

Antoon van Aken

**MANAGEMENT ACCOUNTING  
EN MANAGEMENT CONTROL**

Copyright ©Antoon van Aken 2021 Alle rechten voorbehouden  
Juni 2022 Tweede herziene druk

ISBN 9789464351439

## WOORD VOORAF

Voor u ligt de inleiding management accounting en management control. Hoewel de hoeveelheid literatuur op dit vakgebied enorm en zeer diepgravend is, ontbreekt een beknopte samenvatting waarin de stof op hoofdlijnen wordt behandeld. Zeker voor wie zich om wat voor reden dan ook wil beperken tot een eerste kennismaking, bijvoorbeeld financials die slechts zijdelings met dit vak te maken hebben, of beginnende studenten, is dit een gemis.

Met deze bundel hoopt de auteur te voorzien in de mogelijke behoefte naar een brede behandeling van dit onderwerp zonder direct kopje-onder te gaan in de complexiteit waarvan bij veel onderdelen sprake is.

Het boek is modulair opgebouwd in hoofdstukken en paragrafen, waardoor het mogelijk is de stof in elke gewenste samenstelling aan te bieden, te bestuderen en te toetsen. Bij de oefenopgaven is steeds aangegeven welke onderdelen van de stof daarin worden behandeld, zodat de keuze voor de oefeningen vrijwel naadloos aansluit op de verschillende modules

De uitwerkingen van alle kennisvragen, en oefenopgaven zijn aan het eind van het boek opgenomen, wat deze publicatie ook geschikt maakt voor zelfstudie. Wel vereist het bestuderen van deze uitgave voorkennis zoals die te vinden is in 'Inleiding cost accounting' in dezelfde zelfstudiereeks.

Waar in deze publicatie over onderneming wordt gesproken, kunnen worden bedoeld: private ondernemingen, publieke ondernemingen, instellingen, organisaties en bedrijven.

De auteur heeft zijn best gedaan om binnen de gestelde kaders een zo helder mogelijke uiteenzetting te geven van de verschillende onderwerpen, maar stelt opbouwende kritiek op prijs.

Antoon van Aken



## INHOUDSOPGAVE

hoofdstuk 1	Inleiding	p. 7
hoofdstuk 2	Strategie en concurrentiestrategie	p. 15
hoofdstuk 3	Besluitvorming	p. 32
hoofdstuk 4	Balanced scorecard en INK	p. 37
hoofdstuk 5	Dupont Chart	p. 50
hoofdstuk 6	Beslissingscalculaties	p. 58
hoofdstuk 7	Strategische winstanalyse	p. 76
hoofdstuk 8	Management control	p. 84
hoofdstuk 9	Budgetteren	p. 88
hoofdstuk 10	Budgetopstelling	p. 99
hoofdstuk 11	Budgetevaluatie	p. 110
hoofdstuk 12	Activity based budgettering	p. 121
hoofdstuk 13	Kosten- en uitgavencentrum	p. 126
hoofdstuk 14	Opbrengstencentrum	p. 132
hoofdstuk 15	Winstcentrum	p. 135
hoofdstuk 16	Investeringscentrum	p. 141
hoofdstuk 17	Toerekenen centrale overhead	p. 152
hoofdstuk 18	Interne verrekenprijzen	p. 158
hoofdstuk 19	Beloningssystemen	p. 169
Uitwerkingen vragen en oefenopgaven		p. 181
Index		p. 258
Geraadpleegde literatuur		p. 264
Bibliografie		p. 265



## Hoofdstuk 1 Inleiding

### 1.1

Het vak interne berichtgeving 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 worden de leiding en het lagere management bedoeld. Zowel de leiding als het lagere management heeft informatie nodig om de aan hen gestelde taken te kunnen uitvoeren. In het midden- en kleinbedrijf 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 ontstaat de noodzaak om een intern berichtgevingssysteem te implementeren en zal de bijsturing op basis van directe waarneming verschuiven naar bijsturing op basis van verslaggeving.

### 1.2

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), richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving en in de fiscale wetgeving.

### 1.3

Cost accounting houdt zich bezig met de problematiek van kosten en kostprijzen in de breedste zin van het woord. Cost accounting is zowel van belang voor management accounting als voor financial accounting. In dit verband kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de voorraadwaardering, die zowel bij externe verslaggeving als bij interne verslaggeving van belang is. Cost accounting houdt zich strikt genomen niet bezig met niet-financiële managementinformatie, maar in de praktijk is die scheidslijn moeilijk te trekken.

### 1.4

Management control kan het best worden gedefinieerd als het beïnvloeden van menselijk gedrag en wel op een zodanige manier dat elke medewerker gemoti-

veerd wordt om bij te dragen aan het realiseren van de doelstellingen. In de meest ideale vorm leidt management control tot doelovereenstemming of goal congruence, wat wil zeggen dat de doelstellingen van de medewerkers naadloos aansluiten op de doelstellingen van de onderneming.

### 1.5

Vertrekpunt van het management accounting en controlsysteem zijn de door de leiding vastgestelde en geformuleerde strategische doelstellingen. Strategische doelstellingen zijn doelstellingen voor de lange termijn, dat wil zeggen voor meerdere jaren. Zijn die bekend dan kan worden begonnen met het concretiseren van de strategische doelstellingen. Instrumenten die daarvoor in de praktijk het meest worden gebruikt zijn het masterbudget, de Dupont chart en de balanced scorecard. Met behulp van deze drie instrumenten kunnen de korte termijnbudgetten voor bijvoorbeeld de periode van een maand of een kwartaal worden opgesteld. Die korte termijnbudgetten moeten dan weer leiden tot concrete taakopdrachten, zodat uiteindelijk iedere medewerker weet hoe hij of zij een bijdrage kan leveren aan het realiseren van de doelstellingen van de onderneming.

### 1.6

Om management accounting en control optimaal te laten functioneren, mag aan een betrouwbare vastlegging van de uitvoering niet worden getwijfeld. De betrouwbaarheid van de verantwoordingsverslagen moet worden gewaarborgd met de nodige maatregelen van interne controle. Omdat deze maatregelen buiten het vakgebied van management accounting en control vallen, worden ze hier verder niet behandeld.

### 1.7

Wanneer de uitvoering is vastgelegd, kan die worden vergeleken met de doelstellingen. Vervolgens zullen belangrijke afwijkingen tussen doelstellingen en de uitvoering moeten worden geanalyseerd. De uitkomsten van deze analyses zullen vervolgens aan de leiding moeten worden gerapporteerd. Dit staat wel bekend als feedback of terugkoppeling. Feedback of terugkoppeling kan de volgende zes soorten acties tot gevolg hebben:

- a Het verbeteren van de uitvoering. Deze maatregel is vooral van belang wanneer blijkt dat bij de uitvoering fouten zijn gemaakt, of wanneer blijkt dat veranderingen in de uitvoering tot verbeteringen kunnen leiden.
- b Het wijzigen van de doelstellingen. In de praktijk kan achteraf blijken dat



doelstellingen in het budget te ambitieus zijn of veel te makkelijk te realiseren. In die gevallen kan dat leiden tot een aanpassing van de doelstellingen.

c Het verbeteren van de besluitvorming. Deze maatregel zal worden genomen wanneer blijkt dat het besluitvormingsproces voor verbetering vatbaar is, bijvoorbeeld omdat medewerkers in de uitvoering niet of nauwelijks bij de besluitvorming betrokken worden.

d Het maken van betere prognoses. Budgetten zijn toekomstgericht en daarom sterk afhankelijk van prognoses, bijvoorbeeld over de conjunctuur. Soms worden belangrijke variabelen bij het maken van prognoses over het hoofd gezien of wordt er te veel belang gehecht aan variabelen die er in feite niet toe doen.

e Het wijzigen van het beloningssysteem. Deze maatregel kan worden genomen wanneer blijkt dat het beloningssysteem op gegeven moment ongewenst gedrag uitlokt. In dat geval zal moeten worden gekozen voor een nieuw beloningssysteem dat wel gewenst gedrag uitlokt.

f Het wijzigen van de ingezette middelen. Deze bijsturingsmaatregel zal worden genomen wanneer blijkt dat de inzet van middelen niet optimaal is, bijvoorbeeld omdat met de inzet van andere middelen de kosten kunnen worden verlaagd.

Bij voorwaartse koppeling wacht men de vergelijking tussen gerealiseerde en gebudgetteerde resultaten, teneinde bij te sturen, niet af, maar worden al bijsturingmaatregelen genomen, als tijdens de uitvoering de verwachting bestaat dat de realisatie zal afwijken van het budget, dit om verschillen zo klein mogelijk te houden.

## 1.8

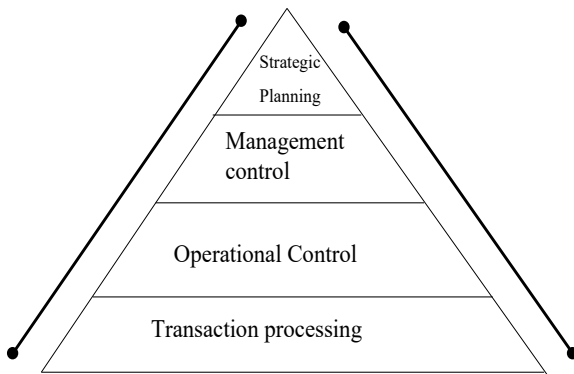
De ontvangers van informatie vervullen ieder een verschillende rol. Deze rollen worden bepaald door de functie die ze in de organisatie bekleden. In het algemeen zal het hogere management meer behoefte hebben aan informatie ten behoeve van het besturen, terwijl het midden en vooral lager management meer behoefte heeft aan informatie voor het doen functioneren.

Davis en Olsen spreken in 'Management Information Systems, conceptual foundations, structure and development' van de volgende managementniveaus:

- Topmanagement (strategic planning)
- Midden management (management control)
- Lager management (operational control)

Bovendien splitsen Davis en Olsen van het derde niveau een vierde niveau af en wel 'transaction processing', wat het best vertaald kan worden met de uitvoering

van de werkzaamheden. De op de verschillende niveaus benodigde informatie loopt sterk uiteen. Davis en Olsen geven de belangrijkste informatiestromen daarbij aan met behulp van het in de volgende figuur weergegeven schema:



**Management-informatiesysteem als een piramide**

### 1.9

Op de vraag naar de doelstelling van de organisaties waarin mensen werken, zal vaak als antwoord worden gegeven: 'het maken van winst'. Uiteraard is er niets mis met dit antwoord, maar het gaat wel voorbij aan de doelstelling van de vele organisaties in de non profit sector. Als we bedenken dat ongeveer de helft van ons nationaal inkomen door de overheid wordt besteed of herverdeeld, dan is het niet mogelijk om vol te houden dat de hoofddoelstelling van organisaties het maken van winst zou zijn.

Aangezien vele organisaties in de non profit sector, net als organisaties in de profit sector, gerund zouden kunnen worden, is er behoefte ontstaan aan een ruimere interpretatie van de doelstellingen van een organisatie. Tegenwoordig staan begrippen als reputatie en duurzaamheid centraal en wordt veel aandacht besteed aan de wegen waarlangs die het best kunnen worden gewaarborgd.

### 1.10

Steeds meer wordt de stelling geopperd dat de continuïteit van een organisatie gewaarborgd zal zijn wanneer de ingaande geldstroom minstens gelijk aan of groter is dan de uitgaande geldstroom. Op het eerste gezicht lijkt dit het intrappen van een open deur, maar feitelijk is dit de basis van het ondernemen en ook de basis voor organisaties die niet als een onderneming worden gerund. Bedenk dat een faillissement altijd begint met uitstel van betaling wegens gebrek aan middelen. De continuïteit zal het best gewaarborgd zijn wanneer er in de organisatie voldoende liquiditeit is. Winst is op zich geen voldoende waarborg om de

continuïteit te kunnen handhaven; dit geldt ook voor ondernemingen die in de profit sector opereren. Denk in dit verband bijvoorbeeld aan een onderneming die een zeer sterke groei doormaakt. Sterk groeien, betekent dat er veel geïnvesteerd moet worden in duurzame activa en in werkkapitaal, zoals voorraden en debiteuren. Al het geld dat binnenkomt, wordt in een dergelijke situatie onmiddellijk weer aangewend om de groei te financieren; waardoor de liquiditeit sterk kan worden aangetast. Wanneer er geen externe bronnen voor extra liquiditeit kunnen worden gevonden, kan een dergelijke onderneming, ondanks de sterke groei en de vaak daarbij behorende prachtige winstcijfers, in grote moeilijkheden komen omdat niet aan de dagelijkse betalingsverplichtingen kan worden voldaan. Er is wel voldoende geld, maar niet voldoende liquiditeit omdat het geld dat er is, vastzit in de activa van de onderneming. Een faillissement kan dan zelfs hier tot de mogelijkheden behoren.

## **Kennisvragen 1**

1. Waar houdt management accounting zich mee bezig?
2. Wie zijn interne belanghebbenden?
3. Waarom is management accounting in het midden- en kleinbedrijf vaak van minder belang?
4. Wanneer is sprake van financial accounting?
5. Waar houdt cost accounting zich mee bezig?
6. Hoe kan management control het best worden gedefinieerd?
7. Wat zijn strategische doelstellingen?
8. Met behulp van welke drie instrumenten kunnen de strategische doelstellingen worden geconcretiseerd?
9. Hoe moet de betrouwbaarheid van de verantwoordingsverslagen worden gewaarborgd?
10. Wat is feedback of terugkoppeling?
11. Welke zes soorten acties kan feedback of terugkoppeling tot gevolg hebben?
12. Welke drie managementniveaus onderscheiden Davis en Olsen?
13. Wat is transaction processing?
14. Waarvoor is de indeling in managementniveaus van Davis en Olsen van belang?
15. Waarom is het maken van winst een te beperkte doelstelling voor organisaties?
16. Wanneer zal de continuïteit van een onderneming het best gewaarborgd zijn?
17. Wat is voorwaartse koppeling?

## **Oefenopgave 1**

### **Management accounting versus financial accounting**

Frits Kempenaar, een bekwame elektrotechnische ingenieur, ontvangt bericht dat hij is gepromoveerd tot chef van de productieafdeling van een installatiebureau. Frits 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 Mariska Vlaming, de assistent-controller van het bureau vraagt hij een overzicht op te stellen van de belangrijkste verschillen tussen management accounting en financial accounting.

Gevraagd

1. Wat zijn de vier belangrijkste verschillen tussen management accounting en financial accounting?
2. Geef gemotiveerd aan welke cursus Frits het best kan gaan volgen.

## Oefenopgave 2

### Feedback of terugkoppeling

Feedback of terugkoppeling kan de volgende zes soorten 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 uitvoerende proces;
- f verandering van het meten en belonen van de uitvoering.

Hierna volgen zes beschrijvingen van praktijkvoorbeelden van dit soort acties.

- 1 Een reisbureau installeert een callcenter, 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 Amerikaanse dollar.
- 4 De directie van een supermarkt laat bij de werving van nieuw verkooppersoneel voortaan een psychologische test afnemen.
- 5 Een vrijwillig filiaalbedrijf in levensmiddelen maakt ruimte vrij voor de verkoop van wenskaarten 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.

Gevraagd

1. Bij welke van de acties a t/m f horen de praktijkvoorbeelden?

2. Geef een positief of negatief 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? Motiveer het antwoord.

## Hoofdstuk 2 Strategie

### 2.1

De strategische doelstellingen van met name grote ondernemingen zijn de afgelopen decennia ingrijpend veranderd. Was een jaar of dertig geleden winstmaximalisatie nog 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 continuïteit strategische doelstellingen die worden nagestreefd. De laatste is, sinds de covid-19 pandemie de wereld in haar greep kreeg, voor veel ondernemingen de enige strategie die er momenteel nog toe doet.

### 2.2

Waardemaximalisatie als strategische doelstelling bij grote ondernemingen in de betekenis van het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde, 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 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 management, 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', die voor alle belanghebbenden, of stakeholders, voordelig is.

### 2.3

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 doelstellingen dienen dan zodanig te worden vastgesteld, dat al deze partijen hun eigen doelstellingen daarin kunnen terugvinden. Vooral deze visie heeft in belangrijke mate bijgedragen aan de veranderingen die de laatste decennia zijn opgetreden.

Om tot een gedegen onderbouwde vaststelling en formulering van strategische doelstellingen te komen, staan de ondernemingsleiding een aantal instrumenten ter beschikking. De belangrijkste zijn een DESTEP-analyse, een SWOT-analyse, een concurrentiestrategie en de Boston Consultancy Matrix.

## 2.4

DESTEP is een afkorting voor demografische, economische, sociaal/culturele, technologische, ecologische en politiek/juridische factoren. Het is een middel waarmee een beeld verkregen kan worden van de externe omgeving waarin een organisatie actief is. Inzicht in de externe omgeving van een organisatie is van belang om effectief gebruik te maken van de kansen en bedreigingen veroorzaakt door het landschap waarin een onderneming opereert. Afstemmen van het strategisch beleid op de bevindingen van DESTEP-analyse stelt een onderneming in staat om succesvol actief te zijn in haar omgeving.

Voorbeelden van elk van deze factoren zijn:

<p><b><u>Demografisch</u></b>            Leeftijdsoopbouw            Groei en Omvang            Grootte van de huishoudens            Mate van urbanisatie</p>	<p><b><u>Economisch</u></b>            Conjunctuur van een land, v.b. het BNP            Koopkracht, vb. gemiddeld salaris            Import/export            Werkloosheid</p>
<p><b><u>Sociaal-cultureel</u></b>            Levensstijl, vb. sporten en gezond eten            Vrijtijdsbesteding            Opleidingsniveau            Aantal tweeverdieners</p>	<p><b><u>Technologisch</u></b>            Informatievoorziening bijvoorbeeld internet            Nieuwe producten            Veranderingen in levensstijl door tech.            De mate van adoptie van tech.</p>
<p><b><u>Ecologisch</u></b>            Het klimaat.            Het weer            Milieutechnologie            Zorg voor het landschap</p>	<p><b><u>Politiek-juridisch</u></b>            Wetgeving            Mate van interventie in economie            Invloed van de overheid op bedrijfsleven            Politieke invloeden</p>

Voor elke factor geldt eerst dat de uitgangspositie onderzocht moet worden. De huidige situatie dient te worden beschreven en vervolgens dient op basis hiervan een voorspelling voor de toekomst te worden gemaakt. Door te beschrijven



waarvan in het verleden is uitgegaan en hiertegenover de veranderingen en huidige ontwikkelingen te zetten, kunnen er in een later stadium van het marketingplan strategische opties ontwikkeld worden. Zodoende geeft de DESTEP antwoord op de vraag hoe een organisatie effectief in kan spelen op de omgeving.

## 2.5

In een SWOT-analyse worden achtereenvolgens de sterke punten, de zwakke punten en de kansen en bedreigingen van de onderneming in kaart gebracht. Bij de sterke en de zwakke punten richt men zich op de onderneming zelf. Waarin is de onderneming goed en op welke punten scoort de onderneming niet goed? Bij de kansen en bedreigingen richt men zich op de omgeving waarin de onderneming opereert. De blik wordt dan naar buiten gericht. De ondernemer wordt immers geconfronteerd met een voortdurend veranderende omgeving. In hoog tempo volgen de technologische ontwikkelingen elkaar bijvoorbeeld op. Ook de economische en politieke situatie veranderen voortdurend. Adequaat daarop kunnen inspelen is noodzakelijk bij de keuze van de juiste strategie. Ook de soort onderneming en de managementstijl bepalen in belangrijke mate de uitkomsten van een SWOT-analyse en de daaruit volgende missie. In een missie wordt de identiteit van de organisatie vastgelegd. In korte lijnen geeft het aan wat het bestaansrecht van de onderneming is.

## 2.6

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 is een product-marktcombinatie of een verzameling product-marktcombinaties met een gelijksoortige concurrentiepositie, afnemersgroep en technologie.

## 2.7

Porter onderscheidt drie strategieën om een concurrentievoordeel te kunnen behalen:

### a kostenleiderschap

Een onderneming of SBU kan kostenleiderschap behalen door tegen lagere kosten producten of diensten aan te bieden dan de concurrent zonder op 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.

### b differentiatiestrategie

Bij de differentiatiestrategie streeft de onderneming ernaar zich van de concurrentie te onderscheiden op alle gebieden, dus op leveringscondities, kwaliteit, ondersteuning, levertijd, leverbetrouwbaarheid, of individuele wensen van de afnemer, met uitzondering van de prijs. Om de eigen concurrentiepositie op het gebied van de differentiatiestrategie te bewaken zal het managementcontrol-systeem hierop toegespitste informatie moeten opleveren.

### c focusstrategie.

Bij de focusstrategie richt de onderneming of SBU zich op een of meerdere marktsegmenten waarbij op elk marktsegment óf voor kostenleiderschap óf voor productdifferentiatie wordt gekozen. Van focusstrategie is ook sprake wanneer een onderneming of SBU zich richt op een bepaalde doelgroep. Ook hierbij geldt, net als bij beide vorige strategieën, dat de informatie die het managementcontrolsysteem oplevert, hierop toegesneden dient te zijn.

## 2.8

De missie van het bedrijf of de bedrijfsonderdelen wordt vaak gebaseerd op de Boston Consultancy Groupmatrix. Hierbij wordt uitgegaan van een productlevenscyclus die loopt via opbouw van marktaandeel (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. De overige drie leiden tot belangrijke verschillen in de opzet van het managementcontrolsysteem zoals:

- 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.
- \* In de buildfase wordt meer loose control toegepast, terwijl er in de harvestfase vaker sprake is van tight control.

## 2.9

Globaal kunnen voor het bepalen van de strategie drie soorten ondernemingen worden onderscheiden:

- a Single industry. Dat zijn bedrijven die zich uitsluitend met één enkel soort product of dienst bezighouden, bijvoorbeeld een waterleidingmaatschappij of een zorgverzekeraar.
- b 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.
- c 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 managementcontrolestelsel:

- 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 voornamelijk centraal genomen, terwijl bij unrelated diversification de beslissingen voornamelijk decentraal plaatsvinden bij de bedrijfsonderdelen.

## 2.10

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 daarover 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.

## Kennisvragen 2

1. Wat zijn enkele belangrijke strategische doelstellingen bij grote ondernemingen?
2. Welke twee bezwaren hebben Anthony en Govindarajan tegen de strategische doelstelling van het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde?
3. Welke twee visies spelen een rol bij het bepalen van de strategische doelstellingen?
4. Wat houdt de holistische visie in?
5. Wat houdt de behavioristische visie in?
6. Welke instrumenten staan ondernemingen ter beschikking om de keuze voor strategische doelstellingen gedegen te onderbouwen?
7. Waar staat DESTEP voor?
8. Wat is het doel van een DESTEP-analyse?
9. Wat is een SWOT-analyse?
10. Waarop richten zich de sterke en zwakke punten van de SWOT-analyse?
11. Waarop richten zich de kansen en bedreigingen van de SWOT-analyse?
12. Welke drie soorten ondernemingen kunnen globaal worden onderscheiden bij het bepalen van de strategie?
13. Wat houdt single industry in?
14. Wat houdt related diversification in?
15. Wat houdt unrelated diversification in?
16. Noem een aantal verschillende managementstijlen die in de literatuur worden onderscheiden?
17. Wat houdt het onderscheid tussen formeel en informeel leidinggeven in?
18. Wat houdt het onderscheid tussen tussen tight en loose control bij leidinggeven in?
19. Op welk instrument wordt de missie van een bedrijf of bedrijfsonderdelen vaak gebaseerd?
20. Wat is het uitgangspunt van de Boston Consultancy Groupmatrix?
21. Welke vier missies kunnen op grond van de Boston Consultancy Groupmatrix worden ontwikkeld?
22. Door welk model wordt de theorie over concurrentiestrategieën voor een belangrijk deel beheerst?
23. Welke drie strategieën onderscheidt Porter voor het behalen van concurrentievoordeel?
24. Wat houdt kostenleiderschap als strategie bij Porter in?

25. Wat houdt de differentiatiestrategie van Porter in?

26. Wat houdt de focusstrategie van Porter in?

### **Oefenopgave 3**

#### **Productdifferentiatie of kostenleiderschap**

Falset bv vervaardigt en verkoopt tasjes met een trendy opdruk aan kledingzakken. De doelgroep is jongeren tussen de vijftien en vijfentwintig jaar. Falset bv heeft als doelstelling een marktaandeel van 15% over drie jaar.

Falset bv wil zich onderscheiden van de concurrentie door een trendy vormgeving en design.

Gevraagd

Streeft Falset bv naar productdifferentiatie of kostenleiderschap? Motiveer het antwoord.

### **Oefenopgave 4**

#### **DESTEP model**

De Energiecentrale is een samenwerkingsverband tussen aannemers die zich willen specialiseren in het energiezuiniger maken van woningen. DESTEP wordt ingezet om de Energiecentrale en haar omgeving in kaart te brengen.

#### **Demografie**

Om inzicht te krijgen over de demografische factoren die op de markt spelen, is er onderzoek gedaan naar de demografie van zowel de bevolking als de woningen in de kop van Noord-Holland.

##### 1 Woonruimtes en woningen

Het aantal woonruimtes in de kop van Noord-Holland is ruim 153.000. Hoewel Noord-Holland na Groot Amsterdam het hoogste aantal woningen bezit, is de woningdichtheid het kleinst in de kop van Noord-Holland. Dit komt omdat er in de kop van Noord-Holland relatief weinig verstedelijkt is. Jaarlijks worden er ruim 1.500 nieuwbouw huizen gebouwd.

##### .2 Bevolkingsopbouw

Er wonen in de kop van Noord-Holland ongeveer 350.000 mensen. De verhouding tussen vrouwen en mannen is ongeveer even groot. Ongeveer tweederde van de inwoners is tussen de 20 en 65 jaar oud en de rest van de bevolking is ouder of jonger. Er zijn 162.000 gehuwden en ongeveer 40.000 mensen die gehuwd geweest zijn. Het geboorteoverschot ligt jaarlijks op rond de 1000 personen. Het grootste deel van de bevolking is niet verstedelijkt en geniet van het rustige leven. Jaarlijks verhuizen er ongeveer 13.000 personen naar de kop van Noord-Holland of verlaten de regio. Deze mensen dienen te beschikken over een energielabel.

Er is geen bewijs dat er structureel meer mensen de regio verlaten dan er zich vestigen. Er is wel een positieve bevolkingsgroei, maar deze is niet ontstaan door migratie. De toename ligt normaal tussen de 1000 en 3000 personen, maar was de laatste drie jaar minder dan 1000 personen.

Van de 153.000 woningen zijn ongeveer 15.000 (1.500 nieuwbouw × 10 jaar) nieuwbouw.

## **Economie**

De huidige situatie is dat de economie erg onstabiel is vanwege covid 19. Overheden proberen door het beschikbaar stellen van geld in diverse vormen de economische schade te beperken. Voor de Energiecentrale kan dit een aantal nadelige factoren hebben. Aan de ene kant bestaat de kans dat afnemers minder snel een lening krijgen voor het verbouwen van hun huis en aan de andere kant kan aan verbouwen de voorkeur worden gegeven omdat de woningmarkt overspannen is geraakt. De voorkeur voor een verbouwing van de woning wordt ook vergroot door spaaroverschotten en de mogelijke waardeinstijging van de woning. Het energielabel heeft een slechte naam bij organisaties als makelaars, de landelijke energieleveranciers en vereniging Eigen Huis. Dit zorgt ervoor dat de afnemers niet weten wat de meerwaarde is van de energielabel en tevens schetst dit een negatief beeld van het label.

Een andere nadelige factor is dat grote energiebedrijven zoals de NUON ook energielabels uitbrengen voor woningen. Op dit moment doet de NUON dat bewust onder de kostprijs om het als extra service te leveren. NUON heeft ook een groter bereik, er is namelijk een marketingbudget dat vele malen groter is dan dat van de Energiecentrale.

De Energiecentrale moet rekening houden met onderstaande zaken:

- Welke makelaars zelf energielabels uitbrengen.
- Welke makelaars mee willen werken.

- Met wie er misschien een samenwerking kan worden aangegaan.

Een concurrentiestrijd met landelijke energieleveranciers is niet haalbaar voor de Energiecentrale. De minister is van plan om een minimumprijs vast te stellen voor de energielabels. Dit zal ongeveer € 200,00 bedragen. Voor de Energiecentrale betekent dit dat er qua prijsniveau geen sprake van concurrentie is.

## **Sociaal-maatschappelijk**

Om hier een duidelijk beeld van te krijgen is er op macroniveau gekeken naar de belangrijke trends en ontwikkelingen en die in de bouwbranche.

### 1 Trends en ontwikkelingen

Energiebesparing is een groeiende trend in de Nederlandse samenleving. Een van de snelst groeiende trends op dit gebied is Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO). Bij de MVO-activiteiten wordt er rekening gehouden met het milieu, de maatschappij en de winst. Een van de andere trends waarmee de Nederlandse maatschappij te maken heeft, is dat de gemiddelde Nederlander zich bewuster wordt van MVO. Het energielabel haakt in op het verbeteren van de duurzaamheid in de woningen. Daarbij kan het energielabel een belangrijke invloed uitoefenen op de prijs.

### .2 De bouwbranche

De bouwbranche in Nederland heeft een uniek karakter. Wat betreft ontwikkeling loopt het achter met vergelijkbare branches. Een van de gevolgen is dat de faalkosten heel vaak erg hoog oplopen. Daarnaast zijn de producten in de bouwbranche relatief duur. Dit heeft te maken met het feit dat:

- De bouwbranche weinig marktgericht is.
- De bouwbranche gefragmenteerd is.
- De bouwbranche niet volledig geoptimaliseerd is.

De markt is gefragmenteerd en opgedeeld in gespecialiseerde subsectoren. De bouw wordt niet gezien als een sector maar als een verzameling binnen een project. Binnen de bouwbranche wordt er wel aan ontwikkeling gewerkt. In vergelijking met soortgelijke branches als farmacie, landbouw, en voeding is de innovatie in de bouwbranche echter veel minder. Oorzaken van de trage innovatie in de bouwbranche liggen onder andere in de manier van denken. Typerend voor het bouwparadigma is dat men geen vertrouwen heeft in bepaalde zaken totdat men het zelf heeft meegemaakt of gezien.



## **Technologie**

### 1 Behalen van certificaten

De standaardprocedure voor een onderneming om certificaten af te geven kan als volgt worden samengevat:

Er is een certificaat nodig voor het uitbrengen en afmelden van het energielabel. Voordat een onderneming een certificaat krijgt moet de onderneming eerst bewijzen dat er volgens de regels keuringen worden afgegeven. Er kan gekozen worden uit vier certificaten waarvan er twee verplicht zijn om energielabels af te geven. De overige twee hebben te maken met energieprestatie advies (EPA). Er is een certificaat nodig om maatwerkadvies te mogen geven om de energieprestatie van een woning te verbeteren. Het certificaat wordt uitgereikt aan een bedrijf en niet aan een individu.

### 2 Toetsing van de kennis

De kennis van adviseurs wordt als volgt getest. Een half jaar na het behalen van de toets komt er een vervolgininspectie. Daarna is deze inspectie de eerste drie keer jaarlijks en daarna is er een verlenging per drie jaar. Van de ondernemingen wordt verwacht dat de inspectie op een goede manier wordt uitgevoerd. Gebeurt dit niet, dan worden de certificaten ingetrokken.

Bijkomende kosten zijn:

- De toetsing.
- Software voor het berekenen van de energieprestatie van een woning en het uiteindelijke maatwerkadvies.
- Opleidingskosten van de medewerker.

### 3 Trends in technologie

Er is een technologische verandering op de markt. Per 1 januari worden de regels voor het afgeven van de labels veranderd. Het energielabel wordt naast een beoordeling van A tot en met G ook gesegmenteerd naar type woning. Een bewoner kan op deze manier de woning zo zuinig mogelijk maken.

## **Ecologie**

Ecologische factoren in Nederland kunnen verdeeld worden in twee soorten namelijk:

### 1 Klimaat

Het huidige klimaat verandert. Een voorbeeld van de klimaatverandering is de extreme hitte in de zomer, wat gevolgen heeft voor de gezondheid. Vooral ouderen en kinderen kunnen hieronder lijden. De gevolgen voor het klimaat hebben

ook gevolgen voor Energiecentrale. Het feit dat de temperatuur in de omgeving stijgt of daalt, heeft gevolgen voor het verbruik van energie. De gevolgen voor de gezondheid kunnen er bijvoorbeeld toe leiden dat de vraag verandert naar huizen die voorbereid zijn op extreme hitte door bijvoorbeeld betere isolatie.

## 2 Vervuiling

Een ander type ecologische factor is luchtvervuiling. De vervuiling in Nederland is zo hoog dat er maatregelen genomen worden om dit te beperken. Dit wordt gedaan door verhoging van accijnzen, roetfilters op vervoersmiddelen en het zoveel mogelijk elektrificeren van vervoermiddelen. Dit heeft in mindere mate gevolgen voor de Energiecentrale, echter zal hier wel rekening mee gehouden moeten worden.

Naast het feit dat de overheid haar best doet voor een beter milieu, is er een trend in milieubewust leven. Mensen willen gezonder en milieubewuster leven. Dit biedt kansen voor de Energiecentrale, want de vraag naar energiezuinige huizen stijgt.

## **Politiek**

De politiek in Nederland is momenteel redelijk stabiel. De overheid is actief bezig met verschillende zaken zoals:

- Zorgen voor vertrouwen in de economie door middel van het beschikbaar stellen van krediet om de gevolgen van de pandemie te minimaliseren.
- Door middel van burgerinitiatieven probeert de overheid regels en verplichtingen te beperken
- Het negatieve imago van het energielabel wordt verbeterd

## Gevraagd

Welke conclusies kunnen voor de Energiecentrale uit de DESTEP-analyse worden getrokken ten aanzien van de strategie op basis van het model van Porter?

## **Oefenopgave 5** **SWOT-analyse**

Aquarius Amsterdam is een onderneming die gespecialiseerd is in het vervoer van water per schip voor bedrijven in Amsterdam en omgeving. Het bedrijf heeft voor een heroverweging van de strategie een SWOT-analyse uitgevoerd.

<p><i>Sterkten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zeven dagen per week beschikbaar voor het leveren van water.</li> <li>• 24 uur per dag beschikbaar, door het feit dat er buiten kantooruren schippers oproepbaar zijn.</li> <li>• Grote pompcapaciteit van de schepen, waardoor het water in zeer korte tijd overgepompt kan worden.</li> <li>• De drie schepen hebben een grote opslagruimte.</li> <li>• Groot netwerk: collega's, agenten, klanten, leveranciers, gemeente enzovoorts</li> </ul>	<p><i>Zwakten</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Er kan uitsluitend via waterwegen worden geleverd.</li> <li>• Met de pompen en slangen kan maximaal over een afstand van 300 meter water worden gepompt zonder verlies van capaciteit.</li> <li>• Hogere kostprijs van drinkwater en demiwater dan waterleidingbedrijven en producenten van demiwater.</li> <li>• Weinig pro-actieve houding in het benaderen van potentiële afnemers en afnemers uit het verleden.</li> <li>• Huidige financiële situatie is niet sterk.</li> </ul>
<p><i>Kansen</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Op plekken waar geen waterleiding is, kan water worden geleverd.</li> <li>• Het wegpompen van water bij ongevallen/rampen.</li> <li>• Nieuwe afzetmarkten: Voedingsmiddelenbranche, bedrijven gerelateerd aan vervaardiging van papier, bedrijven gerelateerd aan de zware metaal-, chemische en farmaceutische industrie, bedrijven gerelateerd aan de vervaardiging van cement en kalk en bedrijven gerelateerd aan de productie van machines.</li> </ul>	<p><i>Bedreigingen</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De meeste plaatsen in Nederland zijn voorzien van een drinkwateraansluiting op het leidingnet.</li> <li>• Aquarius Amsterdam heeft maar één toeleverancier van drinkwater.</li> <li>• Het leveren van drinkwater aan de scheepvaart zal naar schatting binnen 15 jaar niet meer via boten geschieden.</li> <li>• Concurrent in Zaandam levert het drinkwater tegen een lagere prijs.</li> </ul>