

Van MKB tot grootbedrijf

# Management accounting en management control

Bertens, Van Aken



Noordhoff Uitgevers

Vijfde druk



**Management accounting en management control**  
**Van MKB tot grootbedrijf**

**Serie financieel economische adviespraktijk**

*Management accounting en management control van MKB tot grootbedrijf*

ISBN 978-90-01-78438-6

*Financiering van MKB tot grootbedrijf* ISBN 978-90-01-78437-9

*Strategisch management van MKB tot grootbedrijf* ISBN 978-90-01-78436-2



# **Management accounting en management control**

**Van MKB tot grootbedrijf**

A.J. van Aken

P.A.M. Bertens

Derde druk

Noordhoff Uitgevers, Groningen

Ontwerp omslag: G2K  
Omslagillustratie: Photodisc

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

0 1 2 3 4 5 / 14 13 12 11 10

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

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

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

ISBN (ebook) 978-90-01-84771-5  
ISBN 978-90-01-78438-6  
NUR 163

## Woord vooraf bij de derde druk

Hoewel bij deze nieuwe druk van *Management accounting en management control van MKB tot grootbedrijf* een minimale herziening werd nastreefd, konden wij toch niet voorbijgaan aan de recente veranderingen in het accountancyonderwijs. Nu in de ongedeelde hbo-AC-opleidingen de landelijke tentamens nagenoeg geheel zijn vervangen door schooltentamens, en de rol van de examenbureaus wordt overgenomen door de Commissie Eindtermen, is het wenselijk het boek aan deze veranderde situatie aan te passen. Dit heeft geresulteerd in een aantal uitbreidingen, zodat de gehele stof voor de ongedeelde opleiding bachelor accountancy van het vakgebied management accounting en management control in dit boek is terug te vinden. Toegevoegd zijn onder meer customer profitability analysis, shareholder value en diagnostic en interactive control op de niveaus zoals die door de Commissie Eindtermen Accountancyopleiding in 2008 zijn vastgesteld. Daarmee is een brug geslagen tussen de Angelsaksische literatuur en de Nederlandse literatuur. Dit resulteert soms in passages waarin een groot aantal begrippen wordt vermeld. Er is toch voor gekozen al deze begrippen te behandelen. Niet alleen vanwege het feit dat de Commissie Eindtermen daar belang aan hecht, maar ook omdat dit boek een naslagwerk wil zijn voor diegenen die zich zowel in het midden- en kleinbedrijf als in internationaal georiënteerde ondernemingen met dit vakgebied bezighouden. Verder is hoofdstuk 6 aangepast aan de actuele ontwikkelingen, die het gevolg zijn van de kredietcrisis, en is in hoofdstuk 4 een paragraaf gewijd aan Standard Business Reporting met behulp van XBRL.

Een andere verandering in het accountancyonderwijs betreft de overgang naar competentiegericht leren door middel van een thematische en beroepsgerichte benadering van de accountancystudie.

De casussen bij elk hoofdstuk zijn ondergebracht in een aparte database. Het aantal casussen is uitgebreid met een aantal recente opgaven uit de examenpraktijk. Daardoor zijn de mogelijkheden om de theoretische kennis in een praktijksituatie te leren toepassen nog verder uitgebreid. In het boek zijn per hoofdstuk vijf meerkeuzevragen en twee vraagstukken opgenomen, die uitsluitend stof uit het betreffende hoofdstuk toetsen. In de database zijn per hoofdstuk nog extra meerkeuzevragen opgenomen. De casussen en vraagstukken zijn gedeeltelijk ontleend aan de landelijke tentamens van het vak Kosten en opbrengsten AA en Management accounting RA van het AC-Scholenoverleg. Wij danken de samenstellers van de casussen en vraagstukken en in het bijzonder drs. K. Vijverberg voor zijn grote en zeer gewaardeerde bijdrage hieraan.

Wij danken ook alle collega's die ons met hun opmerkingen terzijde hebben gestaan. Zonder hen is het onmogelijk dit vakgebied in het hbo-accountancyonderwijs de plaats te geven die het verdient. Wij sporen hen hierbij dan ook aan om hiermee vooral door te gaan. Alle opmerkingen en suggesties worden door ons in dank aanvaard en in de volgende herziening meegenomen.

Voorhout, Antoon van Aken  
Hoeven, Pierre Bertens

Voorjaar 2010



# Inhoud

## Inleiding 9

- 1 Ontwikkelingen in het vakgebied 11**
  - 1.1 Belangrijke begrippen 12
  - 1.2 De manager als gebruiker van financieel-economische informatie 12
  - 1.3 Grenzen van het vakgebied 13
  - 1.4 Strategie 15
  - 1.5 Besluitvorming 20
    - Samenvatting 22
    - Meerkeuzevragen 24
    - Vraagstukken 25
  
- 2 Het management-controlsysteem 27**
  - 2.1 Doelcongruentie en management control 28
  - 2.2 Management-controlstructuur in het midden- en kleinbedrijf 30
  - 2.3 Management-controlproces in het midden- en kleinbedrijf 40
    - Samenvatting 64
    - Meerkeuzevragen 65
    - Vraagstukken 65
  
- 3 Niet-financiële management-controlinstrumenten 69**
  - 3.1 Tekortkoming van het winstcijfer als sturingsinstrument 70
  - 3.2 Kwaliteitszorg 71
  - 3.3 Betekenis van ISO-certificering voor het midden- en kleinbedrijf 74
  - 3.4 Balanced scorecard 83
  - 3.5 Benchmarking 95
    - Samenvatting 97
    - Meerkeuzevragen 99
    - Vraagstukken 100
  
- 4 Nieuwe ontwikkelingen op het gebied van managementinformatie 103**
  - 4.1 De moderne productieomgeving 104
  - 4.2 Total quality management 106
  - 4.3 Just in time 107
  - 4.4 Life cycle costing en target costing 112
  - 4.5 Activity based costing 114
  - 4.6 Customer profitability analysis 121
  - 4.7 Strategic profitability analysis 123
  - 4.8 Standard Business Reporting met XBRL 126
    - Samenvatting 131
    - Meerkeuzevragen 132
    - Vraagstukken 133
  
- 5 Beslissingscalculaties 137**
  - 5.1 Investeringsselectie 138
  - 5.2 Economische gebruiksduur 139
  - 5.3 Afschrijvingsmethoden 139

5.4	Vervangingsvraagstukken	140
5.5	Knelpuntscalculaties	140
5.6	Lineair programmeren	140
5.7	Make- or buy-beslissingen	145
5.8	Risico en onzekerheid	148
	Samenvatting	151
	Meerkeuzevragen	152
	Vraagstukken	153
<b>6</b>	<b>Kosten- en opbrengstencalculaties in het midden- en kleinbedrijf</b>	<b>157</b>
6.1	Differentiële kosten- en opbrengstencalculaties	158
6.2	Break-evenanalyse	160
6.3	Optimale bestelgrootte en seriegrootte	161
6.4	Voorraadbeslissingen	164
6.5	Verkoopprijsbeslissingen	165
6.6	Diverse sectoren van het midden- en kleinbedrijf	167
	Samenvatting	196
	Meerkeuzevragen	198
	Vraagstukken	199
<b>7</b>	<b>Rentabiliteitscalculaties</b>	<b>201</b>
7.1	Het beoordelen van de rentabiliteit	202
7.2	Het beoordelen van verschillende bedrijfsonderdelen afzonderlijk	204
7.3	Het berekenen van het geïnvesteerde vermogen	209
	Samenvatting	211
	Meerkeuzevragen	212
	Vraagstukken	213
<b>8</b>	<b>Interne verrekenprijzen</b>	<b>217</b>
8.1	Marktprijzen	218
8.2	Kostengeoriënteerde interne verrekenprijzen	220
8.3	Interne verrekenprijzen op basis van onderhandelingen	223
8.4	De algemene regel	224
8.5	De praktijk	226
8.6	Interne verrekenprijzen bij internationaal opererende ondernemingen	231
	Samenvatting	232
	Meerkeuzevragen	233
	Vraagstukken	234
<b>9</b>	<b>Beloningsstructuur en managementprestaties</b>	<b>237</b>
9.1	Motiveren en belonen	238
9.2	Gedragbeloning	239
9.3	Prestatiebeloning	242
9.4	Mengvormen en incentives	248
	Samenvatting	250
	Meerkeuzevragen	251
	Vraagstukken	252
	<b>Antwoorden meerkeuzevragen</b>	<b>254</b>
	<b>Over de auteurs</b>	<b>255</b>
	<b>Register</b>	<b>257</b>

## Inleiding

Management is een aandachtsgebied dat de laatste jaren erg in de belangstelling staat. Onder de term management wordt alles samengevat dat met het managen of besturen van een organisatie of onderneming te maken heeft. Management omvat dus veel verschillende disciplines. Een belangrijk aandeel hierin wordt gevormd door het vakgebied management accounting en management control. In dit boek is een poging gedaan alle onderwerpen bijeen te brengen die in dit kader van belang kunnen zijn voor een accountant of adviseur voor het midden- en kleinbedrijf. Hierbij ligt vaak de nadruk op de grote bedrijven uit dit segment. Het is immers de taak van de accountant of adviseur ook de kleine ondernemers en starters te stimuleren en te begeleiden naar groei en bloei van hun onderneming, want vooral in deze sector geldt het adagio 'stilstaan is achteruitgaan'.

*Management accounting en management control van MKB tot grootbedrijf* gaat uit van een behoorlijke basiskennis op het gebied van bedrijfseconomie in het algemeen en op het gebied van kostprijs- en beslissingscalculaties in het bijzonder. De meeste aandacht gaat in dit boek uit naar methoden en technieken die gericht zijn op het ondersteunen van het management om grip te houden op de groter wordende organisatie. Recente ontwikkelingen en nieuwe inzichten krijgen veel aandacht. De meer traditionele onderwerpen worden beknopt behandeld met extra aandacht voor gewijzigde inzichten.

In hoofdstuk 1 worden de grenzen van het vakgebied getrokken en wordt aandacht geschonken aan de ontwikkelingen op dit vlak. Er komen onderwerpen aan de orde uit dit grensgebied, zoals de wijze waarop de strategievorming tot stand komt bij de verschillende soorten ondernemingen en de achtergrond en draagwijdte van te nemen beslissingen. In hoofdstuk 2 staat het management-controlsysteem centraal. Bij de behandeling wordt afzonderlijk aandacht besteed aan de management-controlstructuur en het management-controlproces. In hoofdstuk 3 komt een aantal belangrijke niet-financiële management-controlinstrumenten aan de orde. Het gaat hierbij soms om onderwerpen die aan de grens van het vakgebied liggen, zoals kwaliteitsmanagement en ISO-certificering, maar ook benchmarking en de balanced scorecard, onderwerpen die zich inmiddels een prominente plaats hebben verworven binnen het vakgebied. Hoofdstuk 4 behandelt een aantal moderne kosteninformatiesystemen waaronder activity based costing, customer profitability analysis, strategic profitability analysis en Standard Business Reporting. In hoofdstuk 5 komen de traditionele beslissingscalculaties aan bod op de wijze zoals hiervoor is aangegeven. Hoofdstuk 5 gaat over de kosten- en opbrengstcalculaties in het midden- en kleinbedrijf. Behalve de traditionele technieken worden hierin ook de belangrijkste bedrijfstakken besproken. Er wordt ingegaan op de specifieke problemen in die bedrijfstakken en de wijze waarop hiermee in de praktijk wordt omgegaan. In hoofdstuk 7 wordt ingegaan op de huidige visie op rentabili-

teitscalculaties. Hoofdstuk 8 is gewijd aan de betekenis van de interne verrekenprijs of transferprijs. Hierbij komen alle in de loop der tijd ontwikkelde methoden aan de orde en wordt stilgestaan bij de praktische toepassing en betekenis hiervan. Hoofdstuk 9 ten slotte gaat over het belonen van managementprestaties. Hierbij komen de verschillende beloningstelsels aan de orde evenals de betekenis die deze hebben als management-controlinstrument.

Alle hoofdstukken beginnen met een korte motivatie en vooruitblik. In de daaropvolgende paragrafen wordt getracht alle relevante aspecten van het betreffende onderwerp aan de orde te laten komen. De voorbeelden die daarbij ter toelichting worden gebruikt, zijn vrijwel uitsluitend ontleend aan het midden- en kleinbedrijf. Het hoofdstuk wordt steeds afgesloten met een samenvatting en een lijst vragen. Deze vragen hebben tot doel de zelfstandig lerende student in staat te stellen te controleren of hij de essentiële zaken uit het hoofdstuk heeft gesignaleerd en begrepen. Voor de studenten die nog aan landelijke examens deelnemen, geven deze vragen een indicatie van het soort vragen die over het betreffende onderwerp gesteld zouden kunnen worden.

Na het laatste hoofdstuk volgen oefeningen per hoofdstuk. Deze oefeningen kunnen worden verdeeld in casussen en oefenvraagstukken. Van de eerste casus van elk hoofdstuk is de uitwerking achter in het boek opgenomen. De bedoeling hiervan is de zelfstandig lerende student de gelegenheid te bieden om kennis te maken met (de aanpak van) casussen. Een maximaal profijt hiervan wordt slechts bereikt als de student eerst serieus probeert de casusvragen te beantwoorden en hiervan enige notities maakt, alvorens naar de uitwerkingen achter in het boek te kijken. Zoals in het woord vooraf al is aangegeven zijn deze casussen alsmede de antwoordindicaties ontleend aan de landelijke examens voor het vak Kosten en opbrengsten AA en het vak Management accounting RA. Deze casussen geven een goed beeld van de richting waarin het vak Management accounting en management control zich in de nieuwe geïntegreerde opleiding bachelor accountancy heeft ontwikkeld.

In dit boek wordt de adviseur of de student steeds met 'hij' aangesproken. Het spreekt vanzelf dat hierbij in alle gevallen evengoed 'zij' kan worden gelezen.

# Ontwikkelingen in het vakgebied

## 1

- 1.1 **Belangrijke begrippen**
- 1.2 **De manager als gebruiker van financieel-economische informatie**
- 1.3 **Grenzen van het vakgebied**
- 1.4 **Strategie**
- 1.5 **Besluitvorming**

Er is de laatste jaren het een en ander veranderd in de benadering van het vakgebied management accounting en management control. Niet alleen verdwijnt de naamgeving zoals 'Kosten en opbrengsten' of 'Kosten- en beslissingscalculaties' langzaam maar zeker, ook de inhoud van het vak verschuift van beslissingsondersteunend instrument naar besturingsinstrument. Dit neemt uiteraard niet weg, dat de oude theorieën en calculatietechnieken in bepaalde situaties nog steeds het aangewezen middel zijn. In dit hoofdstuk wordt getracht een beeld te schetsen van het vakgebied en van de verschuivingen die hierin hebben plaatsgevonden of nog steeds plaatsvinden.

In paragraaf 1.1 komen twee belangrijke begrippen van het vak Management accounting aan de orde, namelijk financial accounting en cost accounting. Vervolgens komt de manager als gebruiker van de financieel-economische informatie aan bod (paragraaf 1.2). Daarna worden de grenzen van het vakgebied behandeld (paragraaf 1.3). In paragraaf 1.4 komen de strategie, doelen en realisatie aan de orde en tot slot wordt de besluitvorming behandeld (paragraaf 1.5).

## ■ ■ ■ 1.1 Belangrijke begrippen

Het vak Kosten en opbrengsten wordt in de Engelstalige literatuur over het algemeen aangeduid met management accounting. *Management accounting* houdt zich bezig met de financieel-economische berichtgeving aan interne belanghebbenden. Met interne belanghebbenden wordt de leiding of het management bedoeld. Het management heeft informatie nodig om zijn taken goed te kunnen uitvoeren.

In het midden- en kleinbedrijf (MKB) zal de leiding veel informatie krijgen door directe waarneming. De afstand tussen leiding en uitvoering is meestal maar klein. Op grond van deze directe waarneming zal bijsturing plaatsvinden. Problemen ontstaan over het algemeen pas op het moment dat de afstand tussen leiding en uitvoering groter wordt. Dan stagneert de informatievoorziening van de leiding, wat resulteert in verkeerde of onvoldoende bijsturing.

Twee belangrijke begrippen in het vakgebied zijn financial accounting en cost accounting.

### **Financial accounting**

Bij *financial accounting* gaat het om de berichtgeving aan externe belanghebbenden, zoals aandeelhouders, kredietverschaffers en de fiscus. In tegenstelling tot management accounting is financial accounting gebonden aan wettelijke regels. In Nederland zijn deze regels vastgelegd in het Burgerlijk Wetboek (Boek 2, Titel 9) en in de fiscale wetgeving.

### **Cost accounting**

*Cost accounting* houdt zich bezig met de problematiek van kosten en kostprijzen, wat betekent dat cost accounting zowel van belang is voor management accounting als voor financial accounting. In dit verband kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de voorraadwaardering, die zowel bij het opstellen van de externe en fiscale jaarrekening (financial accounting) als bij het opstellen van de interne jaarrekening (management accounting) van belang is.

Cost accounting houdt zich in beginsel niet bezig met de opbrengsten en met allerlei niet-financiële managementinformatie. Daarom kan cost accounting het best worden gezien als een onderdeel van management accounting.

## ■ ■ ■ 1.2 De manager als gebruiker van financieel-economische informatie

Hoewel de noodzaak van een goede administratie tegenwoordig in het midden- en kleinbedrijf wel wordt ingezien, is het in veel gevallen nog steeds zo dat de ondernemer zelf weinig gebruikmaakt van financieel-economische informatie. De administratie wordt bijgehouden voor de fiscus en voor de bank, maar niet voor het kritisch beoordelen van het eigen functioneren. Bijsturing vindt vooral ad hoc plaats op basis van gevoel en intuïtie en niet op vaste momenten en op basis van harde informatie. Naarmate de onderneming groeit, doet de noodzaak van een management-accountingsysteem zich wel steeds meer voelen, maar het duurt vaak lang, soms te lang, voor het tot een daadwerkelijke opzet komt.

Nu is het vak Management accounting daar in het verleden voor een deel ook zelf schuldig aan geweest. Heel lang hield het in feite niet meer in dan het achteraf vaststellen wat er gebeurd was, terwijl bijsturing plaatsvond op basis van verouderde en meestal volstrekt niet-toereikende hulpmiddelen. Het is dan ook een goede zaak dat het vak de laatste jaren aan flink wat veranderingen onderhevig is, waarvan als belangrijkste kunnen worden genoemd:

- a een verschuiving van integrale kostencalculatie naar differentiële en variabele kostencalculatie;
- b meer aandacht voor 'opportunity costs';
- c meer gerichtheid op het ondersteunen van beslissingen in plaats van het waarderen van voorraden en het berekenen van kostprijzen;
- d de verbijzondering van indirecte kosten op basis van verantwoordelijkheden en activiteiten in plaats van opslagen;
- e meer aandacht voor de toekomst dan voor het verleden;
- f de informatietechnologie maakt het gemakkelijker om naast de financiële administratie nog specifieke managementinformatiesystemen bij te houden, of om een Enterprise Resource Planning-system (ERP) op te zetten dat alle processen van de onderneming omvat;
- g meer aandacht voor externe factoren en veranderingen;
- h meer aandacht voor niet-financiële en kwalitatieve informatie, naast financiële informatie.

Ook veranderingen in de productie- en afzetomgeving hebben het vakgebied beïnvloed. Daarbij valt te denken aan nieuwe ontwikkelingen zoals 'total quality management', 'activity based costing' en 'just in time'. Verder breekt steeds meer het inzicht door dat de door het accountingsysteem verzamelde, bewerkte en gepresenteerde gegevens pas van nut kunnen zijn als niet alleen gebruik wordt gemaakt van inzichten uit de bedrijfseconomie en organisatieleer, maar ook van die uit de sociologie, de psychologie, de wiskunde en de praktijk. Dan pas gaat het managementaccountingsysteem over in een systeem ten behoeve van het beheersbaar maken van de bedrijfsprocessen door het management, oftewel management control. (Zie J. Dijksma in de *Markus Verbeek Jubileumbundel*, p. 9-40.)

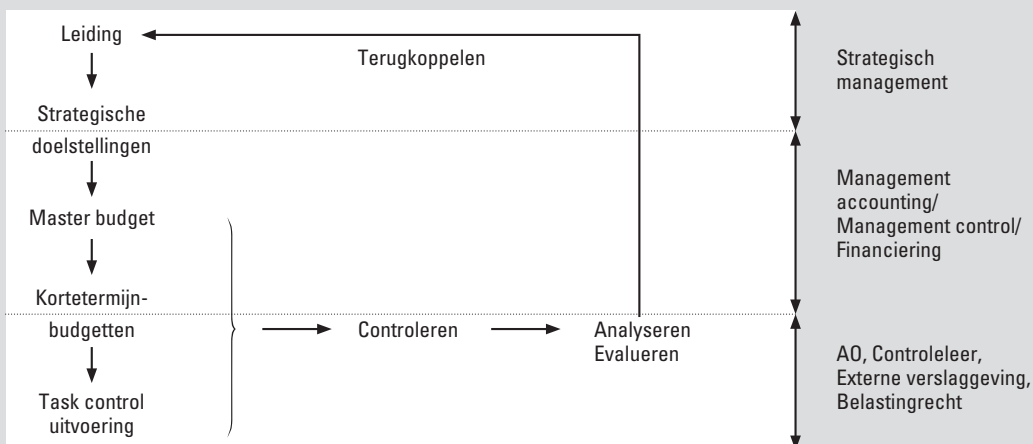
Een belangrijke vraag is in hoeverre het midden- en kleinbedrijf met deze ontwikkelingen rekening dient te houden. Hoewel ze uiteraard het eerst toepassing vinden in grote ondernemingen, ontkomt ook het midden- en kleinbedrijf niet aan de frisse wind die veel van deze vernieuwingen met zich meebrengen. In het kader van dit hoofdstuk kan worden volstaan met erop te wijzen dat grote ondernemingen steeds meer eisen stellen aan hun vaak tot het midden- en kleinbedrijf behorende toeleveranciers en het steeds kritischer en onvoorspelbaarder gedrag van afnemers.

### ■ ■ ■ 1.3 Grenzen van het vakgebied

Schematisch kan het *vakgebied* management accounting en control het best worden afgebakend zoals in figuur 1.1 is weergegeven.

Vertrekpunt van het management-controlsysteem zijn dus de door de leiding geformuleerde strategische doelstellingen. Het ontwikkelen van een strategie behoort tot het vakgebied strategisch management. Van-

Figuur 1.1 Afbakening vakgebied



wege de raakvlakken tussen strategievorming en het management-controlsysteem zal hierop echter pas in paragraaf 1.4 kort worden ingegaan.

Het management-controlsysteem kan niet eerder worden geïmplementeerd dan het moment waarop de strategische doelstellingen bekend zijn. Die implementatie zal in eerste instantie bestaan uit het concretiseren van de strategische doelstellingen. Een effectief middel daartoe is het ‘master budget’, een alle ondernemingsactiviteiten omvattend budget, aangevuld met een liquiditeitsbegroting, begrote winst-en-verliesrekening en een begrote eindbalans. Het master budget beslaat meestal de periode van één jaar. Een veeltoegepaste methode om de ondernemingsdoelstellingen te concretiseren, is de ‘balanced scorecard’. Deze zal in hoofdstuk 3 (paragraaf 3.4) worden behandeld.

Is het master budget bekend, dan kunnen de kortetermijnbudgetten voor bijvoorbeeld de periode van een maand of een kwartaal worden opgesteld. Die kortetermijnbudgetten moeten dan weer leiden tot concrete taakopdrachten, het beheersbaar maken van de uitvoering (task control) door bijvoorbeeld werkinstructies en een correcte registratie van de uitvoering. In die fase wordt het vakgebied van de administratieve organisatie en de controleleer betreden. Bij management control wordt ervan uitgegaan dat van de uitvoering op een juiste manier verantwoording is afgelegd. Aan de juistheid van de informatie in deze verantwoordingsverslagen mag, om het management-controlesysteem goed te laten functioneren, niet meer worden getwijfeld. Vanuit de administratieve organisatie en de controleleer moeten de voorwaarden worden geschapen om daaraan te voldoen. Hetzelfde geldt overigens bij de verantwoording aan externe belanghebbenden als aandeelhouders, schuldeisers en fiscus. Ook bij externe verslaggeving en belastingrecht wordt aan de juistheid van de verschafte informatie niet meer getwijfeld. Bij deze vakgebieden gaat het erom, die informatie zodanig te structureren, dat ze voldoet aan de in de wet gestelde eisen.



Resteren de vakgebieden financiering en commerciële bedrijfseconomie. Financiering houdt zich voornamelijk bezig met het op optimale wijze voorzien in de financieringsbehoefte. Heel concreet betekent dat in de fase van het master budget het invullen van de creditzijde van de balans en het oplossen van liquiditeitsspanningen die door middel van de liquiditeitsbegroting worden gesignaleerd. De kennis en vaardigheden die daarvoor nodig zijn, verschillen dusdanig van die van management accounting, dat het niet alleen een apart vak rechtvaardigt, maar bij grote ondernemingen ook aparte functies: die van controller voor het management-controlesysteem en die van treasurer voor de financieringsproblematiek.

Het valt echter niet te ontkennen dat management control en financiering ook veel raakvlakken hebben. Voor het midden- en kleinbedrijf geldt bovendien dat de organisatie over het algemeen te gering van omvang is om een aparte controller- en treasurerfunctie te creëren. Veelal zal de accountant deze twee functies uitoefenen. Vandaar dat er vaak voor wordt gepleit deze twee vakken geïntegreerd te behandelen. Commerciële bedrijfseconomie is tot slot ondergebracht bij het vak Strategisch management. De belangrijkste reden daarvoor is dat commerciële besluitvorming een sterke band heeft met de strategische besluitvorming. Problemen als de keuze van de vestigingsplaats, het assortiment en de product-marktcombinaties hangen namelijk nauw samen met de door de ondernemingsleiding uitgestippelde strategie.

#### ■ ■ ■ 1.4 Strategie

De strategische doelstellingen van met name grote ondernemingen zijn de afgelopen decennia ingrijpend veranderd. Was een jaar of twintig, dertig geleden winstmaximalisatie de belangrijkste strategische doelstelling van grote ondernemingen – een gegeven waar ook tegenwoordig veel bedrijfseconomieboeken nog van uitgaan – vandaag de dag zijn vooral reputatie, groei, maatschappelijk verantwoord ondernemen en waardemaximalisatie strategische doelstellingen die worden nagestreefd. In het midden- en kleinbedrijf was ook vroeger al continuïteit een belangrijke strategische doelstelling en daarin is over het algemeen nog niet veel verandering gekomen.

Door de kredietcrisis is continuïteit ook bij grote ondernemingen weer een belangrijke strategische doelstelling geworden. In economisch barre tijden geldt voor veel ondernemingen, klein en groot, vaak maar één ding en dat is overleven.

Waardemaximalisatie bij grote ondernemingen betekent het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde of shareholder value. Deze, in de jaren tachtig en negentig van de vorige eeuw populaire theorie, stuit in de vakliteratuur en de praktijk op steeds meer weerstand. Robert N. Anthony en Vijay Govindarajan, twee vooraanstaande Amerikaanse bedrijfseconomen, stellen in hun boek *Management Control Systems* dat er aan het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde twee grote bezwaren kleven. Op de eerste plaats veronderstelt het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde dat dit waardebegrip eenduidig is, bijvoorbeeld volledig afhankelijk is van de winst die de onderneming kan genereren. Dat is niet het geval. De waarde van een aandeel wordt door veel meer omstandigheden beïnvloed, zoals de kwaliteit van het ma-

nagement, de conjunctuur en de stemming op de beurs. Verder stellen Anthony en Govindarajan dat het voor het management veel beter is om uit te gaan van een bevredigende winst (*satisfactory profit*). Bij het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde wordt slechts naar het belang van één groep stakeholders gekeken en wel die van de aandeelhouder, terwijl een onderneming ook de belangen van werknemers, schuldeisers, afnemers en de maatschappij in het oog dient te houden. Henry Ford schreef ooit dat hij niet streefde naar maximale winst maar naar een bevredigende winst. Zo gauw de productiekosten van een auto naar beneden gingen werd dat voordeel direct doorgegeven aan de klant in de vorm van een lagere prijs en aan de werknemers in de vorm van hoger loon.

Bij ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf betekent het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde meestal het maximaliseren van de toekomstige kasstromen op basis van de Discounted Cashflow Methode. Voor een beschrijving van deze methode verwijzen wij naar de theorie in de literatuur over financiering.

Veranderingen in de strategische doelstellingen van ondernemingen worden voor een belangrijk deel bepaald door de visie die de maatschappij op ondernemingen heeft. Twee visies spelen daarbij een belangrijke rol:

- De *holistische visie* gaat ervan uit dat de onderneming een zelfstandige eenheid is, die een eigen doelstelling kan nastreven. Vooral winstmaximalisatie is een doelstelling die duidelijk gebaseerd is op een holistische visie.
- De *behavioristische visie* ziet de onderneming als een complexe relatie tussen alle partijen die bij de onderneming betrokken zijn. De strategische doelstelling dient dan zodanig te worden vastgesteld, dat al deze partijen hun eigen doelstellingen daarin kunnen terugvinden. Met name deze visie heeft in belangrijke mate bijgedragen aan de veranderingen die de laatste decennia zijn opgetreden.

In een stabiele situatie heeft een goed renderende onderneming niet zoveel behoefte om voortdurend stil te staan bij haar strategische doelen. De realiteit van vandaag is echter voor de meeste ondernemingen volstrekt anders. De ondernemer wordt geconfronteerd met een voortdurend veranderende omgeving. In hoog tempo volgen de technologische ontwikkelingen elkaar op. De economische situatie verandert bij elke machtswisseling of natuurramp. Kleine ondernemingen kunnen, al dan niet als gevolg van overnames, explosief groeien, waardoor zowel de omvang van de onderneming als de (gewijzigde) bedrijfscultuur andere eisen stellen aan de strategische doelen en de implementatie daarvan in het management-controlsysteem van de onderneming.

Naast deze voornamelijk externe factoren zijn er ook enkele meer intern gerichte factoren waar we wat langer bij stil willen staan. Het gaat hierbij om:

- 1 de soort onderneming;
- 2 de missie van het bedrijf of onderdeel;
- 3 de managementstijl;
- 4 de concurrentiestrategie.

### ■ ■ ■ 1.4.1 Soort onderneming

Globaal kunnen drie soorten ondernemingen worden onderscheiden:

- 1 *Single industry*. Dat zijn bedrijven die zich uitsluitend met één enkel soort product of dienst bezighouden, bijvoorbeeld een waterleidingmaatschappij of een zorgverzekeraar.
- 2 *Related diversification*. Hieronder vallen bedrijven die zich met meerdere producten of diensten bezighouden, met één gemeenschappelijk kenmerk, bijvoorbeeld bedrijven in de zuivelindustrie of de farmaceutische industrie.
- 3 *Unrelated diversification*. Hierbij gaat het om bedrijven die zich met meerdere producten en diensten bezighouden, die geen gemeenschappelijk kenmerk hebben, bijvoorbeeld een luchtvaartmaatschappij die ook cateringactiviteiten ontplooit.

Deze indeling heeft de volgende consequenties voor het management-controlsysteem:

- Single industry kent over het algemeen een functionele indeling, bijvoorbeeld inkoop, productie en verkoop, terwijl bij unrelated diversification sprake is van zelfstandige bedrijfsonderdelen, zoals divisies.
- Bij single industry worden beslissingen centraal genomen, terwijl bij unrelated diversification de beslissingen decentraal plaatsvinden bij de bedrijfsonderdelen.
- Bij single industry steunt de leiding bij het nemen van beslissingen op stafafdelingen. Bij unrelated diversification is dat minder het geval, omdat de besluitvorming daar voor een belangrijk deel is gedecentraliseerd.
- Bij single industry vindt de strategische planning horizontaal plaats, omdat de verschillende activiteiten op elkaar moeten worden afgestemd. Bij unrelated diversification is de strategische planning verticaal, van de leiding naar de bedrijfsonderdelen.
- Bij single industry is de leiding vaak technisch geschoold. Ze weten alles van het ene product dat wordt vervaardigd. Bij unrelated diversification is de leiding meestal financieel geschoold.
- Bij single industry wordt overwegend top-down gebudgetteerd, terwijl bij unrelated diversification overwegend participatief wordt gebudgetteerd. Dat komt vooral doordat bij single industry de coördinatie van de activiteiten erg nauw luistert; de bedrijfsonderdelen zijn veel meer afhankelijk van elkaar. De Amerikaan Eccles noemde dit bij zijn studie naar transferpricing een coöperatieve organisatievorm (zie hoofdstuk 8).
- Bij single industry wordt meer onderling geleverd en is transfer pricing belangrijker dan bij unrelated diversification.
- Bij single industry vindt de inkoop overwegend centraal plaats, terwijl bij unrelated diversification de inkoop overwegend decentraal op het niveau van de bedrijfsonderdelen plaatsvindt.

### ■ ■ ■ 1.4.2 De missie van het bedrijf of onderdeel

De missie van het bedrijf of de bedrijfsonderdelen wordt meestal gebaseerd op de Boston Consultancy Group-matrix. Hierbij wordt uitgegaan van een productlevenscyclus die loopt via opbouw van marktaan-

deel (question mark), behoud van marktaandeel (star), hoog marktaandeel en lage kosten (cash cow) naar zwakke concurrentiepositie (dog). Op basis hiervan zijn vier missies ontwikkeld, te weten: build, hold, harvest en divest. Omdat het bij divest gaat om het zo snel mogelijk beëindigen van een activiteit, laten we die hier verder buiten beschouwing. Bij de overige drie bestaan vaak de volgende verschillen in het management-controlsysteem:

- In de buildfase vervult het budget overwegend de planningfunctie, terwijl het in de harvestfase meer een beheersingsinstrument wordt.
- In de buildfase heeft de verantwoordelijke manager meer invloed op de opstelling van het budget, in de harvestfase minder. Ook kunnen budgetten in de buildfase vaak gemakkelijker worden aangepast dan in de harvestfase.
- In de buildfase richten rapportages zich vooral op het beleid ten aanzien van het nieuwe product of dienst, in de harvestfase is er meer aandacht voor de resultaten.
- In de buildfase vindt er minder vaak terugkoppeling plaats dan in de harvestfase.

### ■ ■ ■ 1.4.3 Managementstijl

In de literatuur wordt een groot aantal, vaak verwante, managementstijlen onderscheiden, zoals:

- formeel/informeel
- taakgericht/mensgericht
- procesgericht/resultaatgericht
- langetermijngericht/kortetermijngericht
- tight control/loose control.

Voor de bespreking van hun invloed op de implementatie van de strategie beperken we ons tot de stijlen formeel/informeel en tight control/loose control.

- *Formeel/informeel*. Het onderscheid tussen beide heeft voor een belangrijk deel te maken met het beeld dat de leiding heeft van de medewerkers. Is dat beeld overwegend positief, dan gaat de leiding ervan uit dat de medewerker uit zichzelf gemotiveerd is om de ondernemingsdoelstellingen te realiseren en zal de managementstijl informele kenmerken hebben. Dat wil zeggen dat er niet al te stringent wordt geëvalueerd en dat er minder frequent wordt gerapporteerd. Is het beeld van de leiding overwegend negatief, dat wil zeggen dat de medewerkers voortdurend van buitenaf moeten worden gestimuleerd om hun best te doen, dan zijn de evaluaties stringenter en wordt er frequenter gerapporteerd.
- *Tight control/loose control*. Van tight control is sprake als de leiding frequent wenst te worden gerapporteerd over de resultaten van afdelingen of bedrijfsonderdelen en heel intensief communiceert met het management van de afdelingen of bedrijfsonderdelen. De leiding zit er als het ware bovenop. Bij loose control houdt de leiding meer afstand; minder frequente rapportages en een minder intensieve communicatie. De keuze voor tight of loose control hangt van een aantal omstandigheden af, zoals de soort onderneming, het mensbeeld en de missie.

Formeel/informeel en tight control/loose control liggen dicht bij elkaar. In het eerste geval speelt het gevoel een grote rol, terwijl in het tweede geval de rede meer bepalend is. Een negatief mensbeeld bij de leiding leidt vaker tot tight control, terwijl bij een positief mensbeeld loose control de overhand heeft.

Bij een single industry is overwegend sprake van tight control, terwijl men bij unrelated diversification vaak meer neigt naar loose control. In de buildfase wordt meer loose control toegepast, terwijl er in de harvestfase vaker sprake is van tight control.

#### ■ ■ ■ 1.4.4 Concurrentiestrategie

De theorie over concurrentiestrategieën wordt voor een belangrijk deel beheerst door het model van Porter. Volgens Porter moeten ondernemingen zich vooral richten op het behalen van concurrentievoordelen. Een concurrentievoordeel wordt behaald als de onderneming erin slaagt producten of diensten aan te bieden met een hogere waarde voor de afnemer dan de producten of diensten van de concurrenten. De extra waarde moet dan wel zoveel extra opbrengsten genereren dat het de extra kosten overtreft.

Ondernemingen kunnen concurrentievoordelen proberen te behalen op ondernemingsniveau of op het niveau van een zogenoemde strategische business unit (SBU). Een SBU of BU is een product-marktcombinatie of een verzameling product-marktcombinaties met een gelijksoortige concurrentiepositie, afnemersgroep en technologie. In het MKB zal het in het algemeen gaan om concurrentievoordelen op ondernemingsniveau.

Porter onderscheidt drie strategieën om een concurrentievoordeel te kunnen realiseren:

- 1 kostenleiderschap
- 2 differentiatiestrategie
- 3 focusstrategie.

##### *Ad 1 Kostenleiderschap*

Een onderneming of SBU kan kostenleiderschap realiseren door tegen lagere kosten te produceren dan de concurrent zonder op punten als service, kwaliteit en levertijd of leverbetrouwbaarheid minder te presteren dan de concurrent. Kostenleiderschap stelt hoge eisen aan de rapportage over productie en daarbij gemaakte kosten, maar ook over levertijden, retouren en klachtenafhandeling.

##### *Ad 2 Differentiatiestrategie*

Bij de differentiatiestrategie streeft de onderneming ernaar zich van de concurrent te onderscheiden op alle gebieden, dus op leveringscondities, kwaliteit, ondersteuning, levertijd, leverbetrouwbaarheid, of individuele wensen van de afnemer, behalve de prijs. Al deze aspecten maken het mogelijk zich van de concurrent te onderscheiden en worden daarom ook wel uniqueness drivers genoemd. Om de eigen positie hierin te bewaken zal het management-controlsysteem hierop toegepaste informatie moeten opleveren.

### *Ad 3 Focusstrategie*

Bij de focusstrategie richt de onderneming of SBU zich op een of meerdere marktsegmenten waarbij op elk marktsegment óf voor kostenleiderschap óf voor differentiatie wordt gekozen. Van focusstrategie is ook sprake wanneer een onderneming of SBU zich richt op een bepaalde doelgroep. Ook hierbij geldt uiteraard evenals bij beide vorige strategieën dat de informatie die het management-controlsysteem oplevert, hierop aangepast dient te zijn.

## ■ ■ ■ 1.5 Besluitvorming

Wil de ondernemingsleiding de doelstellingen verwezenlijken, dan zullen voortdurend keuzes moeten worden gemaakt. Moet er wel of niet in een nieuwe activiteit worden geïnvesteerd? Moeten productiemiddelen vervangen worden en wanneer? Hoe kunnen productiemiddelen het best worden ingezet? Dit zijn slechts enkele van de vragen waarmee het management regelmatig wordt geconfronteerd. Het management-accountingsysteem dient deze beslissingen met relevante informatie te ondersteunen. Globaal kunnen de soorten beslissingen in drie groepen worden verdeeld:

- strategische beslissingen;
- operationele beslissingen;
- organisatorische beslissingen.

*Strategische beslissingen* worden gekenmerkt door de lange termijn, het feit dat ze ongestructureerd zijn, ingrijpende gevolgen hebben en niet frequent worden genomen. Strategische beslissingen worden door de topleiding genomen en worden niet alleen op interne, maar ook op externe informatie gebaseerd.

*Operationele beslissingen* zijn kortetermijnbeslissingen, over het algemeen goed gestructureerd, en kunnen worden genomen op basis van interne informatie. Verder is de frequentie van dit soort beslissingen hoog en kan de bevoegdheid voor het nemen van dit soort beslissingen worden gedelegeerd.

*Organisatorische beslissingen* hebben betrekking op de inrichting van het besturingsproces. Ze grijpen over het algemeen diep in in de bestaande organisatiestructuur en vereisen daarom veel voorbereiding en overleg met de betrokkenen. Er is overwegend interne informatie voor nodig en de mogelijkheden om dit soort beslissingen te delegeren, zijn beperkt. Door de steeds complexere omstandigheden waaronder beslissingen tegenwoordig moeten worden genomen, heeft 'information economics' een hoge vlucht genomen. Daarbij staan drie vragen centraal:

- Wegen de kosten van informatievoorziening op tegen de voordelen?
- Welke informatie is relevant en welke niet?
- Moeten alle besluitvormers over dezelfde informatie beschikken?

Verder besteden met name grote ondernemingen tegenwoordig steeds meer aandacht aan strategische management accounting. Daaronder wordt verstaan een berichtgevingssysteem dat antwoord dient te geven op de vraag of de onderneming zich in haar omgeving kan handhaven. In het strategische-managementaccountingsysteem worden interne en

externe informatie zo veel mogelijk op elkaar afgestemd, om zodoende kansen en bedreigingen vanuit de omgeving zo goed mogelijk te kunnen benutten dan wel het hoofd te kunnen bieden. Zo dient men bijvoorbeeld oog te hebben voor de mogelijkheden van de moderne communicatietechnologie op het gebied van het plaatsen van bestellingen of het sluiten van orders via het internet. Deze mogelijkheden kunnen van invloed zijn op de doelstellingen van de onderneming. De informatie die het managementaccountingsysteem moet opleveren, zal hierdoor veranderen. Ook zal het interne systeem de concurrentiestrategie van de onderneming moeten ondersteunen (zie ook subparagraaf 1.4.4). In een situatie van kostenleiderschap in een enigszins verzadigde markt zijn zorgvuldig bepaalde kostenstandaards van levensbelang, terwijl deze van relatief weinig belang zijn bij een strategie van productdifferentiatie in een sterk veranderende en snel groeiende markt. Het interne berichtgevingssysteem zal hierop afgestemd moeten zijn.

Het feit dat daarom iedere situatie om een eigen benadering vraagt, heeft wetenschappers ertoe gebracht een contingency-benadering voor management accounting te ontwikkelen. Otley (1980) schreef daarover:

De contingency-benadering van management accounting is gebaseerd op de veronderstelling dat er geen universeel toepasbaar financieel-economisch systeem bestaat, dat voor alle organisaties onder alle omstandigheden bruikbaar is. Een contingency-benadering probeert specifieke aspecten van een financieel-economisch systeem te koppelen aan bepaalde omstandigheden.

Men heeft pogingen gedaan om bepaalde ontwerpkenmerken van managementaccountingsystemen als het ware te bestemmen voor daarbijkomende organisaties, die qua aard, omvang en omgevingsfactoren vergelijkbaar zijn. Zo hoopte men een theoretisch raamwerk te ontwikkelen om daarmee de gemaakte keuzes in de praktijk te kunnen verklaren respectievelijk een te kiezen systeem in bepaalde situaties te kunnen voorschrijven. Dit alles heeft bijgedragen aan het besef dat veel situaties om een geëigende benadering vragen, maar heeft nog niet geleid tot een sluitend systeem met voor iedere typologie een eigen benadering.

De beslissing is het eindpunt van een besluitvormingsproces. Dit besluitvormingsproces kan in de volgende fasen worden onderverdeeld:

- het waarnemen en vaststellen wat het probleem is;
- het vaststellen in welke richting de oplossing moet worden gezocht (de doelstelling);
- het zoeken naar alternatieve oplossingen;
- het toetsen van de uitkomsten van de alternatieven met de doelstelling;
- het kiezen van het beste alternatief;
- het implementeren van de genomen beslissing.

Beslissingen kunnen naar de volgende gezichtspunten worden ingedeeld:

- a de termijn, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen lange- en kortetermijnbeslissingen;
- b de frequentie, waarbij routinematige en niet-routinematige beslissingen worden onderscheiden;
- c het managementniveau, waarbij van strategische, tactische en operationele beslissingen sprake kan zijn; in kleine ondernemingen zal



- de ondernemer zich zowel met strategische, tactische als operationele besluitvorming bezighouden; naarmate de onderneming echter groeit en de ondernemer gedwongen wordt besluitvorming te delegeren, treden deze verschillen duidelijker aan de dag;
- d* de gestructureerdheid, waarbij gestructureerde en niet-gestructureerde beslissingen worden onderscheiden;
- e* de beslisser, waarbij van collectieve of individuele beslissingen kan worden gesproken; bij collectieve beslissingen wordt ook wel gesproken van politieke besluitvorming, omdat het besluit dan vaak op een politieke manier tot stand komt, bijvoorbeeld door meerderheid van stemmen;
- f* de mate van onzekerheid; onzekerheid kan worden onderverdeeld in onzekerheid voortvloeiend uit complexiteit, en onzekerheid voortvloeiend uit reële risico's. Onzekerheid uit complexiteit kan worden gereduceerd door het probleem op te delen in deelproblemen, die minder complex en daardoor minder onzeker zijn. Reële risico's kunnen niet worden gereduceerd. Het verschil tussen risico en onzekerheid is gelegen in de mate waarin het mogelijk is de uitkomsten te voorspellen. Hierbij geldt dat bij risico nog in zekere mate kan worden geschat wat de uitkomsten zijn, terwijl dit bij onzekerheid niet het geval is. Hoe met risico wordt omgegaan, is sterk afhankelijk van de risicohouding van de beslisser. Er worden drie soorten beslisser onderscheiden:
- de risiconeutrale beslisser, die geen rekening houdt met risico en zijn beslissing baseert op de hoogste verwachte waarde;
  - de risicomijdende beslisser, die wel rekening houdt met risico en meer risico gecompenseerd wil zien door een hogere verwachte waarde;
  - de risicozoekende beslisser, die eveneens rekening houdt met risico, maar kiest voor alternatieven met mogelijk hoge uitkomsten, ondanks het risico.

Om het besluitvormingsproces te verbeteren, zijn in de loop van de tijd verschillende technieken ontwikkeld, zoals break-evenanalyse, investeringsselectie en lineair programmeren. Deze onderwerpen komen later aan de orde.

Indien het besluitvormingsproces wordt gekenmerkt door een hoog analytisch vermogen en een *uitgebreide* evaluatie van de alternatieven, wordt gesproken van een rationeel besluitvormingsproces. Een dergelijk proces veronderstelt een rationeel handelende beslisser, een veronderstelling waaraan in de praktijk van het midden- en kleinbedrijf niet altijd wordt voldaan. Bovendien gaat rationele besluitvorming ervan uit dat de beslisser kosteloos over alle mogelijke informatie kan beschikken en alle informatie kan bevatten.

In werkelijkheid is informatie vaak niet of slechts tegen hoge kosten te verkrijgen en kan de beslisser maar een beperkte hoeveelheid informatie bevatten. In dit kader wordt wel gesproken van de begrensde rationaliteit van de besluitvorming.

### ■ ■ ■ Samenvatting

Management accounting houdt zich bezig met het verzamelen van informatie voor de leiding. Deze informatie moet de leiding in staat stel-



len de strategische doelstellingen te realiseren. De manier waarop de informatie wordt gestructureerd om de organisatie beheersbaar te maken, wordt het management-controlsysteem genoemd.

Steeds vaker blijkt dat genoemde strategische doelstellingen niet statisch zijn en op zichzelf staan, maar dat er een wisselwerking plaatsvindt tussen de doelstellingen en de veranderende omgevingsfactoren. Strategische management accounting probeert hier optimaal op in te spelen. Pogingen om voor een aantal standaardtypologieën bijbehorende standaardsystemen te vinden (contingency-benadering), hebben veel bijgedragen tot de begripsvorming hieromtrent.

Naast sturingsinformatie levert management accounting ook informatie op om beslissingen te ondersteunen. De aard van de hiertoe aan te leveren informatie is afhankelijk van de soorten beslissingen en van de risicohouding van de beslisser.

## Oefeningen bij hoofdstuk 1

### Meerkeuzevragen

*Bij alle meerkeuzevragen is steeds één van de vier antwoorden niet juist.*

Welke van de onderstaande uitspraken is niet juist?

- 1.1 Het vak management accounting is de laatste jaren sterk aan verandering onderhevig. Enkele belangrijke oorzaken hiervan zijn:
  - a meer aandacht voor niet-financiële en kwalitatieve informatie, naast financiële informatie.
  - b een verschuiving van variabele kostencalculatie naar integrale kostencalculatie.
  - c meer gericht op het ondersteunen van beslissingen dan op het berekenen van kostprijzen.
  - d verbijzondering van indirecte kosten op basis van verantwoordelijkheden en activiteiten in plaats van opslagen.
- 1.2 Het master budget is een:
  - a middel om strategische doelstellingen te concretiseren.
  - b alle ondernemingsactiviteiten omvattend budget.
  - c geheel van budgetresultaten, eindbalans en winst-en-verliesrekening.
  - d budget dat meestal de periode van één jaar betreft.
- 1.3 De soort ondernemingen, zoals single industry en unrelated diversification, heeft invloed op het management-controlsysteem. Enkele voorbeelden hiervan zijn:
  - a Single industry kent over het algemeen een functionele indeling.
  - b Bij single industry steunt de leiding bij het nemen van beslissingen op stafafdelingen.
  - c Bij single industry wordt overwegend top-down gebudgetteerd.
  - d Bij single industry vindt de strategische planning verticaal plaats.
- 1.4 Op basis van de Boston Consultancy Group-matrix zijn onder andere de missies 'build' en 'harvest' ontwikkeld. Bij deze missies bestaan de volgende verschillen in management-controlsystemen:
  - a In de buildfase is het budget meer een planningsinstrument dan een beheersingsinstrument.
  - b In de buildfase heeft de verantwoordelijke manager meer invloed op het budget dan in de harvestfase.
  - c In de buildfase richten rapportages zich vooral op de resultaten van het nieuwe product.
  - d In de buildfase vindt er minder vaak terugkoppeling plaats dan in de harvestfase.

- 1.5 Strategische beslissingen worden gekenmerkt doordat zij:
- a gelden voor de lange termijn.
  - b gestructureerd zijn.
  - c ingrijpende gevolgen hebben.
  - d niet frequent worden genomen.

### Vraagstukken

#### V1.1 Kloekhaan

Jasper Kloekhaan, een bekwaam elektrotechnisch ingenieur, ontvangt bericht dat hij is gepromoveerd tot chef van de productieafdeling van een installatiebureau. Jasper is blij, maar voelt zich ook enigszins ongemakkelijk. De reden daarvan is dat hij weinig verstand heeft van financiële zaken. Daarom wil hij zo snel mogelijk een cursus management accounting of financial accounting gaan volgen. Aan Clara Hartman, de assistent-controller van het bureau, vraagt hij een overzicht op te stellen van de belangrijkste verschillen tussen management accounting en financial accounting.

- a Wat zijn de vier belangrijkste verschillen tussen management accounting en financial accounting?
- b Geef gemotiveerd aan welke cursus Jasper het best kan gaan volgen.

#### V1.2 Feedback

Feedback of terugkoppeling kan de volgende zes acties tot gevolg hebben:

- A verandering van de doelstellingen;
- B het zoeken naar alternatieve toepassingen;
- C verandering van het besluitvormingsproces;
- D het maken van betere voorspellingen;
- E het wijzigen van het uitvoerend proces;
- F verandering van het meten en belonen van de uitvoering.

- a Bij welke van de acties A t/m F horen de volgende praktijkvoorbeelden?
  - 1 Een reisbureau installeert een nieuwe telefooncentrale, om meer gesprekken tegelijk te kunnen afhandelen.
  - 2 De directie van een verffabriek besluit de vertegenwoordigers voortaan provisie te geven op basis van de brutowinst in plaats van de omzet.
  - 3 Een bloemenexporteur besluit om voortaan bij het berekenen van de verwachte afzet rekening te houden met de prijsontwikkeling van de dollar.
  - 4 De directie van een supermarkt laat bij de werving van nieuw verkoop-personeel voortaan een psychologische test afnemen.
  - 5 Een vrijwillig filiaalbedrijf in levensmiddelen maakt ruimte vrij voor de verkoop van video's en tijdschriften.
  - 6 Een fabrikant van tl-buizen controleert de producten voortaan niet alleen na afloop van het productieproces, maar ook nadat het product drie van de zes productiefasen heeft doorlopen.
- b Geef ook een oordeel over de acties 1 t/m 6 uit het oogpunt van management control. Kunnen door deze maatregelen de doelstellingen beter gerealiseerd worden of niet?

