



**Wim Tijhaar & Gerard Minnaar**  
**MANAGEMENT CONTROL**

**1e druk**



Noordhoff Uitgevers

*SPD*



## **Management control**





# Management control

Drs. G.H. Minnaar

Mr. drs. W.A. Tijhaar

*Omslagontwerp:* Dorèl en anderen, Groningen  
*Omslagbeeld:* Shutterstock/Paul Prescott

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) 978-90-01-84878-1  
ISBN 978-90-01-77827-9  
NUR 782

## Woord vooraf

De in dit boek behandelde onderwerpen hebben betrekking op management control. Het niveau van behandeling is wat betreft de veronderstelde voorkennis het hbo-niveau en is voor verschillende onderwijstypen op dit niveau geschikt. Het kader van de behandelde onderwerpen is het nieuw vastgestelde hbo/SPD-examenprogramma september 2009. Dit programma is tot stand gekomen na een periode van overleg met vertegenwoordigers uit de financieel-administratieve sector en andere instanties. Vooral voor de hoofdfase van de opleiding heeft dit geleid tot wezenlijke aanpassingen en soms tot compleet nieuwe onderdelen. Het programma is nog meer dan voorheen op de beroepspraktijk toegesneden. Het vak Management control als minor in de afstudeervariant Controlling is een voorbeeld van actuele aansluiting op de beroepspraktijk en van de relatie tussen opleiding en een werkveld waarbij de beheersing van financiële processen centraal staat.

Over dit werkveld gaat dit studieboek. Dit houdt tevens in dat er in vergelijking met het examenprogramma Cost en Management Accounting uit 2007 onderwerpen zijn toegevoegd. Dit betreft vooral een uitgebreidere behandeling van het werkveld van management control, de budgettering en het ontwerpen en inrichten van een Management Control Systeem. Voor de keuze en vaststelling van de vereiste diepgang van de behandeling van de nieuwe onderwerpen is dankbaar gebruikgemaakt van de opmerkingen en aanwijzingen van Mirjam van Rijn.

Uit ervaring blijkt het belang en zelfs de noodzaak om (veel) opgaven tijdens de studie uit te werken op een hoger niveau dan het inleidende/verkennde niveau en aandacht te besteden aan de theoretische onderbouwing en betekenis van de berekeningen. Daartoe wordt elk hoofdstuk gevolgd door een aantal opgaven waarvan minstens de helft moet worden uitgewerkt om voldoende kans van slagen te hebben. Ook zijn extra cases opgenomen, voor oefening en zelfstandige verwerking van de stof. De uitwerkingen van de cases en opgaven zijn in de bijlage achter in het boek opgenomen. Wij adviseren u pas kennis van deze uitwerkingen te nemen nadat u zelfstandig de desbetreffende case of opgave heeft uitgewerkt.

Wij hopen dat studenten en docenten met dit boek goede ervaringen opdoen bij de voorbereiding op het examen. We verzoeken hen en andere gebruikers hun ervaringen aan ons door te geven en ook hun wensen of suggesties tot verbetering.

Langbroek  
Drs. G.H. Minnaar

Wageningen  
Mr. drs. W.A. Tijhaar





# Inhoud

## Studiewijzer 9

- 1 Management control 11**
  - 1.1 Inleiding management control 12
  - 1.2 Management-controlproblemen 15
  - 1.3 Controller 17
  - 1.4 Ethiek en corporate governance 22
  - 1.5 Management control in non-profit- en not-for-profitorganisaties 25
  - Samenvatting 27
  - Opgaven 30
  
- 2 Programmering, planning en kostenbeheersing 35**
  - 2.1 Ondernemingsdoelstellingen en ondernemingsbeleid 36
  - 2.2 Bedrijfsanalyse 39
  - 2.3 Operationaliseren van doelstellingen 42
  - 2.4 Systemen van kostenbudgettering 47
  - 2.5 Dynamisch begroten 50
  - 2.6 Plannings- en begrotingsproces 54
  - Samenvatting 58
  - Opgaven 60
  
- 3 Budgettering 65**
  - 3.1 Fasen in het plannings- en controlproces 66
  - 3.2 Opbouw van het masterbudget 67
  - 3.3 Budgetteringsmethoden 69
  - 3.4 Budgetfuncties 73
  - 3.5 Conflicterende budgetfuncties 76
  - 3.6 Disfunctioneel gedrag van de budgethouders 77
  - 3.7 Prestatiemeting en stijlen van budgetevaluatie 78
  - 3.8 Traditionele budgetteringsmethoden en beyond budgeting 79
  - Samenvatting 81
  - Opgaven 83
  
- 4 Kosten en verschillenevaluatie 85**
  - 4.1 Kostencalculatie 86
  - 4.2 Nut van kosteninformatie en (kost)prijscalculatie voor management control 92
  - 4.3 Verschillenanalyse voor de productiefunctie 93
  - 4.4 Verschillenanalyse voor de marketingfunctie 102
  - Samenvatting 111
  - Opgaven 113
  
- 5 Ontwerpen van een Management Control System 119**
  - 5.1 Sleutelactiviteiten en sleutelresultaten 120
  - 5.2 Keuze van de mix van controls 122
  - 5.3 Striktheid bij de toepassing van controls 128
  - 5.4 Andere factoren die het ontwerpen van een MCS beïnvloeden 130
  - Samenvatting 132
  - Opgaven 134

<b>6</b>	<b>Indirecte beheersing van bedrijfsprocessen</b>	<b>137</b>
6.1	Decentralisatie en interne verrekenprijzen	138
6.2	Beoordeling van divisieresultaten en responsibility accounting	144
6.3	Balanced scorecard	149
6.4	Praktische uitwerking van een balanced scorecard	154
	Samenvatting	158
	Opgaven	160
<b>7</b>	<b>Financiële prestatiedoelinden, financiële prestatemaatstaven en beloningssystemen</b>	<b>171</b>
7.1	Financiële prestatiedoelinden	172
7.2	Financiële prestatemaatstaven	176
7.3	Oplossingen voor het myopia-probleem	181
7.4	Beloningssystemen	183
	Samenvatting	188
	Opgaven	190
	<b>Uitwerkingen van de opgaven</b>	<b>193</b>
	<b>Geraadpleegde literatuur</b>	<b>221</b>
	<b>Bijlage1 Werkterrein Management control, programmering en planning</b>	<b>222</b>
	<b>Register</b>	<b>225</b>



## Studiewijzer

In dit boek komen de onderwerpen aan de orde die zijn opgenomen in het Onderwijs- en examenreglement SPD Bedrijfsadministratie onder de leerdoelen van Management control. Kennis van de onderwerpen uit, in het bijzonder, het boek voor Cost & Management Accounting wordt hierbij bekend verondersteld. De studie voor SPD gaat doorgaans samen met het werken in de praktijk (concurrencybeginsel). Regelmatig zullen in die praktijk onderwerpen en problemen aan de orde komen, die in dit boek worden behandeld. Men moet dan de theoretische kennis uit dit boek kunnen integreren in praktische vaardigheden. Dit is een van de basisbeginselen uit het huidige competentieleren binnen het kader van het concurrencybeginsel. Dit competentieleren vereist een andere vaardigheid dan de traditionele (kennisgerichte) benadering. Kennis is weliswaar een onmisbare pijler, maar het reproduceren van deze kennis zegt nog niets over de competenties van de betreffende persoon; hij moet immers kennis kunnen plaatsen in praktische toepassingen.

De behandelde onderwerpen en het behandelingsniveau zijn afgestemd op de leerdoelen van Management control zoals opgenomen in bijlage 1.

De tekst van elk hoofdstuk wordt regelmatig onderbroken door tussenvragen. De bedoeling hiervan is dat de studenten door het opzoeken van de antwoorden ook gaan nadenken over wat ze hebben gelezen. Op de examens schiet de theoretische fundering van de oplossing van problemen soms tekort.

Na elk hoofdstuk zijn er steeds voor elk examenonderwerp opgaven opgenomen. Daarvan dient per examenonderwerp door de student minstens één opgave te worden uitgewerkt. Indien de student te weinig opgaven buiten de les om uitwerkt en onvoldoende tijd besteedt aan het bestuderen van de bijbehorende theorie, dan vergroot hij uiteraard ook niet zijn vaardigheid om onder tijdsdruk vraagstukken te maken. Het is hierbij wel de bedoeling dat de student de opgaven eerst volledig zelfstandig uitwerkt, zonder daarbij tussentijds de uitwerkingen te raadplegen. Juist het zelfstandig kunnen oplossen van problemen is een vaardigheid waarvan de student op het examen de vruchten kan plukken.



# Management control



## 1

- 1.1 Inleiding management control
- 1.2 Management-controlproblemen
- 1.3 Controller
- 1.4 Ethiek en corporate governance
- 1.5 Management control in non-profit- en not-for-profitorganisaties

### *Doelstellingen van dit hoofdstuk*

Na bestudering van dit hoofdstuk en het uitwerken van de case heeft u kennis van de volgende onderwerpen en begrippen die moeten worden gekend bij het examen Management control:

- U kunt de inhoud en betekenis van (goed) management control, nodig om de doelstellingen behorend bij de uitgestippelde strategie te kunnen realiseren, aangeven.
- U kunt het werkkterrein van management control en de werkzaamheden van de controller, de rol en taken van de controller, de verschillende soorten controller en de mogelijke rapportageverhoudingen van een controller in een divisiestructuur, definiëren.
- U kunt de oorzaken van management-controlproblemen aangeven en welke maatregelen kunnen worden genomen om die problemen te voorkomen.
- U kent de management control in non-profit-organisaties en not-for-profitorganisaties.
- U heeft inzicht in de relatie tussen management control en ethiek.

## 1.1 Inleiding management control

Elke onderneming (profit of non profit) stippelt het beleid (de strategie) uit voor de komende drie à vijf jaar, en formuleert tevens de bij dat beleid behorende doelstellingen.

De managers op de verschillende niveaus (topmanagers, middelmanagers en lagere managers) krijgen opdracht om het (strategisch) beleid uit te voeren en de doelstellingen zo efficiënt mogelijk te realiseren.

In deze paragraaf komt aan de orde wat management control inhoudt en wat de sturing op de verschillende niveaus binnen de organisatie inhoudt. Verder laten we zien hoe het management control gestalte krijgt via het Management Control Systeem.

### 1.1.1 Management control, strategic control en task control

Het management kan niet volstaan met het geven van opdrachten, maar moet ook een proces in gang zetten om te waarborgen dat de plannen en bijbehorende doelen daadwerkelijk worden gerealiseerd. Dit proces wordt aangeduid als management control, waarbij control moet worden uitgelegd als beheersen of besturen.

#### Management control

*Management control* kan dus worden omschreven als het beïnvloeden van het gedrag van managers zodat de doelstellingen van de organisatie worden gerealiseerd.

Van management control moeten worden onderscheiden strategische control en task control.

#### Strategic control

Organisaties ontwikkelen een strategie voor de komende drie à vijf jaar. Periodiek moet het management zich de vraag stellen (bijvoorbeeld bij het aangaan van een joint venture of bij een fusie) of de strategie nog valide is. Dit wordt aangeduid als *strategic control*. Waar management control voornamelijk intern gericht is, houdt strategische control zich vooral bezig met de omgeving van de organisatie.

#### Task control

*Task control* (taakbeheersing) speelt zich af op de werkvloer van de organisatie. Het gaat er bij task control om dat taken (bijvoorbeeld in de productiesfeer) op de juiste wijze worden uitgevoerd.

De onderverdeling in strategische control, management control en task control, hangt samen met het besturingsniveau binnen de organisatie.

### 1.1.2 Management Control Systeem

#### Management Control Systeem

Management control krijgt gestalte door het ontwerpen van een *Management Control Systeem* (MCS). In de loop van de afgelopen jaren zijn meerdere systemen ontwikkeld. Wij kiezen in dit boek voor het MCS van Merchant en Van der Stede (2007). Naar onze mening sluit dit systeem het best aan bij de praktijk van de meeste organisaties.

Het MCS van Merchant en Van der Stede bestaat steeds uit een mix van de volgende beheersingsinstrumenten:

- result controls;
- action controls;
- personal controls; en
- cultural controls.

## Result controls

### Result controls (resultatenbeheersing)

*Result controls* zijn gericht op het behalen van resultaten, dus het realiseren van bepaalde doelstellingen (een bepaalde winst, een bepaalde omzet, vermindering van het aantal klachten enzovoort).

De effectiviteit van resultaatmaatstaven wordt bepaald door de mate waarin deze het gewenste gedrag stimuleren. Voorwaarden ter vaststelling of resultaatmaatstaven wel of niet effectief zijn, zijn de volgende:

- De te realiseren doelstellingen moeten eenduidig zijn gedefinieerd en objectief meetbaar zijn.
- De verantwoordelijke mensen moeten alle componenten waaruit het resultaat bestaat, in voldoende mate kunnen beïnvloeden. Dit is een toepassing van het zogenoemde beheersbaarheidsprincipe.
- Er moet sprake zijn van een tijdige meting van de prestaties. Bij het niet in acht nemen van deze voorwaarde kan de motivatie van de verantwoordelijke medewerker worden aangetast, zeker indien aan het behalen van een bepaald resultaat een beloning is gekoppeld. Bovendien kan een niet-tijdige meting tot gevolg hebben dat bij problemen te laat wordt bijgestuurd.
- De te behalen resultaten moeten voor de verantwoordelijke mensen begrijpelijk zijn. Stel, een organisatie besluit over te gaan op het zo veel mogelijk creëren van (aandeelhouders)waarde (value based management), dan dient een goede uitleg van de bepaling van de aandeelhouderswaarde aan de verantwoordelijke mensen plaats te vinden.

## Beheersbaarheidsprincipe

## Action controls

### Action controls (activiteitenbeheersing)

Doel van de *action controls* is het beïnvloeden van de activiteiten van de individuele managers en medewerkers. Dit kan positief benaderd worden, wat betekent dat werknemers worden beloond als zij bepaalde activiteiten op de gewenste manier realiseren. Ook een negatieve benadering is mogelijk, wat neerkomt op het nemen van bepaalde maatregelen om ongewenste activiteiten te voorkomen of tegen te gaan.

Voorbeelden van maatregelen in de negatieve benadering zijn:

- *Gedragbeperkingen*. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen fysieke beperkingen zoals het werken met bepaalde sleutels op de bureaus, passwords op de computers en magnetische cardreaders, en administratieve beperkingen zoals functiescheidingen binnen een organisatie.  
Voorbeeld: op een treasuryafdeling is een strikte scheiding gemaakt tussen de functionaris die toestemming moet geven voor het doen van uitgaven en de functionaris die de uitgaven daadwerkelijk verricht.
- *Toestemmingsprocedures*. Hierbij moet een functionaris toestemming vragen aan een andere functionaris voor het mogen verrichten van bepaalde activiteiten.  
Bij een grote organisatie is bijvoorbeeld een divisiemanager investeringsbevoegd. Voor grote investeringsuitgaven moeten door de divisiemanager voorstellen worden gedaan aan een investeringscomité dat de voorstellen beoordeelt en besluiten neemt.
- *Verantwoordelijkstelling voor activiteiten*. Hierbij moet degene die verantwoordelijk wordt gesteld voor de uitvoering van bepaalde activiteiten, voorgeschreven krijgen hoe hij de activiteiten moet uitvoeren. De uitvoering van de activiteiten wordt op de voet gevolgd.

Voorbeelden zijn het gereedmaken voor de operatie van een patiënt door een verpleegkundige en de te volgen procedures door piloten van een vliegtuig.

- *Overmaat*. Bij deze action control worden meer mensen of machines beschikbaar gesteld voor een bepaalde taak dan theoretisch noodzakelijk is. Er wordt dus een overcapaciteit gecreëerd met de bedoeling dat activiteiten zonder problemen kunnen worden uitgevoerd.

#### Personal controls

##### Personal controls (personeelsbeheersing)

Bij *personal controls* gaat het erom dat de juiste mensen met de vereiste competenties werkzaam zijn op de juiste plekken. Daarmee wordt bereikt dat medewerkers hun eigen activiteiten kunnen beheersen. Het management dient uiteraard te zorgen voor de benodigde voorzieningen en faciliteiten. De personal controls spelen bijvoorbeeld een belangrijke rol in professionele organisaties. Het management van een organisatieadviesbureau zal zich niet bemoeien met de daadwerkelijke taakuitvoering van de consultants, maar dient wel te zorgen voor de benodigde infrastructuur.

#### Cultural controls

##### Cultural controls (beheersing door middel van cultuur)

Het doel van *cultural controls* is het streven naar een situatie dat medewerkers hun eigen en elkaars activiteiten beheersen.

Instrumenten om vorm te geven aan de organisatiecultuur en daarmee aan cultural controls zijn onder andere:

- invoeren van gedragsregels en -codes (bijvoorbeeld werknemers in de productiesfeer dragen dezelfde bedrijfskleding);
- groepswijze beloning (draagt bij aan het saamhorigheidsgevoel);
- roulatie binnen de organisatie (jobrotation) (draagt ertoe bij dat niet te sterk wordt gehecht aan een bepaalde baas en werkplek);
- creëren van de gewenste fysieke en sociale omstandigheden en werkklimaat (moet ertoe leiden dat werknemers graag in een organisatie werkzaam zijn);
- de manier waarop het topmanagement zich gedraagt (tone of the top) (als het topmanagement wenst dat haar personeel op tijd op het werk komt, dan moet zij zelf het goede voorbeeld geven).

---

#### Tussenvraag 1.1

Geef een omschrijving van management control.

#### Tussenvraag 1.2

Op welke manier kunnen de controls naar besturingsniveau worden onderverdeeld?

#### Tussenvraag 1.3

Wat is het doel van result controls?

#### Tussenvraag 1.4

Geef vier voorbeelden van een action control.

#### Tussenvraag 1.5

Wat is het doel van personal controls?



## Tussenvraag 1.6

Geef vijf methoden waarmee een organisatie gestalte kan geven aan de organisatiecultuur en de cultural controls.

---

## 1.2 Management-controlproblemen

Managers en werknemers zijn soms niet in staat of niet van goede wil om te functioneren in het belang van de organisatie. Daardoor ontstaan management-controlproblemen. De organisatie is niet 'in control'.

Er zijn verschillende oorzaken voor controlproblemen, die bespreken we eerst. Daarna gaan we in op de maatregelen waarmee deze problemen kunnen worden tegengegaan.

### 1.2.1 Oorzaken management-controlproblemen

We kunnen drie oorzaken van management-controlproblemen onderscheiden:

- 1 onduidelijke organisatiedoelen;
- 2 gebrek aan motivatie;
- 3 persoonlijke begrenzingsen.

#### *Ad 1 Onduidelijke organisatiedoelen*

Van onduidelijke organisatiedoelen is sprake als de organisatiedoelen in lagere echelons van de organisatie niet of onvoldoende bekend zijn. Managers en werknemers weten daardoor niet of niet goed wat er van hen wordt verwacht. Een gevolg kan zijn dat managers en werknemers hun eigen doelen gaan nastreven, met nadelige gevolgen zoals fraude en zaken mooier voorstellen dan ze zijn.

#### *Ad 2 Gebrek aan motivatie*

Gebrek aan motivatie kan zich voordoen indien de te realiseren doelstellingen weliswaar bekend zijn, maar dermate ambitieus zijn dat ze met de beschikbaar gestelde middelen niet goed haalbaar zijn. Motivatieproblemen kunnen zich ook voordoen indien in het vooruitzicht gestelde beloningen bij het realiseren van doelstellingen, uitblijven.

#### *Ad 3 Persoonlijke begrenzingsen*

Met persoonlijke begrenzingsen wordt bedoeld op het gebrek aan kennis en vaardigheden (competenties) van de managers en werknemers om een bijdrage te leveren aan de realisatie van organisatiedoelstellingen. Alles is in orde: de strategie, de vertaling van de strategie naar alle lagen van de organisatie, maar de managers en werknemers beschikken niet over de kennis en competenties om een zo goed mogelijke bijdrage te leveren.

We maken hierbij nog een paar aanvullende opmerkingen:

- Uiteraard kunnen de bij 1, 2 en 3 vermelde problemen zich in combinatie voordoen.
- De besproken problemen kunnen leiden tot disfunctioneel gedrag (dit onderwerp komt nader aan de orde in par. 3.6).

- De besproken problemen veroorzaken verlies van control. Er zullen maatregelen moeten worden genomen om het controlverlies te verminderen respectievelijk ongedaan te maken. Deze maatregelen veroorzaken kosten. Voorkomen moet worden dat deze kosten hoger worden dan de vermindering van de kosten door het controlverlies (op de kosten van management control wordt in subpar. 5.2.4 nader ingegaan).

### 1.2.2 **Maatregelen ter voorkoming van management-controlproblemen**

Er zijn vier mogelijkheden om management-controlproblemen zo veel mogelijk tegen te gaan:

- 1 elimineren van activiteiten;
- 2 automatiseren en robotiseren van activiteiten;
- 3 centraliseren van activiteiten;
- 4 delen van risico's.

#### *Ad 1 Elimineren van activiteiten*

Controlproblemen kunnen worden vermeden door bijvoorbeeld uitbesteding van activiteiten (ICT, financiële administratie enzovoort). Eigen action controls worden daardoor overbodig.

#### *Ad 2 Automatiseren en robotiseren van activiteiten*

Bij sommige activiteiten kunnen automatisering en robotisering een bijdrage leveren aan de vermindering respectievelijk de eliminatie van controlproblemen. Voorbeelden zijn het werken met robots in distributiecentra en het gebruik van geavanceerde apparatuur (intelligence systems) in ziekenhuizen.

Deze vorm van vermindering van controlproblemen (action controls zijn niet nodig) is slechts beperkt toepasbaar en ook relatief kostbaar.

#### *Ad 3 Centraliseren van activiteiten*

Leiders van kleine ondernemingen, maar ook divisie managers in grote ondernemingen, kunnen de control vergroten (en daardoor controlproblemen verminderen) door zich in belangrijke mate met details bezig te houden. Er wordt in dit verband gesproken over *gecentraliseerd risicomangement*. Als leiders zich met allerlei zaken in de organisatie bezighouden, zijn andere beheersingsinstrumenten niet nodig.

#### *Ad 4 Delen van risico's*

Vermindering van controlproblemen door het delen van risico's kan gestalte worden gegeven door het met een andere organisatie aangaan van een zogenoemde *joint venture*. In dit geval worden de controlproblemen dus gezamenlijk gedragen en worden ze voor de eigen organisatie minder.

Ook kunnen organisaties zich indekken tegen risico's door het afsluiten van verzekeringen (schadeverzekering, productaansprakelijkheidsverzekering enzovoort).

Intelligence systems

Gecentraliseerd risicomangement

Joint venture

---

**Tussenvraag 1.7**

Welke drie oorzaken van management-controlproblemen kunnen worden onderscheiden?

**Tussenvraag 1.8**

Welke vier mogelijkheden zijn er om management-controlproblemen zo veel mogelijk te voorkomen?

---

### 1.3 Controller

Pas in de jaren tachtig van de vorige eeuw is controlling aan zijn opmars begonnen. Oorzaak was de flinke economische crisis die dwong tot herstructureringen. Door deze herstructureringen ontstond er handel in (onderdelen van) bedrijven. Daarbij waren controllers nodig die niet alleen 'rekenmeester' waren, maar ook gingen meedenken over de strategie van de organisatie.

De taken en de rol van de controller zijn dus in de loop van de jaren veranderd, waardoor er verschillende mogelijkheden ontstaan zijn voor de rapportageverhoudingen en het afleggen van verantwoording.

#### 1.3.1 Taken van de controller

#### Controllingfunctie

In de literatuur wordt als belangrijkste controllingfunctie, dus taak van de controller, de bewaking van de financieel-economische levensvatbaarheid genoemd. De Nederlandse gedragscode voor de registercontrollers noemt de controller het bedrijfseconomisch geweten van de organisatie.

Over de inhoud en de breedte van de controllingfunctie bestaat in de literatuur niet of nauwelijks overeenstemming. Wij kiezen als uitgangspunt voor de omschrijving van Jans e.a. (2007), omdat deze omschrijving de controllingfunctie zo goed en zo breed mogelijk weergeeft.

De controllingfunctie behelst de volgende taken:

- het formuleren van de financiële organisatiedoelstellingen in aansluiting op de technische en commerciële doelstellingen. Deze financiële organisatiedoelstellingen betreffen het behalen van een acceptabele rentabiliteit, liquiditeit en solvabiliteit;
- het met bedrijfseconomische analyses bijdragen aan het realiseren van de financiële organisatiedoelstellingen. De analyses worden uitgevoerd ter ondersteuning van strategische, tactische en operationele beslissingen die moeten leiden tot opbrengsten en kosten en vastleggen van financiële middelen;
- het inrichten van een efficiënt en effectief gegevensverwerkend proces, dat is gericht op adequate berichtgeving (administratieve organisatie). Een belangrijk onderdeel hiervan is de financiële administratie (boekhouding);
- het inrichten en operationeel houden van een adequaat stelsel van interne controle. Jans doelt hiermee op de interne audits die uitgevoerd kunnen worden onder verantwoordelijkheid van de controller. De *audit* is een instrument om vast te stellen of de regels, richt-

#### Audit

lijnen en procedures worden nageleefd en geeft corrigerende maatregelen waar deze nodig en mogelijk zijn. Voorbeelden van interne audits zijn de EDP-audit (Electronic Data Processing), de kwaliteits-audit, de milieu-audit en de operationele audit.

Van de interne audit dient de externe audit te worden onderscheiden. Bij de externe audit (veelal de jaarrekening) is de controller zelf object van onderzoek;

- het verstrekken van informatie aan direct belanghebbenden, waarbij kan worden onderscheiden:
  - de extern financieel-administratieve berichtgeving met als doel het geven van informatie aan en het afleggen van verantwoording aan vermogenverschaffers, werknemers, afnemers, fiscus enzovoort.  
De berichtgeving betreft meestal de jaarrekening, tussentijdse verslaggeving enzovoort. Deze berichtgeving wordt aangeduid als *financial accounting*;
  - de interne bedrijfseconomische gerichte berichtgeving. Het gaat hierbij om het verstrekken van informatie aan de leiding op verschillende niveaus ten behoeve van de plannings- en beheersactiviteiten met een routinematig karakter (budgettering) en voor het nemen van beslissingen met een niet-routinematig karakter (investeringsbeslissingen) en voor de beleidsbepaling op langere termijn (strategie);  
Deze berichtgeving wordt aangeduid als *management accounting*.
- het implementeren en onderhouden van het Management Control Systeem. Zoals eerder opgemerkt, gaat het hierbij om het voortdurend zoeken naar de optimale mix van de verschillende soorten controls.

#### Financial accounting

#### Management accounting

Merken wij nog op dat vooral in grotere (internationaal opererende) ondernemingen een scheiding is aangebracht tussen de controlling-functie en de treasuryfunctie. De belangrijkste taken binnen de *treasury-functie* zijn:

- het opstellen van een financiële planning en het aantrekken van de benodigde financieringsmiddelen (eigen en vreemd vermogen). Daarbij behoort uiteraard het onderhouden van relaties met banken, aandeelhouders enzovoort;
- het beheren van de liquiditeiten;
- het beheren van de overige onderdelen van het werkkapitaal (voorraden, debiteuren en crediteuren);
- het afdekken van valuta-, rente-, krediet- en beleggingsrisico's.

#### Treasuryfunctie

### 1.3.2 Rol van de controller

In een publicatie van Sarthe (1982) worden vier verschillende soorten controller onderscheiden, met ieder een eigen rol:

- De *independent controller*. Dit is de controller (ook wel aangeduid als rekenmeester) die als corporate politieagent zijn 'bookkeeping'- of 'scorekeeping'-rol benadrukt. Deze controller richt zich vooral op de tijdige financiële rapportage.
- De *involved controller*. Deze controller (ook wel aangeduid als business partner) benadrukt zijn rol van adviseren aan het management. Hij is vaak betrokken bij het formuleren van de strategie. Hij is ook

vaak lid van het managementteam en deels medeverantwoordelijk voor de managementbeslissingen die voor het bedrijf genomen worden.

We kunnen de classificatie van de controllers als een spectrum van mogelijke soorten controller weergeven. De independent controller bevindt zich aan het ene einde en de involved controller aan het andere einde van het spectrum.

- De *split controller*. Deze controller vervult één van de twee functies van de controller: de adviesfunctie óf de rapportagefunctie; een andere controller vervult de andere functie. De functies zijn dus verdeeld over twee functionarissen. Het zal duidelijk zijn dat deze opsplitsing spanning tussen de functionarissen kan veroorzaken, terwijl zich ook coördinatieproblemen kunnen voordoen.
- De *strong controller*. Hierbij vervult één controller beide functies. Afhankelijk van de omstandigheden kan de controller zich nu meer of minder 'involved' opstellen bij de ondersteuning van het management. In elke praktijksituatie moet hij een keuze maken tussen de mate van betrokkenheid en de mate van onafhankelijkheid. Tegen deze achtergrond is de aanwezigheid van beide rollen in één controller erg aantrekkelijk. Aan de andere kant stelt dat ook bijzondere eisen aan de controller (zie hierna).

Uit diverse onderzoeken blijkt dat in de (nabije) toekomst de adviesfunctie van de controller steeds belangrijker zal worden dan de rapportagefunctie. De controllers op de verschillende niveaus binnen de organisatie moeten zich minder met de getallen en rapportages bezighouden en meer betrokken (involved) raken bij de besluitvorming.

Ten Houwelaar stelt daar in een artikel in 'Politieagent of juist betrokken partner' (*Tijdschrift Controlling*) het volgende tegenover:

'Ook een te zeer involved controller is niet optimaal. Door de hoge mate van betrokkenheid van de controller bij het management bestaat immers het risico dat de rapportages minder onafhankelijk en derhalve minder "eerlijk" worden opgesteld. Door de toegenomen aandacht voor prestatiemeting binnen bedrijven en de (soms) daaraan gekoppelde variabele beloning voor de manager, zal de manager er belang bij hebben de gestelde doelen te halen. Dan is de kans groter dat managers druk gaan uitoefenen op hun controllers om de cijfers aan te passen (earningsmanagement). De kans dat de controller aan deze druk geen weerstand biedt, is groter als de controller involved is, zo is de gedachte.

Door deze druk kan het aanpassen van de cijfers afglijden in fraude, waarvan we nog niet zo lang geleden de gevolgen hebben gezien bij diverse bedrijven. Door deze boekhoudschandalen is de aandacht voor de juistheid van de rapportage en de rol die de controllers daarin spelen weer toegenomen en zijn er aanvullende regels opgesteld, zoals internationaal de Sarbanes-Oxley-wetgeving en in Nederland de code Tabaksblat. De controller wordt door deze ontwikkelingen dus juist weer meer "politieagent" en wat minder "involved business partner".'

Ten Houwelaar stelt in hetzelfde artikel dat de mate van controller involvement in het management groter is bij bedrijven die:

- door hun activiteiten of grootte meer financiële ondersteuning nodig hebben;

- managers hebben die geen financiële kennis hebben;
- veel veranderingen in de omgeving kennen;
- een formeel strategisch plan en budgetten hebben;
- de positie van controllers gebruiken als training voor lijnmanagers.

Het voorgaande maakt duidelijk dat we in de (nabije) toekomst hoe dan ook te maken krijgen met controllers 'nieuwe stijl'. Deze controllers moeten beschikken over bepaalde competenties.

P.J. Sivignon, Chief Financial Officer (CFO) van Philips, heeft de competenties van de controllers 'nieuwe stijl' in zes eisen samengevat:

- 1 De controller moet een business partner van het management zijn.
- 2 De controller moet vooruitkijken.
- 3 De controller moet beschikken over superieure analytische kwaliteiten.
- 4 De blik van de controller moet naar buiten zijn gericht.
- 5 De controller moet veranderingen stimuleren en indien nodig daaraan leiding geven.
- 6 De controller moet er altijd voor zorgen dat hij onafhankelijk opereert.

### Controllers 'nieuwe stijl'

#### 1.3.3 Rapportageverhoudingen van een controller in een divisieorganisatie

Voor de rapportage en het afleggen van verantwoording zijn er twee mogelijke rapportageverhoudingen (reporting relationships), indien we uitgaan van een organisatie met een divisieorganisatie waarbij in elke divisie een business unit controller (divisiecontroller) werkzaam is:

- 1 De business unit controller rapporteert primair aan de divisie-manager.
- 2 De business unit controller rapporteert primair aan de groepscontroller (corporate controller).

Merchant en Van der Stede (2003) spreken in dit verband over de dotted-line relationship, respectievelijk solid-line relationship en beelden dit uit als weergegeven in figuur 1.1.

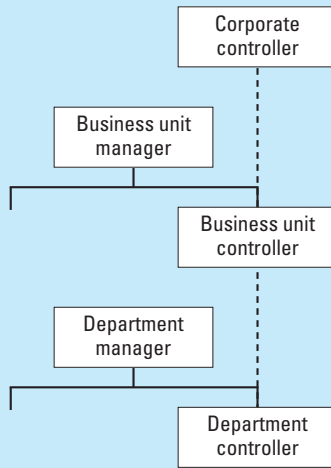
Normaal gesproken heeft de decentrale business unit controller twee, mogelijk conflicterende rollen: enerzijds zijn rol als loyaal teamlid van het divisie management, anderzijds zijn boekkeeping- en scorekeeping-rol waarbij hij aan de corporate controller rapporteert. Naast zijn loyaliteit aan de divisie als lid van het divisie management team heeft hij te maken met de functionele bevoegdheden van de corporate controller en moet hij ook daar verantwoording afleggen. Merchant en Van der Stede noemen dit de *dotted-line relationship*.

De *solid-line relationship* draait de situatie om: de eerste verantwoordelijkheid van de business unit controller is zijn rapportage aan de corporate controller, pas daarna komt zijn rol binnen het divisie management team. Het zal duidelijk zijn dat het voordeel van een grotere nadruk op de juiste signalering en rapportering aan de corporate controller zijn keerzijde heeft. Het risico bestaat dat de emotionele betrokkenheid van de business unit controller bij zijn divisie vermindert, wat ervoor zorgt dat de divisie hem eerder als spion van het hoofdkantoor zal beschouwen. In het uiterste geval wordt hij buiten de divisiebesluiten

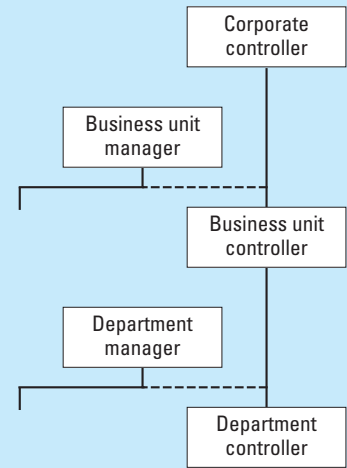
Dotted-line relationship  
Solid-line relationship

Figuur 1.1 Possible reporting relationship in the controller's organization

**A. Dotted-line relationship**



**B. Solid-line relationship**



Bron: Merchant & Van der Stede (2007)

gehouden, waardoor een informatieasymmetrie binnen de divisie kan ontstaan.

Mogelijke oplossingen voor het potentiële rollenconflict zijn:

- ontwikkelen en toepassen van een beloningsstructuur die de business unit controller niet in de verleiding kan brengen om in de rapportage naar de corporate controller de gegevens te manipuleren (een business unit controller zou niet moeten worden beloond voor prestaties die geformuleerd zijn in door hem manipuleerbare criteria). Er is hier sprake van een result control;
- zorgen voor selectie en training van de business unit controller, evenals het bijbrengen van een gevoel voor ethische verantwoordelijkheid. Dit zijn dus voorbeelden van personal en cultural controls.

**Tussenvraag 1.9**

Noem de zes taken van de controller.

**Tussenvraag 1.10**

Welke vier verschillende soorten controller kunnen worden onderscheiden?

**Tussenvraag 1.11**

Noem de twee mogelijke rapportageverhoudingen tussen de business unit controller en de corporate controller.

## 1.4 Ethiek en corporate governance

Over de relatie tussen management control, corporate governance en ethiek kunnen we kort zijn: een goede werking van corporate governance zal leiden tot een beter functionerend Management Control Systeem, terwijl managers en werknemers ook beter de ethische normen in acht zullen nemen.

### 1.4.1 Ethiek

#### Ethiek

*Ethiek* kan worden omschreven als het systematisch geheel van denkbeelden, inzichten en opvattingen waarmee wordt beoogd aanbevelingen te doen en regels te geven voor moreel aanvaardbaar gedrag. Antwoord moet worden gegeven op vragen zoals: Wat is het goede? Wat is goed handelen? Wat is goed gedrag?

Wat wettelijk wel en niet is toegestaan, is bij de meeste organisatieleden wel bekend. Maar ethiek gaat verder en handelt ook over wat iemand wel en niet *hoort* te doen. Een zekere basiskennis van ethiek is nodig voor managers en werknemers die gebruikmaken van een Management Control Systeem. Voor managers en werknemers is ethiek een belangrijke component van personal en cultural controls.

Ethische beginselen komen vaak concreet tot uitdrukking in gedragscodes, protocollen enzovoort (bijvoorbeeld voor public accountants en consultants).

Voorbeelden van ethische onderwerpen op het gebied van management control zijn onder andere:

- het creëren van speling (slack) in budgetten, wat meestal het gevolg is van informatieasymmetrie tussen budgetgever en budgethouder;
- het naar bepaalde resultaten toewerken (earningsmanagement); het manipuleren van cijfers om een beter resultaat te laten zien, waardoor bijvoorbeeld hogere koersen kunnen worden gerealiseerd. Dit onderwerp is nogal eens een strijdpunt tussen de CEO en de CFO van een organisatie;
- een reactie op niet-congruente prestatie maatstaven. Dit onderwerp is aan de orde indien prestatie maatstaven niet (goed) zijn omschreven;
- het zeer scherp in de gaten houden van werknemers, met geavanceerde technische mogelijkheden (bijvoorbeeld computer). Hier dient zich een ethisch probleem aan, omdat de privacy van de werknemers in het gedrang kan komen.

In het algemeen zijn oorzaken van onethisch gedrag:

- oneerlijkheid;
- onverschilligheid;
- rationalisatie ter rechtvaardiging van eigen onethisch gedrag (bijvoorbeeld: 'Ik manipuleer de cijfers, maar iedereen doet dat');
- gebrek aan (morele) moed/lafheid (werknemers zijn ethisch goed getraind en realiseren zich verkeerde dingen te doen, maar zij missen de moed daar verandering in aan te brengen).

Onethisch gedrag veroorzaakt vaak de noodzaak van extra wetten, regels en toezicht. Daarbij moet worden opgemerkt dat deze dwangmaatregelen vaak onvolledig en duur zijn.



Ter afronding van dit onderwerp merken wij nog op dat wanneer binnen een organisatie sprake is van een goed ontwikkelde ethiek, dit action controls en result controls kan vervangen of zelfs overtreffen.

#### 1.4.2 Corporate governance

Corporate governance komt elders in het SPD-programma nog uitgebreid aan de orde. Wij volstaan hier met de behandeling van de volgende onderwerpen:

- omschrijving van het begrip corporate governance;
- geven van enige praktische illustraties, ontleend aan het jaarverslag van Smit Internationale NV.

##### Begrip corporate governance

Binnen een organisatie bestaat *corporate governance* uit al die activiteiten van het (top)management die leiden tot een intern beheersingssysteem dat:

- waarborgen biedt voor het realiseren van de bedrijfsdoelstellingen;
- de integriteit van het interne en externe verslaggevingproces bewaakt; en
- de naleving van interne en externe wet- en regelgeving bewaakt.

Corporate governance wenst dus het gedrag van het (top)management te beïnvloeden, waardoor zorg wordt besteed aan transparantie van beleid en bestuur, en waardoor ook de belangen van aandeelhouders en de overige stakeholders beter worden behartigd.

##### Illustraties, ontleend aan het jaarverslag van Smit Internationale NV

In het jaarverslag van Smit Internationale NV is een afzonderlijke paragraaf gewijd aan corporate governance. Wij citeren een aantal passages:

###### *Inleiding*

‘Smit Internationale NV is een NV naar Nederlands recht. Het aandeel Smit Internationale NV is sinds 1977 genoteerd aan NYSE Euronext en haar voorgangers.’

‘Goed ondernemingsbestuur is voor Smit een belangrijk uitgangspunt. Smit hecht aan een goede verankering van de Nederlandse corporate governance (Code Tabaksblat) binnen de onderneming.

Het corporate-governancebeleid is in de in 2008 gehouden Algemene vergadering van aandeelhouders besproken en goedgekeurd.’

###### *Raad van commissarissen (RvC)*

Opgenomen zijn onder andere de volgende zaken:

‘De belangrijkste taken van de RvC zijn het toezicht op het beleid van de directie, het toezicht op de algemene gang van zaken in de onderneming en de advisering van de directie. Bij de vervulling van hun taken richten de leden van de RvC zich naar het ondernemingsbelang van Smit.’

‘De RvC bestaat uit vier leden die onafhankelijk zijn.’

‘De RvC is onderworpen aan het Reglement inzake Voorwetenschap. Dit reglement bevat onder meer regels over het bezit van en transacties in effecten in de vennootschap door Commissarissen.’

### *Directie*

Over de directie meldt het jaarverslag: 'De directie is verantwoordelijk voor het bestuur van de vennootschap. De strategie en doelstellingen van de vennootschap, die ter goedkeuring aan de RvC zijn voorgelegd, zijn uiteengezet in het jaarverslag.'

Verder worden mededelingen gedaan over de samenstelling van de directie.

### *Renumeratiebeleid*

Onder dit hoofd wordt het beloningsbeleid van de leden van de directie uiteengezet.

### *Gedragscode en code vermeende misstanden*

'Smit verlangt van al haar bedrijven, het management en al haar medewerkers dat zij zich altijd ethisch verantwoord gedragen en zich houden aan de normen en regels die zijn vastgelegd in de "Algemene bedrijfsprincipes en gedragscode". Daarnaast bestaat een klachtenprocedure voor vermeende onregelmatigheden.'

Hier zien wij duidelijk de samenhang tussen corporate governance en het eerder behandelde onderwerp ethiek.

### *Risicomanagement*

Het jaarverslag meldt over risicomanagement: 'De adequate werking van de interne risicobeheersing en controlesystemen heeft de voortdurende aandacht van de directie en maakt deel uit van de besprekingen van de directie met de RvC. Er is een gedragscode betreffende de interne risicobeheersing en controlesystemen.'

Bij Smit worden operationele risico's, financiële risico's en overige risico's onderscheiden.

De operationele risico's hangen samen met economische, juridische en politieke omstandigheden van de landen waar Smit actief is.

De financiële risico's betreffen valuta-, rente-, en kredietrisico's.

Een belangrijk onderdeel van de overige risico's zijn de risico's verbonden aan de uitvoering van projecten (bijvoorbeeld bij het bergen van schepen).

### *Algemene vergadering van aandeelhouders (AVvA)*

Onder dit hoofd wordt onder meer melding gemaakt van de belangrijkste bevoegdheden van de AVvA. Daartoe behoren onder meer:

- vaststelling van het bezoldigingsbeleid van de directie;
- benoeming van de leden van de RvC en ontslag van de voltallige RvC;
- vaststelling van de jaarrekening van de vennootschap;
- vaststelling van het te betalen dividend;
- benoeming van de externe accountant belast met het onderzoek van de jaarrekening van de vennootschap;
- besluit tot wijziging van de statuten of ontbinding van de vennootschap.

### *Informatieverstrekking*

Over informatieverstrekking meldt het jaarverslag: 'Smit hanteert open en transparante communicatie met haar kapitaalverschaffers en de financiële gemeenschap. In dat kader onderhoudt Smit regelmatig contact met analisten, beleggers en de financiële media.'

### *Financiële verslaggeving, jaarrekening, winstbestemming en rol van de accountant*

Onder dit hoofd is onder andere het volgende opgenomen: 'De manier waarop financiële berichten tot stand komen en de wijze van toezicht hierop, zijn vastgelegd in interne regels. Hierin zijn de verantwoordelijkheid en werkwijze van de betrokkenen, de directie, de RvC en de externe accountant gedefinieerd. De procedures worden periodiek geëvalueerd en waar nodig aangepast.'

### *Beschermingsmaatregelen*

Ter bescherming tegen (vijandige) overname, bieden de statuten van Smit de mogelijkheid tot uitgifte van cumulatief preferente aandelen. Deze preferente aandelen zijn ondergebracht in een afzonderlijke stichting.

---

#### **Tussenvraag 1.12**

Geef een omschrijving van ethiek.

#### **Tussenvraag 1.13**

Geef enkele voorbeelden van ethische onderwerpen op het gebied van management control.

#### **Tussenvraag 1.14**

Geef een omschrijving van corporate governance.

---

## **1.5 Management control in non-profit- en not-for-profitorganisaties**

Naar Amerikaans voorbeeld is het gebruikelijk geworden drie typen bedrijven te onderscheiden, te weten:

- 1 ondernemingen, for profits;
- 2 niet-ondernemingen, non-profits;
- 3 niet-ondernemingen, not-for-profits.

Voor wat betreft de niet-ondernemingen merkt Hoeksema (2005) het volgende op:

'Binnen de categorie niet-ondernemingen wordt het verschil tussen non-profits en not-for-profits vooral bepaald door de vraag of men te doen heeft met collectieve goederen of met quasi-collectieve goederen. In het eerste geval betreft het vooral overheidstaken in eigenlijke zin, zoals bijvoorbeeld justitie, volkshuisvesting enzovoort, die op basis van beschikbaarheidsnut ter beschikking worden gesteld. In het tweede geval betreft het goederen en diensten die technisch gesproken wel op basis van individueel gebruiksnut beschikbaar zouden kunnen worden gesteld en dus via het marktmechanisme zouden kunnen worden aangeboden, maar waarvan om maatschappelijk-politieke redenen wordt afgezien. Voorbeelden hiervan zijn onder andere het basisonderwijs en het middelbaar onderwijs ten behoeve van leerplichtigen, de diensten die worden aangeboden door zorginstellingen enzovoort.'

Algemeen kan worden gesteld dat het doel van profitorganisaties het streven naar winst is, terwijl non-profitorganisaties streven naar het dienen van maatschappelijke belangen.

### Not-for-profit-organisaties

Kenmerken van not-for-profitorganisaties zijn onder andere:

- De rechtsvorm is gewoonlijk een stichting of zelfstandig bestuursorgaan (ZBO).
- Het zijn zelfstandige organisaties (dus organisaties los van de overheid) met een zelfstandige bedrijfsvoering.
- Op langere termijn is het winststreven nihil, terwijl er op kortere termijn wel (een bescheiden) winst kan worden nagestreefd. Deze overschotten moeten in de eigen organisatie worden geïnvesteerd of worden gereserveerd.
- Er zijn geen winstgerechtigde vermogensverschaffers, dus het genereren van inkomen voor de eigenaren is geen doel.

Voorbeelden van not-for-profitorganisaties zijn: ziekenhuizen, onderwijsinstellingen, onderzoeksinstituten (zoals TNO) en culturele instellingen (musea).

Voor wat betreft de doelgroepen van non-profit- en not-for-profitorganisaties kan het volgende worden opgemerkt:

Er is sprake van drie partijen, te weten:

#### Customers

1 customers: deze doelgroep neemt individuele goederen/diensten af en betaalt daar zelf voor. Voorbeeld: een bedrijf dat onderzoek laat uitvoeren door een gesubsidieerd onderzoeksinstituut zoals TNO;

#### Consumers

2 consumers: deze doelgroep neemt individuele of collectieve goederen/diensten af en betaalt daarvoor niet zelf of levert een bijdrage die voor de leverancier niet kostendekkend is. Voorbeeld: werkkzoekenden die gebruikmaken van de diensten van het Centrum voor Werk en Inkomen;

#### Sponsors

3 sponsors: deze betalen voor het gebruik door consumers. Het gaat hier dus om betaling voor goederen en diensten die door anderen worden gebruikt. Voorbeeld: de overheid levert een bijdrage aan het Astmafonds; dit fonds is onder andere dankzij die bijdrage in staat onderzoek door derden te laten verrichten.

Vaak voorkomende problemen bij non-profit- en not-for-profitorganisaties die een effectief functioneren van een Management Control Systeem (MCS) in de weg staan, zijn de volgende:

- Er is vaak sprake van niet-ondubbelzinnige en tegenstrijdige doelen. Voorbeeld: de raad van een gemeente overweegt een parkeergarage in het centrum van de stad aan te leggen. Dit stuit op veel verzet van omwonenden. Bovendien is een gevolg van dit plan dat een deel van het huisvestingsprogramma niet kan worden uitgevoerd.
- Er bestaat een grote kans op conflicten door belangentegenstellingen tussen de verschillende constituenten (belanghebbenden) en de organisaties hebben moeite met afweging en prioriteitstelling. Voorbeeld: een bekend museum in de Randstad staat bekend om haar tentoonstellingen bestemd voor een breed en vooral iets ouder publiek. Dit staat haaks op het voornemen van de minister kinderen tot 12 jaar gratis het museum te laten bezoeken.

- De werking van de controlsystemen is vaak moeilijk te beoordelen. Dit hangt samen met enerzijds het feit dat de doelen vaak niet duidelijk zijn (zoals dat wel het geval is bij profitorganisaties) en anderzijds het feit dat prestaties vaak moeilijk te meten en te beoordelen zijn. Er zijn vaak geen duidelijke prestatie maatstaven en er is sprake van desinteresse voor deze maatstaven bij de beleidsmakers (hoewel daar geleidelijk aan een verbetering te zien is).

In samenhang met het voorgaande moet worden opgemerkt dat ook het functioneren van het management van deze organisaties vaak moeilijk te beoordelen is. Binnen het budget blijven – uit het oogpunt van management control – is uiteraard niet voldoende.

- Er is sprake van een externe rekenplicht voor deze organisaties. De belastingbetaler bijvoorbeeld wenst – via het parlement – opheldering over de hoogte van de kosten van het koningshuis.
- Voor deze organisaties gelden wettelijke bepalingen en andere regels (lees: beperkingen).

Non-profit- en not-for-profitorganisaties:

- zijn gewoonlijk (maatschappelijke) dienstverleners;
- zijn daardoor arbeidsintensief;
- hebben vaak (te) veel personeel.

Er is te veel aandacht voor de uitvoering van processen en veel minder voor resultaten.

Non-profit- en not-for-profitorganisaties maken dus veel gebruik van personal (en cultural) controls en veel minder van result controls.

### **Tussenvraag 1.15**

Welke drie typen bedrijven kunnen worden onderscheiden?

### **Tussenvraag 1.16**

Noem enkele kenmerken van not-for-profitorganisaties.

### **Tussenvraag 1.17**

Noem de drie doelgroepen van non-profit- en not-for-profitorganisaties.

### **Tussenvraag 1.18**

Noem enkele vaak voorkomende problemen bij non-profit- en not-for-profitorganisaties, die een effectief functioneren van een MCS in de weg staan.

## **Samenvatting**

Afhankelijk van het niveau van beheersing binnen een organisatie kunnen worden onderscheiden:

- strategic control;
- management control; en
- task control.

Management control is het beïnvloeden van gedrag van managers zodat de doelstellingen van de organisatie worden gerealiseerd.

Management control krijgt gestalte door het ontwerpen van een Management Control Systeem (MCS). Het MCS bestaat steeds uit een mix van de volgende beheersingsinstrumenten:

- result controls;
- action controls;
- personal controls; en
- cultural controls.

Oorzaken van management-controlproblemen zijn:

- onduidelijke organisatiedoelen;
- gebrek aan motivatie;
- persoonlijke begrenzings.

Mogelijkheden om management-controlproblemen te voorkomen zijn:

- elimineren van activiteiten;
- automatiseren en robotiseren van activiteiten;
- centraliseren van activiteiten;
- delen van risico's.

De controller heeft de volgende taken:

- formuleren en realiseren van de financiële organisatiedoelstellingen;
- inrichten van een gegevensverwerkend proces, dat is gericht op adequate berichtgeving (administratieve organisatie);
- inrichten en operationeel houden van een stelsel van interne controle (interne audits);
- verstrekken van informatie aan direct belanghebbenden;
- implementeren en onderhouden van het Management Control Systeem.

De belangrijkste taken binnen de treasuryfunctie zijn:

- opstellen van een financiële planning en aantrekken van de benodigde financieringsmiddelen;
- beheren van de liquiditeiten;
- beheren van de overige onderdelen van het werkkapitaal;
- het afdekken van valuta-, rente-, krediet- en beleggingsrisico's.

We maken het onderscheid tussen verschillende soorten controllers:

- de independent controller;
- de involved controller;
- de split controller;
- de strong controller.

Er zijn twee rapporteringverhoudingen tussen de business unit controller en de corporate controller:

- de dotted-line relationship; en
- de solid-line relationship.

Er bestaat een relatie tussen management control, ethiek en corporate governance: een goede werking van corporate governance zal leiden tot een beter functionerend Management Control Systeem, terwijl managers en werknemers ook beter de ethische normen in acht zullen nemen.

We onderscheiden drie typen bedrijven met hun eigen management-controlproblemen:

- ondernemingen, for profits;
- niet-ondernemingen, non-profits;
- niet-ondernemingen, not-for-profits.

Kenmerken van een not-for-profitorganisatie zijn onder andere:

- rechtsvorm: stichting of zelfstandig bestuursorgaan (ZBO);
- zelfstandige organisatie met een zelfstandige bedrijfsvoering;
- winststreven nihil;
- geen sprake van winstgerechtigde vermogensverschaffers.

Er zijn drie doelgroepen van non-profit- en not-for-profitorganisaties:

- 1 customers;
- 2 consumers;
- 3 sponsors.

Vaak voorkomende problemen bij non-profit- en not-for-profitorganisatie die een effectief functioneren van een MCS in de weg staan, zijn:

- niet-ondubbelzinnige en tegenstrijdige doelen;
- kans op conflicten door belangentegenstellingen tussen de verschillende constituenten (belanghebbenden);
- werking van de controlsystemen vaak moeilijk te beoordelen.

## Opgaven

### Opgave 1.1 Management-controlproblemen

Jan Schipper is de eigenaar/manager van Print '61, een kopieerbedrijf annex drukkerij gevestigd in het winkelcentrum Babylon in Den Haag. Het bedrijf is in 1961 opgericht door de vader van de huidige eigenaar, Aart Schipper. Het bedrijf had oorspronkelijk een locatie in Scheveningen, maar is sinds 1978 gevestigd in het nieuwe winkelcentrum.

Er werken veertien mensen bij Print '61. Alle werknemers zijn familieleden van Jan Schipper. Zij hebben hart voor de zaak en genieten bij de uitvoering van hun werkzaamheden een grote mate van vrijheid. Het kost Jan Schipper dan ook weinig moeite om zijn werknemers aan te sturen.

Jarenlang zijn goede resultaten geboekt, maar de laatste jaren zijn omzet en resultaat fors gedaald. Hiervoor zijn drie (met elkaar samenhangende) oorzaken aan te wijzen:

- het ontbreken van een langere termijn visie;
- de komst van een grote concurrent in het winkelcentrum, die enkele afnemers (o.a. ministeries) van Print '61 heeft 'overgenomen';
- het niet-tijdig vervangen van apparatuur door geavanceerde computergestuurde apparatuur.

- 1 Bent u van mening dat sprake is van een management-controlprobleem bij Print '61? En als uw antwoord bevestigend is, wat is dan de aard van het controlprobleem (strategic control, management control, task control)? Motiveer uw antwoord.
- 2 In welke richting zou volgens u naar oplossingen kunnen/moeten worden gezocht? Uw antwoord motiveren.

### Opgave 1.2 Controls, controlproblemen, soorten controllers, rapporteringsrelaties controllers

Tims NV is een beursgenoteerde onderneming, gevestigd in Rotterdam.

#### *Profiel*

Tims heeft een traditie van bijna 170 jaar dienstverlening in de maritieme sector. Met de combinatie van kennis, ervaring en adequaat materieel, heeft Tims een uitstekende reputatie opgebouwd in de bijna vijftig locaties in de wereld waar zij actief is. Het bedrijf heeft naast het hoofdkantoor in Rotterdam, bruggenhoofden ingericht in Singapore voor Azië, Kaapstad voor Afrika en Houston voor Amerika.

Wereldwijd werken er op dit moment circa 4 000 mensen bij Tims.

De dienstverlening van Tims richt zich voornamelijk op rederijen, producenten en distributeurs in de olie- en gasindustrie, verzekeraars en overheden.



### *Kernactiviteiten*

De vier kernactiviteiten van Tims zijn:

- 1 havensleepdiensten en gerelateerde maritieme diensten.
- 2 sleepdiensten aan offshore en onshore terminals en aanverwante maritieme en managementdiensten.
- 3 berging, wrakopruiming, milieuzorg en advisering;
- 4 transport en hijswerk, chartering, pontonverhuur, sleepvaart, duikwerkzaamheden en uitvoering en ondersteuning van maritieme projecten.

Elke kernactiviteit is ondergebracht in een afzonderlijke divisie. (Nadere informatie over de vier divisies volgt later in de case.)

### *Resultaat 2009*

De omzet in 2009 bedroeg €546 miljoen en de winst ruim €100 miljoen. Het in 2009 geïnvesteerde vermogen bedroeg circa €1,2 miljard.

### *Raad van Bestuur (RvB) en raad van commissarissen (RvC)*

De RvB van Tims bestaat uit de volgende personen:

- Chief Executive Officer (CEO);
- Chief Financial Office (CFO);
- Director Shared Resources (ICT, enz.);
- Director Juridische aangelegenheden;
- Director Kwaliteit en milieu.

De vier divisies worden elk aangestuurd door een manager. Deze managers worden aangestuurd door de CEO.

De CEO, CFO en de vier divisie managers vormen het Strategisch Comité. Dit comité komt op regelmatige basis bijeen, bespreekt alle strategische en grotere operationele zaken en neemt besluiten op collegiale basis.

De RvC bestaat uit vier leden die onafhankelijk zijn. De belangrijkste taken van de RvC zijn het houden van toezicht op het beleid van de RvB, het toezicht op de algemene gang van zaken in de onderneming en de advisering van de RvB.

### *Controlling en treasury*

De controllersactiviteiten worden uitgevoerd door de afdeling Controlling, die wordt geleid door de groepscontroller.

De groepscontroller weet zich omringd door een aantal financial en business controllers.

De groepscontroller is verantwoordelijk verschuldigd aan de CFO.

Elke divisie heeft een eigen divisiecontroller (business unit controller). Deze divisiecontrollers zijn rechtstreeks verantwoordelijk verschuldigd aan de groepscontroller.

Tims kent – gelet op de omvang van de onderneming en het internationale karakter van de activiteiten – een eigen treasuryafdeling. Deze afdeling houdt zich met diverse activiteiten bezig. Er is een strikte scheiding aangebracht tussen het geven van goedkeuring voor ontvangsten en uitgaven, en het daadwerkelijk ontvangen en uitgeven van de geldmiddelen.

### *Strategie en plannings- en controlcyclus*

De vastgestelde strategie wordt minimaal één keer per jaar geactualiseerd door het eerder genoemde Strategische Comité.

Het strategische plan is de basis voor het operationele plan en de bijbehorende plannings- en controlcyclus voor het komende jaar. De begrotings- en budgetteringsprocedure is in deze cyclus ingebed.

#### *De vier divisies*

- Zoals eerder vermeld worden de vier divisies geleid door een manager. Zonder uitzondering zijn deze managers al jaren werkzaam bij Tims. Zij zijn hun loopbaan begonnen bijvoorbeeld als kapitein van een sleepboot en opgeklommen tot hun huidige functie. Door hun achtergrond hebben de managers eigenlijk meer belangstelling voor de klant en de operationele activiteiten dan voor de doelstellingen die moeten worden behaald. Ook wensen zij zich niet altijd aan de voorgeschreven regels te houden.
- De managers en divisiecontrollers zijn elk jaar nauw betrokken bij de samenstelling van de begroting en budget. Nadat het budget definitief is vastgesteld, vindt periodiek door de afdeling Controlling een vergelijking plaats tussen de werkelijke en gebudgetteerde cijfers. Tot nu toe worden de divisies nog niet sterk afgerekend op (grotere) afwijkingen tussen 'actual' en 'budget'.
- De managers zijn investeringsbevoegd tot een bedrag van €500.000. Voor grotere investeringsuitgaven (bijvoorbeeld voor de aanschaf van bergingsschepen) dienen voorstellen te worden gedaan. Deze voorstellen worden beoordeeld door een zogenoemde Tender Board, waarin onder anderen de CEO en CFO zitting hebben.
- Met name in de divisies Berging en Transport en Hijswerk worden de activiteiten voor een belangrijk deel in projectvorm uitgevoerd. Projectmanagement en projectcontrol zijn daarbij uitermate belangrijk. Voorafgaand aan de uitvoering van een project worden door de projectmanager – in samenwerking met een daartoe speciaal aangestelde projectcontroller – de te verrichten activiteiten vastgesteld. De uitvoering van de activiteiten wordt op de voet gevolgd en waar nodig en mogelijk wordt tijdig bijgestuurd.

- 1 Ontleen aan de case één voorbeeld van een result control en drie voorbeelden van action controls. Geef bij de action controls aan tot welke soort action controls uw voorbeelden behoren.
- 2 Tims kent gedragsregels en -codes waaraan werknemers zich moeten houden. Noem vier andere methodes om de organisatiecultuur en de cultural controls gestalte te geven.
- 3 Tims overweegt de ICT-activiteiten van de gehele organisatie uit te besteden. Bespreek in het kort drie andere mogelijkheden om management-controlproblemen zo veel mogelijk te vermijden.
- 4 Bespreek de belangrijkste taken van de afdeling Treasury van Tims.
- 5 a Noem de vier soorten controller die kunnen worden onderscheiden.  
b Wat voor soort controller is naar uw mening de groepscontroller van Tims? Uw antwoord kort motiveren.

- 6 Er kunnen twee soorten rapporteringrelaties tussen business unit controllers en een groepscontroller worden onderscheiden.
- a Welke twee relatievormen zijn dat?
  - b Van welke bij a genoemde vormen is bij Tims sprake? Uw antwoord kort motiveren.
  - c Bespreek in het kort twee mogelijke gevaren verbonden aan de bij vraag b genoemde relatie.
  - d Bespreek in het kort een mogelijke oplossing voor de bij vraag c behandelde gevaren.
- 7 Welk ethisch probleem kan zich voordoen indien de divisie managers via hun divisiecontrollers hun begrotingsvoorstellen indienen bij de groepscontroller en Raad van Bestuur? Uw antwoord kort motiveren.  
(Examen NIVE-Hofam, Management Accounting en Control – gewijzigd)

