosten van alle mensen en middelen die de organisatie inzet om 'goede control' te bereiken. De baten van het systeem uit zich in een verhoogde kans op goede resultaten en een verlaagde kans op negatieve gebeurtenissen. Hoewel deze kosten en baten moeilijk te kwantificeren zijn, is wel duidelijk dat het bijna nooit efficiënt is om alle negatieve gebeurtenissen uit te sluiten.

Resultaatgericht

Toekomstgericht

Efficiënt

Leidt een goed management-controlsysteem altijd tot het 'in control' zijn van de organisatie? Dat ligt niet zo eenvoudig. We spreken van 'in control' als de eigenschap van een organisatie om zichzelf te corrigeren, zoals we zagen in het Sony-voorbeeld. Omdat dit vaak pas achteraf komt vast te staan, geven we 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. De vraag die inmiddels hieraan nadrukkelijk moet worden gekoppeld, is hoe de organisatie zich houdt als zich ontwikkelingen voordoen met een kleine kans maar extreme consequenties. We zullen ons eerst richten op traditionele management control en hier later op terugkomen in het hoofdstuk over risicomanagement.

1.2 Internal control en management control

De begrippen management control en internal control hangen sterk samen en lijken soms zelfs samen te vallen. Dat blijkt al uit de definitie van internal control (COSO-definitie van internal control, paragraaf 2.3 *Basisboek Informatie & Control*). Internal control is het proces, uitgevoerd door bestuurders, management en andere werknemers, dat beoogt om een redelijke mate van zekerheid te bereiken dat de organisatie haar efficiëntie- en effectiviteitsdoelstellingen haalt, en daarover betrouwbaar kan rapporteren onder naleving van wet- en regelgeving.

Deze beschrijving sluit goed aan bij onze definitie van goede management control, die de situatie betreft waarin een geïnformeerd persoon kan vaststellen dat de organisatie met een redelijke mate van zekerheid haar doelen zal halen. Maar er zijn belangrijke verschillen tussen beide begrippen en vooral ook in de praktijk die achter deze begrippen schuilt. Die verschillen worden duidelijk als we constateren dat internal control vooral toeziet op de kwaliteit van informatie. Het is daarmee dat deel van het organisatieproces dat voorwaarden schept voor de uitvoering van management control. Zo is het onmogelijk om management control vorm te geven tenzij de

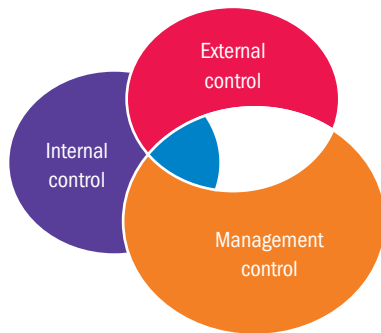
Internal control

1

onderliggende informatie betrouwbaar is. Het is ook niet mogelijk om management control uit te voeren over activiteiten tenzij in de organisatie onnodige risico's op fraude en fouten worden verkleind. Omgekeerd, als de kans op fraude en foutieve informatie klein is, wordt het juist gemakkelijker om 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. Samengevat zien we internal control in dit boek als een proces waarin de voorwaarden worden geschapen die nodig zijn om control uit te kunnen oefenen. Maar internal control reikt verder dan dat. 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 deze relatie nader te illustreren kan gebruik worden gemaakt van twee voorbeelden in de praktijk. Het probleem van control bij US Foodservice, een voormalige dochter van Ahold-Delhaize (casus 1.3), geeft een voorbeeld van een situatie waarin er te weinig control was over geldstromen. Het probleem van Wirecard (casus 1.4) betreft een nog complexer falen van interne controle bij zowel de financiële instelling zelf als bij de toezichhouder. Dat gebrek aan control vormt gelijktijdig (1) een management-controlprobleem, (2) een probleem van internal control en daardoor ook van (3) 'external control'. Het is een probleem van management control, omdat we de manager niet tot doelgericht gedrag hebben weten te bewegen. Er is een probleem dat we een 'external-controlprobleem' kunnen noemen, omdat leveranciers, afnemers, vermogensverschaffers en aandeelhouders het Ahold kwalijk namen dat deze situatie onder haar regime is ontstaan. De kern van het probleem was echter een internal-controlprobleem. Managers (onder wie US Foodservice-voorzitter Miller) konden contracten afsluiten met leveranciers waarin deze op papier kortingen gaven van anderhalf miljoen dollar, deze kortingen zouden echter worden gegeven op voorwaarde dat US Foodservice enorme hoeveelheden goederen zou weten te verkopen. Leveranciers werden onder druk van US Foodservice-medewerkers gedwongen in brieven aan de accountant te bevestigen dat US Foodservice hen slechts de verlaagde prijs schuldig was. Hierdoor werd de winst kunstmatig opgeschroefd. En er was meer aan de hand. De US overheid limiteert de winstopslag die bedrijven in rekening mogen brengen. US Foodservice omzeilde de intentie van deze regel door via spookbedrijven (zo geheten 'shells') goederen goedkoop in te kopen. Vervolgens werden deze goederen voor een hoge prijs aan de overheid verkocht. Het feit dat frauduleuze contracten konden worden afgesloten en dat deze conform de bedoeling van de fraudeurs administratief werden verwerkt, is een typisch voorbeeld van een internal-controlprobleem. Hieruit ontstaat vervolgens het external-controlprobleem, aantasting van de geloofwaardigheid van Ahold in brede zin, en een management-controlprobleem. Met inadequate internal control kunnen managers onvoldoende op doelgericht gedrag worden aangestuurd. Internal control is dus gericht op de integriteit van informatievoorziening, zoals in contracten of de administratieve verwerking. Juist om de bedrijfsdoelstellingen te bereiken moet informatie integer zijn. In figuur 1.1 beelden we deze relatie tussen de beide controlbegrippen uit. Het gearceerde gedeelte betreft de overlappende betekenis van deze begrippen, waarbinnen zich dus het US Foodservice-probleem afspeelt: het is een kwestie van organisatie en control.

FIGUUR 1.1 Controlerelaties

**CASUS 1.3****Parmalat**

Een typisch 'Italiaanse' affaire; zuivelconcern Parmalat had net als Ahold weinig grip op geldstromen. In 2004 bleek de schuld van Parmalat met 14 miljard dollar 8 keer zo hoog te zijn dan in de boeken werd verantwoord. Het ging 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 was 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 als 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

1

Brit had dit in zijn lange carrière nog nooit meegemaakt, verklaarde hij nog onlangs in de Volkskrant. Parmalat lijdt aan 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

CASUS 1.4

Wirecard

De Duitse toezichthouders van Wirecard waren te weinig onafhankelijk en negeerden signalen in de media over mogelijke fraude bij het betaalbedrijf. Bovendien had beurstoezichthouder BaFin geen zicht op de aandelenposities van zijn personeelsleden in Wirecard, waardoor er sprake was van belangenverstrengeling. Dat concludeert de Europese financiële toezichthouder Esma in een dinsdag gepresenteerd onderzoek naar de falende controle op het frauderende Duitse betaalbedrijf. Wirecard ging in juni onderuit nadat het bekendmaakte dat €1,9 mrd aan cashgeld op de balans 'waarschijnlijk niet bestaat'. Dat bleek inderdaad het geval, waarmee een van de grootste fraudeschandalen in het Duitse naoorlogse bedrijfsleven ontbrandde. Het bedrijf ging van een beurslieveling met een marktwaarde van ruim €20 mrd razendsnel richting een faillissement. Ook de Duitse politiek, toezichthouders BaFin en FREP en accountantskantoor EY, dat al sinds 2009 de boeken van Wirecard controleert, werden daarin meegezogen. Direct na

het schandaal startte de Europese beurstoezichthouder Esma (European Securities and Markets Authority) een onderzoek, waarvan de resultaten dinsdag zijn gepresenteerd.

Bron: Financieel Dagblad (3 november 2020); fd.nl (21 december 2020)

1.3 Management control als cybernetisch proces

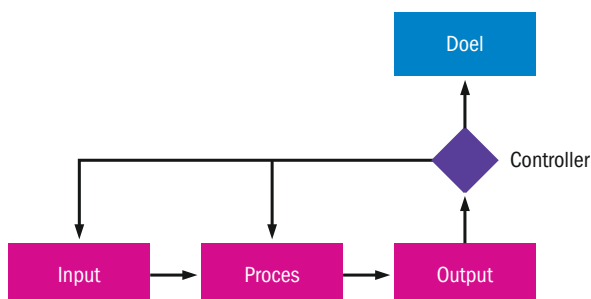
We hebben hiervoor besproken waarom management control een belangrijke bedrijfsfunctie is en hoe internal control een belangrijke voorwaarde voor goede management control is. Nu is het belangrijk om dieper in te gaan op de vraag naar wat we precies bedoelen met een organisatie die 'in control' is. Waarom kunnen organisaties eventueel 'out of control' zijn? Hiervoor beschreven we deze situaties op basis van de gevolgen, maar dat is niet voldoende. Om het risico op negatieve gevolgen tijdig te kunnen beteugelen en om positieve resultaten volgens plan te halen, is het nodig om management control eerst als een relatief eenvoudig proces voor te stellen. Dit proces bestaat uit bepaalde standaardelementen en leert ons begrijpen wat we bedoelen als we zeggen dat het proces 'in control' of 'out of control' is. Later zullen we de standaardelementen uit dit proces vertalen naar de werkelijkheid van onze complexe organisaties.

Het eenvoudigste voorbeeld van een proces om de principiële werking van management-controlsystemen uit te leggen, is het cybernetische model van de regelkring. Dit model wordt onder andere door Otley & Berry (1980) gezien als basis van onze manier van kijken naar management. 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 verantwoordelijk is voor de beheersing van het proces. Met de controller wordt in dit eenvoudige model, en in dit eerste hoofdstuk, nog niet de specifieke rol van management accountant of auditor bedoeld, maar wordt de algemene beheersingsrol aangeduid die door een mens maar soms ook door een automatisch proces kan worden uitgevoerd. Otley & Berry (1980) onderscheidde 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.

Cybernetisch model

Controller

FIGUUR 1.2 Cybernetisch controlmodel



Duidelijke en meetbare doelstelling

In dit schema geldt het hebben van een *duidelijke en meetbare doelstelling* als een noodzakelijke voorwaarde voor het kunnen bespreken van de beheersing van dat proces. Zonder doelstelling kan een organisatie of een organisatieonderdeel uiteraard niet 'in control' zijn. Een 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', een gegeven. Omdat het hebben van een doelstelling noodzakelijk is om te spreken van beheersing, maar dit in de praktijk nog niet zo eenvoudig is, besteden we nu eerst aandacht aan dit deel van de controlcyclus. De beschrijving in casus 1.5 geeft een overzicht van de doelstellingen van Unilever.

CASUS 1.5

Visie Unilever

Onze visie is ons bedrijf te laten groeien, en tegelijkertijd onze milieuoetadruk los te koppelen van onze groei en onze positieve maatschappelijke impact te vergroten.

Ons bedrijf heeft altijd een heldere visie voor ogen gehad. Deze visie verbindt ons met de bedrijven die ons hebben opgericht en hun maatschappelijke missies om gezondheid, hygiëne en de levensstandaard van hun gemeenschappen te verbeteren. Wij geloven dat bedrijven een positieve bijdrage moeten leveren aan de uitdagingen waar de wereld voor staat en dat dit de enige manier is waarop een bedrijf succesvol kan zijn. In 2009 begonnen we met Het Kompas, onze strategie voor duurzame groei, waarmee we een duurzaam bedrijf voor de lange termijn willen opbouwen.

[...]

Het Unilever Sustainable Living Plan, gelanceerd in 2010, creëerde de blauwdruk voor het behalen van deze strategie. Wij blijven werken aan onze ambitieuze doelen voor het halveren van onze impact op het milieu, het verbeteren van de gezondheid en het welzijn van 1 miljard mensen en het verbeteren van de levensstandaard van miljoenen.

[...]

Wij zullen ons bedrijf laten groeien door te bouwen op onze sterke punten – het combineren van onze grootte en expertise van consumenten in diverse markten om merken en diensten te blijven leveren die mensen willen en nodig hebben. Ons duurzame bedrijfsmodel maakt het verschil voor de levens van miljoenen mensen en zorgt ervoor dat we een lagere impact hebben op het milieu.

Bron: 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 1.6 staan de doelstellingen van Greenpeace beschreven.

CASUS 1.6

Missie Greenpeace

Hier staan we voor: we geloven dat een groene, duurzame wereld nodig, beter en haalbaar is. Voor die verandering moeten we de huidige status quo doorbreken. We stellen grote milieuproblemen aan de kaak en stimuleren duurzame oplossingen door wetenschappelijk onderzoek, lobby, demonstraties en vreedzame en inventieve confrontaties.

Schoon klimaat: Samen kunnen we de desastreuze gevolgen van klimaatverandering tegengaan. Dat toont Greenpeace met onafhankelijke wetenschappers aan in een haalbaar en betaalbaar energiescenario. De oplossing: inzetten op schone energie uit zon, wind, water en groene waterstof, in combinatie met slim energiegebruik. Kernenergie, gas en vervuilende kolen centrales zijn in dit scenario overbodig.

- Veilige oceanen
- Sterke bossen
- Uitbannen giftige stoffen
- Duurzame landbouw

Bron: www.greenpeace.org

Hoewel de doelstellingen van Unilever en Greenpeace op het eerste gezicht duidelijk en concreet lijken, zijn ze dat in feite nog niet. Zelfs financiële doelstellingen zijn niet altijd duidelijk. Wat betekent immers maximale winst? Kan dat ook een verlies zijn? In ons eerdere voorbeeld van Sony in casus 1.1 was daarvan wellicht sprake. Geldt de maximalisatiedoelstelling per jaar of geldt deze voor de gehele levensloop van de onderneming? Voor de ideële doelstellingen van Greenpeace gelden gelijksoortige vragen 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 stevast moeten *concretiseren* ofwel *operationaliseren* voor een bepaalde periode. De doelstelling van maximale winst wordt dan bijvoorbeeld 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. Merk op 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. Daarop gaan we verderop in dit hoofdstuk alsook in deel 3 van dit boek verder in. De uitkomsten van het proces van strategische planning worden vaak

Concretisering

Strategische planning

als startpunt gezien 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. We besteden daar nu achtereenvolgens aandacht aan.

Concrete doelen

Concrete doelen

Ten eerste moet een proces dus beschikken over concrete doelen, zo vatten we de discussie over de voorbeelden van Greenpeace en Unilever samen. Zoals deze voorbeelden eveneens laten zien, blijft het formuleren van concrete doelen voor organisaties een belangrijke uitdaging. 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, een oordeel te kunnen vormen over het al dan niet gehaald hebben van de doelstellingen. Dit betekent concreet dat we pas van een beheerst proces kunnen spreken als we kunnen vaststellen welke producten en diensten het proces heeft opgeleverd en in welke hoeveelheid. Om te kunnen vergelijken met de doelstellingen moet deze output van het proces worden uitgedrukt in dezelfde grootheden als waarin de doelstellingen zijn uitgedrukt. 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 dus min of meer dezelfde vragen als voor de doelstellingen van de organisatie. Naarmate er sprake is van meerdere concrete doelstellingen, zegt het halen van elk van deze individuele doelstellingen minder over het halen van de algemene doelstelling. Een voorbeeld is de onderneming die dit jaar haar klanttevredenheid heeft weten te verhogen, maar die haar winstdoelstelling voor dit 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 het volgende jaar tot meer omzet en een hogere winst kan leiden. In lijn met onze 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 alternatieve acties

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, maar liever nog tussentijds, wordt geconstateerd dat de outputs niet overeenstemmen met de doelstellingen. Tot bijsturende acties

Bijsturingsacties

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, verandering van productietechniek, verandering van grondstof, of verandering van werknemer zijn allemaal mogelijke bijsturende acties. Een ander voorbeeld is het starten van een extra reclamecampagne bij tegenvallende verkopen van een nieuw product. Dergelijke ingrepen moeten er met een redelijke mate van zekerheid voor zorgen dat het verschil tussen de werkelijke outputs en de doelstellingen wordt gereduceerd. Soms echter laten processen zich niet, niet gemakkelijk of niet tijdig bijsturen. In dat geval wordt dan 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 financiële middelen om de input te verhogen;
- onvoldoende mensen;
- ontbreken van kennis over welke acties moeten worden genomen om bij te sturen.

Prognosemodel

De vierde, en laatste, voorwaarde om te kunnen spreken van procesbeheersing is het bestaan van een zogeheten 'prognosemodel'. Met een prognosemodel 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 weet wat de gevolgen zullen zijn van corrigerende acties. We spreken in dit verband ook wel van 'what-if scenario's' die aangeven wat de gevolgen zijn van de verschillende bijsturende acties. Zo gaan we over tot een extra reclamecampagne indien we redelijk zeker zijn over de resultaten van zo'n actie. Echter, zoals we eerder al zagen zijn bij gebrek aan zekerheden zulke corrigerende acties niet altijd voorhanden. Dit tekort komt voort uit een gebrek aan kennis of middelen. Organisaties die beschikken over een of meer prognosemodellen van bedrijfsprocessen gebruiken daarvoor de term bedrijfsmodel (business model). Een dergelijk model geeft verbanden weer tussen diverse aspecten van de bedrijfsvoering. Een goed bedrijfsmodel specificiert, bijvoorbeeld, de relatie tussen marketinguitgaven en de verwachte omzetgroei. In deel 3 van dit boek besteden we aandacht aan een paar concrete manieren waarop bedrijfsmodellen worden ontwikkeld. We zullen daar zien dat deze modellen nooit perfect zijn. Onzekerheid over interne en externe ontwikkelingen is uiterst lastig te modelleren. De vraag is dan ook steeds hoe ver men in modellering moet gaan.

Als een proces niet leidt tot het halen van de doelstellingen moet de controller de oorzaak daarvan vaststellen en wegnemen. Als de kennis hiervoor ontbreekt, doordat de organisatie bijvoorbeeld met geheel nieuwe omstandigheden wordt geconfronteerd, dreigt een situatie waarin de organisatie 'out of control' raakt. Zonder prognosemodel kan niet worden ingegrepen, noch worden verklaard waarom doelen niet zijn gehaald. Het hebben van een prognosemodel is dus ook belangrijk voor een organisatie om te kunnen leren van de relatie tussen actie en reactie. Er zijn in werkelijkheid echter verschillende redenen waarom controllers vaak niet over een goed prognosemodel beschikken. De noodzakelijke complexiteit van veel processen, en de veelheid van externe factoren zoals concurrentie, zorgen ervoor

Prognosemodel

Bedrijfsmodel
(business
model)

dat soms de staat van 'in control' eigenlijk niet kan worden bereikt en processen 'out of control' raken. De volgende factoren dragen hieraan bij:

- Processen zijn complex en variabel.
- Output is vaak moeilijk te meten en afhankelijk van externe factoren.
- Bijsturende acties verouderen door technologische ontwikkelingen.

Bij een permanente dreiging van 'out of control' dringt de vraag zich op of men er beter aan zou doen de onderliggende activiteiten te staken. Zodra het gaat om processen die belangrijke negatieve risico's met zich meebrengen is het antwoord op deze vraag bevestigend. Veel bedrijfsbeëindigingen worden afgedwongen door het gebrek aan control. Echter, een gebrek aan control kan ook leiden tot de beslissing om de activiteit niet langer zelf uit te voeren, maar deze van buiten in te kopen. Zo is het besluit van veel organisaties om hun restaurant uit te besteden ('outsourcing') aan professionele cateraars vaak ingegeven door een controlprobleem. Veel organisaties hebben moeite met het beheersen van activiteiten die niet tot de kernactiviteiten behoren. Dat geldt voor restauratieve voorzieningen, maar ook voor ICT, after-sales service en marketing. Voor professionele leveranciers van deze diensten zijn dat juist wel de kernactiviteiten en zij beschikken over meer en betere prognosemodellen om deze processen te beheersen.

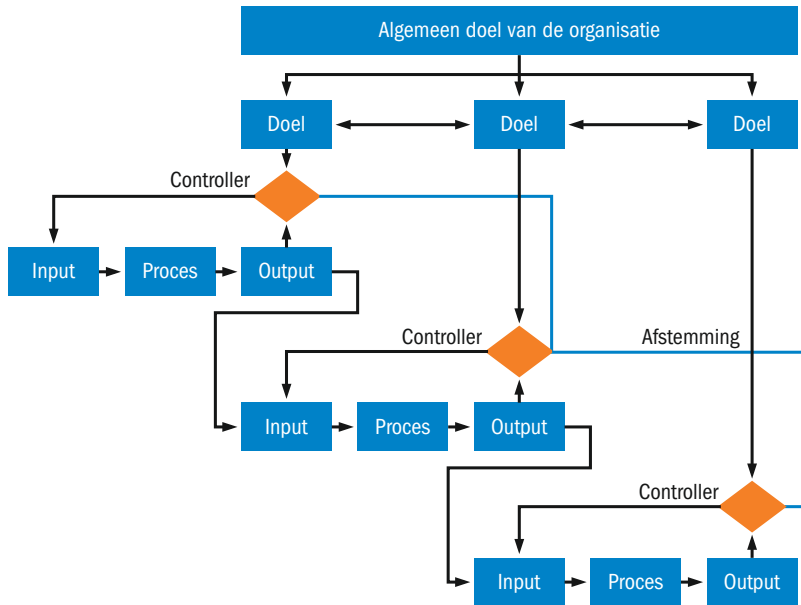
Outsourcing

1.4 Management control en het gedrag van managers

In de voorgaande 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 door middel van een relatief eenvoudig proces waarin inputs (gas en elektriciteit) via een proces (verbranding en verhitting) tot output leiden (warmteproductie en temperatuurstijging). De thermostaat is in dit voorbeeld de 'controller' die de huidige toestand (de bestaande temperatuur) vergelijkt met de doelstelling (de ingestelde temperatuur) om een keuze te maken tussen het wel of niet inschakelen van de verwarming. Omdat in dit geval de thermostaat de controller is, 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 (verbranding verhogen) en is er ook een prognosemodel, omdat de energie (joules) die in de verbranding wordt ingezet op berekenbare wijze leidt tot de productie van warmte. Met een goed functionerende thermostaat leidt deze opeenvolging van systematische stappen ertoe dat het systeem 'in control' is. De doelstelling wordt steeds gehaald door continue tussentijdse bijsturing. Uiteraard is het controlsysteem in organisaties onvergelijkbaar en 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 elkaar moeten afstemmen. Figuur 1.3 beeldt deze situatie uit.

Mechanistisch proces

FIGUUR 1.3 Cybernetische control in een complexe organisatie



Hoewel ook voor deze complexe processen het cybernetische model nuttig is als illustratie voor het basisidee van management control, moeten we niet strikt aan dit model vasthouden zodra we de werking van controlsystemen in complexe organisaties willen begrijpen. Cruciaal is dat werkelijke organisaties niet worden bevolkt door mechanische controllers, maar door mensen van vlees en bloed. Het is juist deze groep van werknemers die zich vooral met de besturing en bijsturing van processen bezighoudt, die we met de term managers aanduiden. De reden dat organisaties voornamelijk vooral uit mensen bestaan, is juist gelegen in het feit dat organisaties te complex zijn om met mechanistische controllers te besturen. Voor deterministische processen gaat dat goed. Maar omdat mensen creatiever en intelligenter zijn dan machines, kunnen zij in grotere mate omgaan met organisatorische complexiteit en kunnen zij beter inspelen op veranderingen. Het gebrek aan volledig deterministische processen in organisaties betekent ook dat zij wel moeten vertrouwen op de kundigheid van mensen en hen wel vrijheid moeten geven om bepaalde handelingen te verrichten en keuzes te maken. Management control gaat daarom niet 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.

**Management
control**

Het blijkt dat deze subgroep, die we met de term managers aanduiden, een aantal kenmerkende eigenschappen bezit die de behoefte aan besturing van juist hun gedrag vergroten. Ten eerste is het een kerntaak van managers in het algemeen om abstracte, overkoepelende en langetermijndoelen 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 onze nadruk op *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 toezicht op het functioneren van anderen en neemt zelf beslissingen tot sturing en bijsturing 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 zijn, met andere woorden, een aantal oorzaken voor het feit dat managers niet vanzelfsprekend bijdragen aan het halen van de organisatie-doelstellingen. 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. In traditionele opvattingen over management control wordt de nadruk gelegd op zogenoemde controlproblemen die voortvloeien uit beperkingen waaraan managers lijden. Deze beperkingen moeten gezien worden als de oorzaken waarom managers niet vanzelf de organisatie-doelstellingen nastreven en weten te behalen:

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

Controlproblemen

Gebrek aan richting

Managers hebben een zogenoemd *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.

Gebrek aan motivatie

Managers hebben een zogenoemd *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.

Gebrek aan kunde, kennis of aanleg

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 'prognosemodel' van het proces waarvoor ze verantwoordelijk zijn. Voor management-controlsystemen betekent dit eens te meer dat een manager niet zonder meer het proces kan

beheersen waarvoor hij verantwoordelijk is. Er zullen controls moeten worden gebruikt die, in dit geval, ervoor zorgen dat de juiste managers op de juiste plek zitten.

CASUS 1.7

Intel-topman moet oprassen na kritiek activistisch fonds

Amper twee jaar na zijn benoeming tot CEO stapt Bob Swan op bij de chipgigant Intel. Zijn opvolger, Pat Gelsinger, moet het concern opnieuw naar de top van de chipindustrie stuwen.

Intel gaat door een moeilijke periode. Het Amerikaanse concern wordt de jongste maanden geconfronteerd met aanhoudende vertragingen bij de productie van chips. Tegelijk klinkt de kritiek dat Intel technologisch achterloopt bij de Aziatische concurrenten.

Dat is niet zonder gevolgen gebeven. Apple maakte tijdens het bewind van Swan al bekend dat het voor zijn laptops voortaan zelf ontwikkelde chips wil gebruiken. Een blamage voor Intel en zijn CEO. Want sinds 2005 zaten in de iPacs van Apple Intel-chips. De huidige Apple-chips zijn gebaseerd op technologie van de chipontwikkelaar ARM en worden geproduceerd bij het Taiwanese TSMC, dat verfijndere chips aankan dan Intel. Ook andere grote klanten van Intel, zoals Amazon en Alphabet, willen voor de chips minder afhankelijk zijn van het bedrijf.

Het afhaken van klanten wordt Swan zwaar aangewreven. Third Point, opgericht door de activist Dan Loeb, verweet Intel in een brief 'het leiderschap in de productie van chips' verloren te hebben. Loeb drong erop aan om bepaalde onderdelen af te stoten of strategische alternatieven te overwegen. De Third Point-topman doelde onder meer op de overname van Altera, die Intel duur betaalde, maar weinig opleverde. Maar ook op het afstoten van de eigen chipproductie.

Bron: www.tijd.be

1.5 Bouwstenen van management control

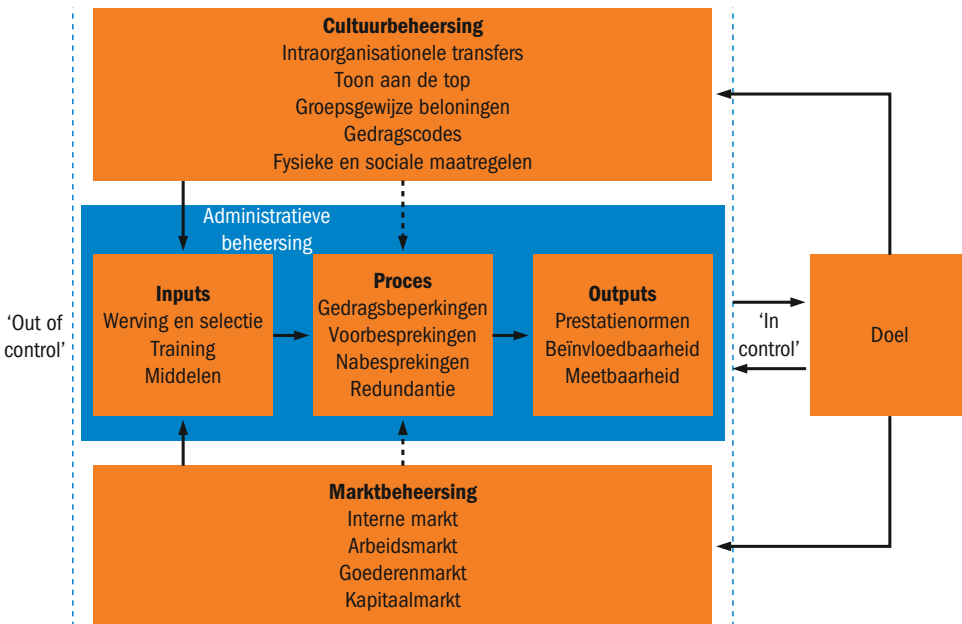
De drie soorten controlproblemen die we beschreven dragen bij aan de verklaring waarom organisaties behoefte hebben aan een management-controlsysteem. Naast de algemene behoefte om mensen en middelen tot doelgerichte actie aan te zetten, moeten controlsystemen specifieke oplossingen bieden voor de controlproblemen die we benoemden. Nu is het tijd om te bespreken uit welke elementen zo'n systeem precies bestaat. Met name is het van belang te weten hoe we vanuit de eenvoudige cybernetische opvatting van control tot een volledig controlsysteem komen. We gebruiken het woord controlsysteem, omdat de uitvoering van management control een systematische inzet vergt van individuele processen, regels, technieken en procedures. Deze individuele processen, regels, technieken en procedures duiden we aan met de term controls. Formeel gedefinieerd zijn controls derhalve die elementen van de organisatie die

ertoe bijdragen dat managers doelgericht gedrag vertonen. Omdat 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 kennis, kunde en aanleg van haar managers te verkleinen. Controls kunnen worden gezien als de 'bouwstenen' van het management-controlstelsel. In figuur 1.4 is een overzicht gegeven van de controls die we onderscheiden. Deze figuur is een verdere detaillering van het eerdere cybernetische controlmodel.

We onderscheiden hierbij verschillende typen controls en 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. Allereerst maken we een onderscheid tussen de drie basistypen van control:

- 1 marktbeheersing;
- 2 cultuurbeheersing;
- 3 administratieve beheersing.

FIGUUR 1.4 Een raamwerk voor management control



1.5.1 Management control door middel van marktwerking

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. Welke rol speelt dit marktmechanisme bij het

beïnvloeden van het gedrag van managers zodat organisatiedoelstellingen worden gehaald?

Alle organisaties hebben, in ons macro-economisch systeem, met verschillende markten te maken. Voor op winst gerichte organisaties is er aan de inkoop- en verkoopkant een markt voor goederen en diensten, waarop toeleveranciers en afnemers van producten opereren. Voor niet op winst gerichte organisaties kan hetzelfde gelden, maar is in ieder geval de inkoopmarkt veelal het belangrijkste. Voor beide soorten organisaties zijn ook andere markten belangrijk, vooral de arbeidsmarkt en de kapitaalmarkt. Het idee is nu dat externe markten een rol kunnen vervullen in de beheersing van de interne organisatie. De leiding van een organisatie kan op de werking van de markt vertrouwen, om managers in de organisatie te bewegen tot doelgericht gedrag. De verkoopmanager van een bepaalde onderneming zal producten van de organisatie op de markt aanbieden. Door concurrentie op de markt voor deze producten ontstaat een prijs waartegen het product kan worden verkocht. Zonder dat de leiding de individuele verkoopmanager op allerlei manieren moet instrueren of corrigeren, zal de verkoopmanager de prijs van het product aan de marktprijs moeten en kunnen aanpassen. Hierdoor ontstaat niet alleen een mechanisme waarmee de verkoopmanager een zo hoog mogelijke prijs kan halen, maar ook een mechanisme waarmee de organisatie informatie krijgt over de geldende prijzen. Door het opereren op markten leren organisaties dus over het te hoog of te laag zijn van de prijs, waarmee zij bijvoorbeeld nuttige informatie krijgen over hun interne efficiëntie. Natuurlijk kan een controlsysteem niet alleen vertrouwen op marktsignalen. Het blijft altijd nodig om periodiek te beoordelen of inderdaad de hoogst mogelijke prijs is gehaald. Dat kan door de gerealiseerde prijzen te vergelijken met in het verleden of door anderen behaalde prijzen. Op de inkoopmarkt, de arbeidsmarkt en de kapitaalmarkt spelen vergelijkbare processen en speelt de markt een vergelijkbare rol in het disciplineren van managers en het geven van informatie. Op sommige markten is door dit continue marktproces bovendien veel continue informatie openbaar over de prijzen waartegen goederen en diensten worden verhandeld. De prijzen van kapitaal, zoals de geldende rentestanden, worden zelfs van minuut tot minuut bijgehouden. Ook de prijzen van arbeid, de loonkosten, zijn relatief transparant, evenals de prijzen van sommige grondstoffen. We noemen deze markt daarom relatief efficiënt. Dit maakt beheersing van de rentekosten, arbeidskosten en grondstofkosten gemakkelijker. De economische wetenschap laat overigens zien dat veel markten niet efficiënt zijn en dat is dan meteen de reden waarom organisaties niet alleen van marktbeheersing afhankelijk kunnen zijn. Economen spreken in dit verband van marktfalen en van 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 niet altijd 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 of de totstandkoming van prijzen wordt beïnvloed door het bestaan van belastingen of subsidies als gevolg van overheidsinmenging.

**Marktfaalen
Marktonvolkomenheden**

Er zijn veel organisaties die proberen de beheersingsmethodiek via markten zelfs 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 is dat waar marktwerking mogelijk is dit tot efficiëntere oplossingen leidt dan wanneer marktwerking wordt gemeden. De recente ontwikkeling van shared service centers is hiervan een goed voorbeeld. Een ander voorbeeld is de introductie van marktwerking in het Nederlandse systeem van gezondheidszorg.

Transferprijzen
Service level agreements

1.5.2 Management control door middel van cultuur

Cultuur is zonder meer een belangrijk begrip als het gaat om samenwerking tussen mensen. Veel van de manier waarop mensen zich gedragen in een organisatie kan worden verklaard door de cultuur die in die organisatie heerst, of tenminste worden beschreven met cultuurspecifieke termen. Cultuur is hiermee een belangrijke potentiële vorm van management control. Helaas is het begrip cultuur complex, veelzijdig en kent het geen uniforme betekenis. Zo wordt met cultuur onder meer bedoeld:

Cultuur

- 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 handelingsredenen;
- dat deel van menselijke activiteit dat tastbare representaties maakt van de waarden en normen, opvattingen, tradities en leefstijlen.

Deze diversiteit aan betekenis impliceert dat we eigenlijk niet goed over cultuur kunnen spreken als we niet meteen omschrijven wat we er precies mee bedoelen. Dat is belangrijk omdat van oudsher het begrip cultuur vooral betrekking heeft op de eigenschappen van een geografische populatie, zoals in werelddelen, landen en streken. Wij willen het echter hebben over de eigenschappen van een functioneel bepaalde populatie, een organisatie. Daarvoor wordt de term organisatiecultuur gebruikt. Maar ook in de context van organisaties geldt dat we het begrip cultuur nader moeten toelichten, vooral als we door middel van cultuur of cultuurverandering het gedrag van managers willen beïnvloeden. Immers, het veranderen van 'tastbare activiteiten' vergt een andere aanpak dan het veranderen van iemands 'geestelijke gerichtheid'. Ondanks deze verschillen in deze definities, gaat cultuur wel altijd over de mens en de normen en waarden waar menselijk gedrag aan voldoet of 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, al dan niet door imitatiegedrag, ook als die niet expliciet zijn beschreven of gekoppeld aan beloning of straf. Vooral de vraag naar de

Organisatiecultuur

Cultuur als beheersingsmechanisme

oorsprong van deze normen en waarden is belangrijk, omdat juist met kennis van deze oorsprong cultuur ook kan worden beïnvloed en veranderd. Een eerste belangrijke bron van organisatiecultuur wordt gevormd door 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 tweede 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 professie van de meerderheid van de werknemers. De laatste jaren is de aandacht voor organisatiecultuur sterk toegenomen, waarbij woorden als 'diversiteit' en 'inclusiviteit' centraal staan. Het idee is dat hiermee een veiligere en betere cultuur wordt geschapen voor alle medewerkers, ongeacht hun achtergrond en levensovertuigingen (zie casus 1.8). Een derde bron van cultuur is de mate van onderling vertrouwen. Vertrouwen ('trust') wordt zelfs door velen gezien als een van de belangrijkste control-mechanismen. Immers, als organisatieleden elkaar vertrouwen zijn ze meer gericht op het gemeenschappelijk belang, werken ze beter samen, wisselen ze meer informatie uit en zijn ze minder geneigd de organisatie te benadelen (Hartmann en Slapnicar, 2007).

CASUS 1.8

Diversiteit en inclusiviteit

Bij EY geloven we in de kracht van verschillende zienswijzen en achtergronden in onze samenwerking. Rekening houden met verschillende standpunten in onze besluitvorming, bedrijfsvoering en acties is van fundamenteel belang voor het realiseren van langetermijnwaarde voor de mensen van EY, maar ook voor langetermijnwaarde voor de klant, de maatschappij en de economie. Dit helpt ons om de purpose van EY te vervullen, namelijk het bouwen aan een betere werkende wereld. Hiermee laten we het onderscheidend vermogen van onze organisatie zien, stimuleren we innovatie, bouwen we vertrouwensrelaties op, maken we uitzonderlijke ervaringen mogelijk voor EY-mensen en leveren we de beste oplossingen voor klanten. Diversiteit en inclusiviteit vormen de kern van onze waarden. Het is de prioriteit voor het global bestuur en verdient de aandacht en inspanning van het uitvoerend management.

Diversiteit gaat over verschillen. Bij EY besteden we veel aandacht aan verschillen, zoals nationaliteit, culturele achtergrond, taal, opleiding, geslacht, etniciteit, generatie, leeftijd, werk- en denkstijlen, religieuze achtergrond, seksuele geaardheid, vaardigheden en handicaps, ervaringen, carrièrepaden en technische vaardigheden. Er zijn ook verschillen in geografie, servicelij, sector en functie.

Inclusiviteit gaat over het benutten van deze verschillen om een omgeving te creëren waarin alle EY-mensen zich gewaardeerd voelen en gewaardeerd worden om wie ze zijn, waar ze het gevoel hebben erbij te horen en geïnspireerd worden om bij elke ontmoeting het beste van zichzelf te geven.

Bron: www.ey.com (21 december 2020)

Omdat er vanzelf altijd een cultuur ontstaat, menen sommigen dat cultuur een gegeven is en dat cultuur daarmee een geldige reden is om bepaald gewenst gedrag niet te vertonen. Maar omdat het vanzelf ontstaan van een cultuur niet betekent dat per definitie ook de juiste cultuur ontstaat, is het doelgericht ingrijpen op cultuur in veel gevallen juist wel belangrijk. Met de juiste cultuur bedoelen we in dit verband die organisatiecultuur die bijdraagt aan het bereiken van de organisatie-doelstellingen. Organisaties doen er goed aan alert te zijn op hun cultuur en de mogelijkheden tot cultuurbeheersing goed te benutten. Omdat cultuur in brede zin de gedragingen van managers beïnvloedt, komt management control door middel van cultuur erop neer sociale controle en zelfdiscipline te stimuleren. Een aantal specifieke instrumenten kan door de organisatie doelbewust worden ingezet om te kunnen vertrouwen op cultuur en cultuurverandering als onderdeel van het management-controlsysteem:

- 1 intraorganisatie transfers;
- 2 toon aan de top;
- 3 groepsgewijze beloningen;
- 4 gedragscodes;
- 5 fysieke en sociale maatregelen;
- 6 stimuleren van ethisch handelen.

Intraorganisatie 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. Ook onderling vertrouwen is erg gevoelig voor de toon aan de top. Onderling vertrouwen is erg afhankelijk van reciprociteit. Dat wil zeggen dat een belangrijke manier om vertrouwen te winnen het schenken van vertrouwen is.

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 groepsgenoten. Het idee is dat er hierdoor een cultuur van samenwerking en gemeenschappelijk belang ontstaat.

Groepsgewijs belonen

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, ethische codes en uitgedragen managementfilosofieën. De meeste grotere organisaties hebben wel een of andere gedragscode 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. De in casus 1.8 genoemde aandacht voor diversiteit en inclusiviteit is door EY in een formele code vastgelegd.

Fysieke en sociale maatregelen

Organisaties hebben naast eerdergenoemde 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 organisatieniveaus 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.

Fysieke maatregelen

Sociale maatregelen

Stimuleren van ethisch handelen

Hoewel het nadenken over ethiek bijna zo oud is als de mensheid en de moraal filosofie nog steeds een van de belangrijkste stromingen in de wijsbegeerte is, kent de aandacht voor ethisch handelen in organisaties een sterk wisselende belangstelling. In het algemeen is ethiek de leer van goed en kwaad. Toegepast op organisaties gaat het om de vraag hoe organisaties

Ethiek

Ethisch handelen

goed kunnen handelen. Deze aandacht neemt vooral toe in tijden waarin fraudegevallen met zeer negatieve economische effecten de voorpagina's van de kranten halen. Dat geldt zeker voor de afgelopen decennia. Deze toegenomen aandacht voor economische fraude is niet alleen een gevolg van de hogere frequentie, maar ook van de opkomst van nieuwe media en internet die via speciale, voor iedereen toegankelijke portals fraudegevallen melden. Dit leidt ertoe dat organisaties zich bewuster moeten zijn van de zichtbaarheid van hun handelen en de acceptatie daarvan door meer stakeholders dan hun directe belanghebbenden. Onder de noemer maatschappelijk verantwoord ondernemen vinden tal van discussies op diverse nationale en internationale fora plaats, gericht op het verbeteren van het ethisch handelen van organisaties en hun managers.

Wat is hiervan de betekenis voor management control? Ten eerste is er toenemend bewijs dat ethisch handelen bijdraagt aan de organisatiedoelstellingen. In casus 1.9 is beschreven hoe het bestuur van de organisatie door slechte voorbeelden, die elders in de organisatie worden gevolgd, de organisatieprestaties kan verlagen. Ethisch handelen lijkt dus goed voor de organisatie en is daarmee een mogelijk onderdeel van management control. Ten tweede zijn er aan veel controlinstrumenten ethische consequenties verbonden. Dat geldt voor de hiervoor genoemde voorbeelden van management control door marktwerking, maar eigenlijk voor elke vorm van management control. Marktwerking kan bijvoorbeeld leiden tot misbruik van monopolies, het doelbewust misleiden van klanten of leveranciers, of het koste wat kost willen winnen van een aanbesteding. Het zijn deze elementen die eerder omschreven zijn als marktfalen vanuit economisch perspectief, maar die een duidelijke ethische dimensie kennen. Overigens wordt het economisch perspectief op ethiek aangeduid met de term utilisme. Dat is de opvatting dat goede en kwade handelingen moeten worden beoordeeld op hun effecten. Tegenover het utilisme staan ethische opvattingen over de morele waarde van handelingen zelf, die wel aangeduid worden met plichtenethiek. Voorbeelden hiervan zijn het veroordelen van liegen en stelen. Maar ook het verbieden van kinderarbeid kan hieronder vallen, in dit geval omdat dit strijdig is met beginselen van een goede opvoeding. Aanhangers van het utilisme kunnen hier argumenteren dat kinderarbeid goed is, omdat het de economie van een samenleving stimuleert.

De invloed van ethische overwegingen voor management control is dus op twee manieren te beredeneren. Echter, vooralsnog leidt dat niet tot zeer eenduidige opvattingen over wat ethische doelstellingen van management control zouden moeten zijn. Het belang van de ethische factor lijkt vooral te liggen in het kunnen aanbrengen van een kritische toets op veel bedrijfsprocessen.

Utilisme

CASUS 1.9

Malafide chief executive benadeelt uiteindelijk het hele bedrijf

Chief executives die zich lenen tot onethisch gedrag voor persoonlijk voordeel, maken vaak deel uit van bedrijven waar in het algemeen minder rekening wordt gehouden met morele waarden. Dat is de conclusie van een onderzoek van wetenschappers aan de University of Tennessee en de University of Alabama. De onderzoekers merken aan de andere kant op dat de betrokken chief executives ook een groter risico lopen om hun baan te

verliezen, terwijl hun bedrijven tijdens een economische dalperiode met een groot waardeverlies worden bedreigd. De studie toont volgens de wetenschappers echter vooral aan dat de ethiek en persoonlijkheid van de chieft executive een belangrijke impact hebben op de algemene bedrijfscultuur.

De onderzoekers, die twee decennia lang meer dan 3.700 bedrijven volgden, stelden vast dat 249 chieft executives systematisch hun aandelenopties manipuleerden, waardoor aandeelhouders en belastingbetalers werden benadeeld. 'De bedrijven die door deze manipulerende chieft executives werden geleid, bleken echter ook hun winstgevendheid te overdrijven en minder rendabele overnamestrategieën te hanteren,' merkt onderzoeksleider Andy Puckett, professor financiën aan de University of Tennessee, op. 'De betrokken chieft executives bleken hun ware aard tijdens periodes van economische bloei wel goed te kunnen verhullen, maar liepen een grotere kans om tijdens marktcorrecties hun baan te verliezen.'

De onderzoekers stellen dat na de aanwerving van chieft executives die achteraf van dubieus gedrag konden worden verdacht, ook de bedenkelijke praktijken van hun ondernemingen toenamen. Dat geeft volgens de wetenschappers aan dat het karakter van de chieft executive een grote impact heeft op de onderneming. 'Het is uiteraard wel een positief signaal dat ethiek op termijn belangrijk is en dat het onethische gedrag van executives uiteindelijk aan de oppervlakte komt,' voert Andy Puckett aan. 'De studie toont dan ook aan dat de ethische houding van kandidaten voor de bestuursraden een belangrijke factor zou moeten vormen wanneer over de aanstelling van een nieuwe chieft executive moet worden beslist.'

Bron: www.express.be

Originele bron: Biggerstaff, L., Cicero, D.C., & Puckett, A. (2015). Suspect CEOs, unethical culture, and corporate misbehavior. *Journal of Financial Economics*, 117(1), 98-121.

CASUS 1.10

Miljoenen aan boetes voor voormalige Wells Fargo-top

Acht voormalige topmanagers van de Amerikaanse bank Wells Fargo hebben in totaal voor 59 miljoen dollar aan boetes opgelegd gekregen. Toezichthouder OCC komt met de straffen vanwege hun rol in een groot fraudeschandaal bij het financiële concern.

Medewerkers van Wells Fargo openden jarenlang rekeningen namens klanten, zonder dat die daar toestemming voor hadden gegeven. Zij hoopten op die manier de ambitieuze productiedoelstellingen van de bank te halen. De zaak heeft veel stof doen opwaaien in de Verenigde Staten, waar het reilen en zeilen van banken net als in Europa sinds de kredietcrisis onder een vergrootglas ligt.

Beroepsverbod voor Stumpf

Topman John Stumpf hield de eer aan zichzelf en stapte in 2016 naar aanleiding van de affaire op. Nu krijgt hij van de OCC een rekening van 17,5 miljoen dollar gepresenteerd. Dat is niet de hoogste boete die is opgelegd. Voormalig bestuurder Carrie Tolstedt moet wel 25 miljoen dollar betalen. Wel bijzonder aan de straf voor Stumpf is dat hij tevens een beroepsverbod heeft gekregen om ervoor te zorgen dat de 66-jarige niet meer in de bankensector aan het werk kan.

Stumpf en nog twee andere topmanagers zijn akkoord gegaan met hun straffen. De vijf anderen willen het er niet bij laten zitten. De advocate van Tolstedt stelt dat haar cliënte niets misdaan heeft.

Bron: *cmweb.nl*

1.5.3 Bestuurlijke beheersing

Bestuurlijke controls

De derde categorie controls zijn die maatregelen die de organisatie doelbewust treft om het proces van input tot output direct te beheersen. We noemen deze verzameling van controls bestuurlijk, omdat ze door middel van formele, bestuurlijke processen worden ontworpen, ingevoerd en gebruikt. Dit is de belangrijkste categorie controls voor het bestuur van de organisatie, omdat deze controls direct invloed hebben op het primaire bedrijfsproces en direct pogen het gedrag van managers te meten en te beïnvloeden. In tegenstelling tot marktbeheersing en cultuurbeheersing zijn deze bestuurlijke beheersingstechnieken doelbewust ontworpen door het topmanagement binnen de organisatie. Hierna 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 een indeling van controls die pogen direct invloed te hebben op:

- 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

Beheersing van de inputs

We spreken van beheersing van de inputs als door middel van controlmaatregelen 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 taakspecifieke 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 de 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 ze 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.

Werving en selectie

Assessments

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 training kan ook tot doel 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.

Formele training

Informele training

Beschikbaarheid van 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 ge-

bruiken. 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 beschikingsbevoegdheid 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-controlsysteem. 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 om 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;
- voorbespreking 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 haar 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 beschrijving 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, net als bij gedragsbeperkingen gaat het enerzijds ook hier om het inperken van de

Action control

Fysieke
beperkingen

Administratieve
beperkingen

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.

Redundantie

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, de 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 de paragrafen 8.2 en 8.3 van het *Basisboek Informatie & Control*), namelijk:

Beheersing van outputs

- 1 *Bepaling van de doelen waarop wordt gemeten.* Bijvoorbeeld *klanttevredenheid* en *verkoop* voor een verkopend organisatieonderdeel.
- 2 *Definitie voor de prestatiemaatstaf.* 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 PostNL 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. Dit probleem is het meest essentiële probleem van management control en we zullen dit in de rest van dit boek uitgebreid behandelen. 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 Het strategische belang van management control

In het voorgaande hebben we management control gepresenteerd als de managementactiviteit die erop toeziet dat managers de doelen van de organisatie nastreven. We lieten zien dat we in cybernetische zin niet eens van control kunnen spreken zonder het hebben van doelen. De begrippen 'in control' en 'out of control' verliezen immers hun betekenis zolang we niet het doel of de doelen kennen waarnaartoe de managers, door hun keuzes en gedrag, de organisatie zouden moeten leiden. Naast de eis van doelgerichtheid hanteerden we als een andere eis van goede control dat deze toekomstgericht moet zijn. Om deze redenen is het belangrijk stil te staan bij wat we nu eigenlijk precies bedoelen met de doelen van de organisatie. Zoals we al bespraken in paragraaf 1.3 leidt de toenemende complexiteit van grote organisaties en hun interne managementprocessen ertoe dat het niet eenvoudig is om een eenduidige en consistente verzameling van doelen te definiëren.

Om deze reden zijn – vooral de wat grotere – organisaties van tijd tot tijd expliciet bezig met het formuleren van organisatiedoelen en de manieren waarop ze die doelen, door middel van hun primaire proces, willen bereiken. Deze processen van strategievorming zijn veelal langdurig en ingrijpend en hebben grote consequenties voor de manier waarop organisaties de toekomst ingaan. We willen hier op twee belangrijke thema's ingaan die

met deze strategievorming als beginpunt voor een goed ontwerp van management-controlsystemen kunnen dienen:

- de rol van management-controlsystemen bij strategie-implementatie;
- het toenemende belang van strategische doelstellingen op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen.

We nemen als uitgangspunt de volgende definitie van strategie:

Met de strategie van de organisatie wordt het dynamische proces bedoeld waarin de organisatie haar doelstellingen formuleert en de manier waarop zij die doelstellingen wil bereiken.

De rol van management-controlsystemen bij strategie-implementatie

Ten eerste is dat de visie dat management-controlsystemen geheel ten dienste moeten staan van de strategie-implementatie door organisaties. Met name een auteur als Simons (1995) benadrukt het belang dat een management-controlsysteem opgelijnd moet zijn met de strategie en – vooral – met 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. Dat klinkt overtuigend, maar veronderstelt wel een zodanig geëxpliciteerde én constante strategie dat het management-controlsysteem daar inderdaad aan kan worden aangepast.

Dat is niet de manier waarop alle organisaties met strategie omgaan. Een belangrijke onderzoeker van strategievorming, Mintzberg (2002), liet zien dat in de praktijk het woord strategie heel verschillende fenomenen aanduidt:

- 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 zoals 'het binnen drie jaar realiseren van 5% marktaandeel in China'.
- 2 Ten tweede kan *strategie als patroon* van de activiteiten van de organisatie en de acties van het management in de tijd worden gezien. 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 als positie* worden opgevat. 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 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 1.11.
- 4 Ten slotte kan *strategie als perspectief* worden beschouwd, 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 1.11**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 iedereen 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)

CASUS 1.12**Blokker wil klanten belonen met stukjes Blokker**

Blokker komt met een loyaliteitsprogramma waarbij klanten kunnen sparen voor 'aandelen', een stukje eigendom, in Blokker. Dat bevestigt eigenaar Michiel Witteveen donderdag naar aanleiding van een bericht daarover in Het Financieele Dagblad (FD).

'Toen ik Blokker overnam, hoorde ik veelvuldig dat Blokker van ons allemaal is. Met dit concept geven we daar invulling aan', aldus Witteveen, die de keten in het voorjaar van 2019 overnam van de familie Blokker.

Naarmate klanten meer kopen bij Blokker, krijgen ze meer spaarpunten en voor die punten kunnen ze 'een blokje Blokker' kopen. Dat blokje is vergelijkbaar met een aandeel, een belang in het bedrijf, en dat aandeel vertegenwoordigt een bepaalde waarde. 'Als het goed gaat met Blokker, gaat het goed met de blokjeseigenaren', zegt Witteveen.

Als een klant een bepaald aantal blokjes heeft, kunnen die ook weer worden terugverkocht aan Blokker. Witteveen wil niet zeggen welk 'aandelenkapitaal' van het bedrijf beschikbaar komt voor consumenten. 'Genoeg', antwoordt hij desgevraagd.

De klanten die in het bezit zijn van blokjes, die gespaard kunnen worden via een app, hebben niet dezelfde inspraak als aandeelhouders. 'Ze kunnen niet mede de koers van het concern bepalen.'

Het blokjessysteem is volgens de Blokker-CEO zeker niet bedoeld als een manier voor het bedrijf om er geld mee op te halen, zoals met een aandelenuitgifte te doen gebruikelijk is. Daarbij kopen mensen een stukje eigendom. 'Mensen hoeven er niet voor te betalen, alleen spullen bij Blokker te kopen en te sparen.'

Bron: www.nu.nl

In het tweede decennium van de eenentwintigste eeuw kwam de winstgevendheid van Blokker steeds verder onder druk door de opkomst van online verkopen en werd er alsnog gekozen voor een formele positie van marketing in de onderneming.

Casper Meijer, algemeen directeur Blokker en CEO Blokker Holding: 'Blokker bevindt zich op een kantelpunt. De ingezette vernieuwing moet nu doorwerken in alle vezels van ons bedrijf, zowel online als offline. Wij zijn dan ook zeer verheugd om Bas Verheijen aan ons team te kunnen toevoegen. [...] Ik ben ervan overtuigd dat zijn uitgebreide retailervaring, kennis van merkpositionering, digitale en internetmarketing en leiderschapskwaliteiten onze bekende oer-Hollandse huishoudformule een belangrijke impuls zullen geven.'

Bron: www.marketingtribune.nl

In 2019 werden de Blokker-winkels verkocht aan een externe investeerder.

Als we management-controlsystemen simpelweg 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, dat vast in de tijd vastgelegde doelstellingen operationaliseert. Veel organisaties vatten strategievorming niet zo op, soms uit overtuiging, maar soms ook doordat de externe omgeving zo dynamisch is dat langetermijnplannen en -doelen onmogelijk zijn. In een dergelijk geval neemt het belang van het management-controlsysteem toe om de impliciet aanwezige strategie toch zoveel mogelijk operationeel en realiseerbaar te maken. Dit verklaart tevens het nog steeds groeiende belang van management-controlsystemen in onze huidige situatie van globalisering en hyperconcurrentie.

Het toenemende belang van strategische doelstellingen op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen

De hiervoor genoemde situatie van globalisering en hyperconcurrentie heeft niet alleen het proces van strategisch management gecompliceerd, maar tevens geleid tot een heel nieuw debat over de rol van organisaties in de maatschappij. Deze discussie, die gevoerd wordt onder de al kort hiervoor genoemde term *maatschappelijk verantwoord ondernemen*, richt zich op de bredere invloed die organisaties hebben op de maatschappij waarin ze opereren. Het gaat hier niet zozeer om de formele doelen en strategieën van organisaties, maar over de effecten die organisaties hebben op het milieu, de werkgelegenheid in een land, of het ethisch klimaat en de sociale

verhoudingen. Omdat organisaties typisch interne strategische doelen ontwikkelen en nastreven, gericht op een kleine kring van stakeholders, biedt de toenemende druk op met name grote multinationals een nieuwe uitdaging voor management-controlsystemen. Niet langer kunnen deze systemen zich richten op de optimalisering van interne processen, maar moeten ook de uiteindelijke effecten op de maatschappij worden meegenomen in de ontwerpeisen. Een voorbeeld hiervan is te vinden in casus 1.13, die de situatie beschrijft bij Foxconn, een belangrijke producent voor Apple. In formeel juridische zin zijn Apple en Foxconn onafhankelijke bedrijven die individueel verantwoordelijk zijn voor hun strategische doelen. Apple wordt in toenemende mate aangesproken op de gedragingen van Foxconn, waarbij de redenering is dat Apple maatschappelijke verantwoordelijkheid moet dragen in bredere zin dan alleen verantwoordelijkheid die voortkomt uit de juridische klant-leverancierrelatie. De Engelse term corporate social responsibility (CSR) is de internationaal meest gangbare term om dit relatief nieuwe fenomeen te beschrijven. Vooralsnog zijn de effecten op beleid en management van CSR beperkt, maar het lijkt erop dat de toegenomen transparantie door internetberichtgeving een grote stimulans biedt voor een kritischer kijk op de algemene doelstellingen van de multinationale organisaties, buiten hun zorgvuldig geformuleerde missiestatements om.

CASUS 1.13

Massale vechtpartij bij Apple-leverancier

PEKING – Tijdens een massale vechtpartij bij een fabriek van Foxconn in de Chinese stad Yantai zijn vorige week 11 mensen gewond geraakt. Dat maakte de onderneming maandag bekend. In totaal deden 300 tot 400 mensen aan de vechtpartij mee. Dat maakte de producent van computeronderdelen voor onder meer Apple, Nintendo, Sony en Hewlett-Packard maandag bekend.

Volgens Foxconn ontstond er vorige week dinsdag onrust tussen twee verschillende groepen medewerkers na een drinkgelag ter gelegenheid van een feestdag. Twee dagen later zou er nog een confrontatie zijn geweest, die snel onderdrukt werd.

Foto's en filmpjes van de onrust deden maandag de ronde op Chinese sociale media. Bij Foxconn werken honderdduizenden mensen. Vorig jaar braken er nog rellen uit onder 2.000 werknemers in een fabriek in Taiyuan. Daarop werd de fabriek korte tijd gesloten.

Volgens marktkenners is het in goede banen leiden van de duizenden voornamelijk jonge medewerkers een van de lastigste taken waar de onderneming voor staat. De snelle escalatie van onrust komt volgens vakbondsleden door de werkdruk, maar ook door het strikte werkregime. Veel werknemers van het concern maken lange dagen en zijn ver van huis.

Bron: de Volkskrant, 23 september 2013

Samenvatting en blik vooruit

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de betekenis van management control en aan de bouwstenen die voor het ontwerp van een management-controlsysteem 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 van 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 boek bespreken we management control vanuit vier perspectieven, die corresponderen met de vier delen waaruit het boek bestaat. Het inleidende deel bespreekt management control in de organisatieomgeving. Deel 2 gaat in op het ontwerp van een management controlstructuur. Deel 3 bespreekt integrale management-controlsystemen, waarna deel 4 ingaat op actuele ontwikkelingen in management control. In de volgende twee hoofdstukken van deel 2 (hoofdstuk 4 en hoofdstuk 5) gaat het om de relatie tussen de vormgeving van de organisatie en de toekenning van verantwoordelijkheden. In hoofdstuk 2 laten we zien hoe we externe signalen ontvangen en omzetten in actie teneinde onze strategie actueel te houden. Hoofdstuk 3 beschrijft hoe doelen kunnen worden gesteld op een manier dat managers zich hier ook aan verbonden voelen (target setting en budgetteren). Gegeven het belang van organisatie voor management control gaan we in deel 2 en hoofdstukken 4, 5 en 6 verder op het decentralisatiethema in. In hoofdstuk 4 geven we de lezer een 'lens' om naar de organisatie te kijken en om de vraag te kunnen beantwoorden of in een organisatie veel zeggenschap onderin moet worden belegd of juist bovenin moet worden geconcentreerd. In hoofdstuk 5 gaan we in op de vraag welke rol prestatie maatstaven als winst en kosten spelen in het organisatieontwerp. In hoofdstuk 6 bespreken we wat dit betekent voor de managers in de organisatie. We werken daar concreet uit hoe de prestatie maatstaven eruitzien om de manager op aan de organisatie geleverde bijdragen te kunnen aanspreken. Deel 3 bespreekt enkele min of meer integrale systemen waarin onze theoretische overwegingen praktisch worden geïmplementeerd. In hoofdstuk 7 gaan we in op de rol van beloningssystemen. In hoofdstuk 8 laten we zien hoe budgetten organisaties systematisch helpen hun doelen te realiseren. Hoofdstuk 9 gaat in op een relatief nieuw terrein, namelijk dat van de vaststelling en beheersing van 'bedrijfsmodellen'. We gaan daar in op de vraag hoe de organisatie antwoord kan geven op de vraag: hoe verdienen we eigenlijk ons geld? Dat lijkt een triviale vraag, maar is het geenszins. Zo biedt de komst van sociale media potentieel nieuwe kennis over de precieze werking van ons bedrijfsmodel. In deel 4, het slotdeel van dit boek, gaan we in op enkele ontwikkelingen in management control. In hoofdstuk 10 gaan we in op het maken van prognoses door het gebruik van statistische analyse. In hoofdstuk 11 gaan we in op risicomanagement en de diverse verbanden die bestaan tussen management control en dit relatief nieuwe terrein van de bedrijfseconomie.

Kernbegrippenlijst

1

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.
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.
Bestuurlijke beheersing	Inzet van procedures die expliciet zijn bedoeld om control tot stand te brengen. Deze vallen uiteen in beheersing van inputs, beheersing van proces en beheersing van outputs.
Control als ontwerpvaagstuk	Bij de totstandkoming van control kan men kiezen uit een aantal factoren: marktbeheersing, cultuurbeheersing en administratieve beheersing.
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.
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.
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.
'Goede' control	De situatie waarin een redelijk geïnformeerd persoon kan vaststellen dat de organisatie met een redelijke mate van zekerheid haar doelen zal halen.
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.

Maatschappelijk verantwoord ondernemen en corporate social responsibility (CSR)	Nederlandse en Engelse termen voor het internationale fenomeen van een kritischere kijk op de maatschappijbrede invloed van multinationale ondernemingen.
Management control	Het deelaspect van management dat zich richt op het vergroten van de kans dat medewerkers doelgericht gedrag vertonen.
Marktbeheersing	Control uitoefenen door marktwerking in te voeren. Bijvoorbeeld door marktprijzen te hanteren voor onderlinge leveringen.
Outputbeheersing	Beheersing van de uitkomsten door normen te stellen bij de uitkomsten van het proces.
Procesbeheersing	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).
Resultaatgericht	Activiteit die als hoofddoel heeft te streven naar het bereiken van een resultaat.
Risicocontrol	De activiteiten en processen die erop gericht zijn negatieve risico's te minimaliseren.
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 keuzes 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 dichtsbij brengen.

Oefenstof

1

1.1 Beursblik: stevige winstwaarschuwing BAM

BAM Groep heeft een stevige winstwaarschuwing afgegeven. Dit concludeerde analist Tijs Hollestelle van ING donderdag. In de eerste zes maanden van dit jaar rekent BAM op een gecorrigeerd verlies vóór belastingen van circa 130 miljoen tot 150 miljoen euro.

‘Wetende dat BAM in het eerste kwartaal een winst voor belastingen rapporteerde van 1,3 miljoen euro en een voorziening trof van 40 miljoen euro voor een project in Keulen enkele dagen terug, is dit een aanzienlijke winstwaarschuwing’, aldus Hollestelle.

BAM International bleef verlies lijden, net als de Nederlandse infratak en de Duitse bouwbedrijven, hoewel van minder grote omvang. Omdat afschrijvingen op de goodwill niet zijn meegenomen, zal het onaangepaste verlies in de eerste jaarhelft nog groter zijn, waarschuwde Hollestelle. ING heeft een Houden advies op BAM met een koersdoel van 1,50 euro. Het aandeel daalde donderdag 12,9 procent naar 1,41 euro.

Bron: www.deaandeelhouder.nl

Gevraagd:

- 1 Is BAM ‘out of control’? Waarom wel of waarom niet?
- 2 De beleggers reageerden negatief op de berichten van BAM. Waarom is dat volgens jou het geval?

1.2 Profit- en not-for-profitorganisaties

Herlees de doelbeschrijvingen van Unilever en Greenpeace.

Gevraagd:

- 1 Welke overeenkomsten merk je op?
- 2 Welke verschillen?
- 3 Hoe verklaar je deze verschillen tussen Unilever en Greenpeace?

1.3 Outsourcing of insourcing?

Lees de volgende column van Arie Teeuw.

Insourcing, een prima bezuinigingsinnovatie!

Vaak wordt gekozen voor outsourcing naar een shared service center. Soms leidt dit tot kostenbesparingen, maar er zijn ook nadelen.

Mensen roepen vaak dat outsourcing een slimme manier is om te bezuinigen. Dat kan zeker soms een voordeel opleveren. Zo ben ik benaderd door een Indiaas bedrijf dat garandeert dat op de taken die het bedrijf overneemt (met name in de administratie en de ICT) een besparing op de loonkosten van 30 tot 40 procent haalbaar is, ook voor gemeenten.

Dat betekent natuurlijk wel dat het werk uit Nederland verdwijnt, dat je als gemeentelijke organisatie minder greep hebt op de uitvoering en dat er vast wel eens communicatieproblemen ontstaan, al vangt het bedrijf dat deels op met een callcenter in Polen, bediend door Nederlands sprekende medewerkers.

Er zijn bedrijven die dat heel succesvol doen, er zijn ook bedrijven die deze taken na een aantal jaren weer deels terughalen, omdat ze uiteindelijk niet tevreden zijn over de kwaliteit van de dienstverlening.

Shared service center

In Nederland wordt vaak gekozen voor outsourcing naar een shared service center (of, in goed Nederlands: uitbesteding van werk naar een gezamenlijke dienstverlener). Dat is soms goedkoper, met name als de schaalverandering handig is, en soms wordt het werk beter uitgevoerd, ook alweer door de schaalvoordelen. Maar er zijn ook nadelen: geen controle op de uitvoering, soms maar beperkte invloed op de kostenstructuur van het leverende bedrijf (je bent maar één van de partners), vaak een paar jaar aanloopproblemen, maatwerk is niet altijd mogelijk.

Op een avond waarbij ik samen met een collega in het kader van een bezuinigingsoperatie de kerntaken van een (kleinere) gemeente besprak met de bevolking, bracht een van de insprekers een anno nu verrassend idee in: de gemeente is veel beter in staat dan allerlei externe dienstverleners om op de maat en schaal die bij de gemeente hoort samen met de burgers te zoeken naar passende dienstverlening.

Dicht bij de burger

Geen outsourcing naar allerlei bureaus en centrale dienstverleners met dure overhead, maar het gewoon zelf doen! Dichtbij de burgers, snel en efficiënt: zelf zorgen voor de Wsw-klanten, zelf de Wmo-aanvragen doen, zelf de uitkeringen regelen, zelf re-integratie aanpakken met werkprojecten in het eigen dorp.

We gaan er binnenkort met de ambtenaren verder over praten, uitwerken wat de gemeente nu uitbestedt en kijken of het sneller, goedkoper en beter kan door het weer zelf te doen.

Is dat een panacee?

Nee, zeker niet. De innovatie is dan ook niet dat je alles weer automatisch zelf gaat doen, maar de innovatie is dat je voor alle bezuinigingen naar de juiste maat en aanpak zoekt. En dat je, bij het brede takenpakket van een gemeente, eigenlijk je van tevoren al realiseert dat voor geen twee producten dezelfde aanpak zinvol is.

Soms moet je dingen niet meer zelf willen doen, soms juist wél, soms moet je zoeken naar een heel andere manier om dingen samen met je burgers te doen (dat samen doen is vaak al de innovatie!), of met bedrijven, soms kunnen de kosten beter in rekening worden gebracht, enzovoort.

[...]

Oh ja, dat Indiase bedrijf is zo succesvol met z'n, voor hen insourcing, voor u outsourcing, dat het met enkele duizenden medewerkers per maand groeit. Want soms is outsourcing wel goedkoper.
Bron: www.gemeente.nu

Gevraagd:

- 1 Wat is de betekenis van outsourcing? Welke voordelen uit management-controlloogpunt kan outsourcing opleveren? Bespreek deze voordelen gebruikmakend van de termen uit dit hoofdstuk.
- 2 Wat is de betekenis van insourcing? Welke voordelen uit management-controlloogpunt kan insourcing volgens de auteur opleveren? Bespreek deze voordelen gebruikmakend van de termen uit dit hoofdstuk.
- 3 Wat is de betekenis van shared service center? Welke voordelen en nadelen levert het gebruik van shared service centers uit management-controlloogpunt op? Bespreek deze voordelen en nadelen gebruikmakend van de termen uit dit hoofdstuk.
- 4 Welke soorten controls kunnen bij de beheersing van shared service centers worden ingezet?

1.4 Maatschappelijk verantwoord ondernemen

Lees het volgende bericht uit *de Volksrant* (25 september 2013).

'Apple betaalde spellenuitgever om game voor Android te vertragen'

Apple heeft spellenuitgever Electronic Arts (EA) een flinke som geld betaald om ervoor te zorgen dat het populaire spel *Plants vs. Zombies 2* als eerste zou uitkomen op de iPhone en iPad. Dat beweert althans EA-topman Frank Gibeau. Apple ontkent in alle toonaarden.

Gibeau zou de uitspraak hebben gedaan tijdens een bijeenkomst met andere medewerkers van EA. Het zou gaan om 'vrachtwagenladingen met geld'. De gamewebsite Giant Bomb zegt dat verschillende medewerkers hebben bevestigd dat de EA-topman de uitspraken heeft gedaan.

Afspraken

Het is al jaren gebruikelijk dat de makers van spelcomputers afspraken maken met ontwikkelaars om te proberen om populaire titels exclusief voor hun platform te laten uitbrengen. Daarbij gaat het doorgaans om marketingdeals, en wordt er niet flink in de buidel getast. Als het verhaal van Gibeau klopt, betekent dit dat Apple zich steeds duidelijker op de gamesmarkt manifesteert.

De titel *Plants vs. Zombies 2: Its About Time* verscheen vorige maand exclusief voor de iPhone- en iPad-toestellen van Apple. Alleen in China is gelijktijdig een versie uitgebracht voor het besturingssysteem Android van concurrent Google. In een reactie tegenover Giant Bomb ontkent Apple dat hier een flinke som geld voor zou zijn betaald. Of het dan toch om een marketingdeal gaat wil de Amerikaanse technologiereus niet zeggen.

Volgens de geruchten komt *Plants vs. Zombies* in oktober alsnog voor Android-toestellen uit. Op Nintendo en Activision-Blizzard (van onder andere *World of Warcraft*) na is EA 's werelds grootste uitgever van videogames.
Bron: www.volkskrant.nl

Gevraagd:

- 1** Bespreek de vermeende handelingen van Apple vanuit ethisch perspectief.
- 2** Bespreek de vermeende handelingen van Apple vanuit het perspectief van maatschappelijk verantwoord ondernemen (CSR).
- 3** Is dit een controlprobleem? Indien ja, welke management-controlinterventie ligt voor de hand om dit vermeende gedrag te doorbreken?