

## HANDBOEK BEHEERSCONTROLE



# Handboek beheerscontrole

Doelgericht sturen van bedrijfsprestaties

Werner Bruggeman  
Regine Slagmulder  
Sophie Hoozée

Tweede editie

 intersentia

Antwerpen – Cambridge

Handboek beheerscontrole. Doelgericht sturen van bedrijfsprestaties. Tweede editie  
Werner Bruggeman, Regine Slagmulder en Sophie Hoozée

© 2014 Intersentia  
Antwerpen – Cambridge  
[www.intersentia.be](http://www.intersentia.be)

ISBN 978-94-000-0536-5  
D/2014/7849/152  
NUR 786

Alle rechten voorbehouden. Behoudens uitdrukkelijk bij wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande toestemming van de uitgever.

# Voorwoord

Beheerscontrolesystemen en -processen treft men aan in elke organisatie. Ze worden gebruikt door managers als middel om hun medewerkers te motiveren om hun acties en beslissingen te coördineren en af te stemmen op een reeks gemeenschappelijke doelstellingen en strategieën. Gezien deze brede opdrachtsomschrijving hoeft het ons niet te verwonderen dat beheerscontrole een verscheidenheid van formele systemen en informele mechanismen omvat en raakpunten heeft met verschillende andere managementdisciplines, zoals accounting, organisatiegedrag en strategisch management. Het is de bedoeling van dit boek om een systematisch en volledig overzicht te geven van de concepten en praktische toepassingen van beheerscontrole, in hun relatie tot deze vakgebieden.

Het boek is opgebouwd uit veertien hoofdstukken. Het eerste hoofdstuk is bedoeld als algemene inleiding tot het wezen van beheerscontrole. Daarin wordt onder meer de relatie geschetst tussen beheerscontrole en de doelstellingen en strategie van de organisatie. Verder wordt de nadruk gelegd op het belang van het bereiken van overeenstemming in de na te streven doelstellingen en resultaten op alle niveaus van de organisatie.

In het tweede hoofdstuk worden de verschillende facetten met betrekking tot de keuze van de **beheerscontrolestructuur** besproken. In hoofdstuk 3 staat de problematiek van het besturen van kostencentra centraal. Vervolgens komen winstcentra (hoofdstuk 4) en investeringscentra (hoofdstuk 5) aan bod. In elk van deze hoofdstukken wordt ook het effect besproken van prestatiemeting op het gedrag van managers in de verschillende types van verantwoordelijkheidscentra. In hoofdstuk 6 worden de verschillende coördinatiemechanismen, waaronder transferprijssystemen, nader bekeken.

Een belangrijk deel van het boek is gewijd aan het verloop van het **beheerscontroleproces**. Centraal in het beheerscontroleproces staat het proces van planning en budgettering dat behandeld wordt in hoofdstuk 7, met daaraan gekoppeld verschillenanalyse en financiële rapportering (hoofdstuk 8). Het sluitstuk van het beheerscontroleproces wordt gevormd door prestatie-meetsystemen, waarbij speciale aandacht besteed wordt aan geïntegreerde prestatiemeting door middel van de 'balanced scorecard' (hoofdstuk 9), de ontwikkeling van een strategiegerichte organisatie (hoofdstuk 10) en beloningssystemen voor managers (hoofdstuk 11).

In hoofdstuk 12 van het boek wordt het aspect **bedrijfscultuur als beheerscontrole-instrument** belicht. In hedendaagse organisaties is een tendens waar te nemen waarbij meer aandacht besteed wordt aan informele controlemechanismen, zoals het sturen van menselijk gedrag op basis van gemeenschappelijke geloofswaarden.

Hoofdstuk 13 integreert de verscheidenheid aan inzichten in verband met beheerscontrole in een aantal raamwerken die als leidraad kunnen dienen voor het **ontwerpen van een beheerscontrolesysteem**. Ten slotte wordt de rol van de controller in de organisatie belicht (hoofdstuk 14).

Het boek is geschreven voor een brede doelgroep van mensen met verschillende achtergronden, maar met een gemeenschappelijke interesse voor beheerscontroleproblemen. Studenten en academici krijgen in dit werk een aantal concepten en raamwerken aangereikt die hen in staat moeten stellen een beter inzicht te krijgen in de complexe samenhang tussen de verschillende deelaspecten van beheerscontrole. Managers uit het bedrijfsleven zullen zich ongetwijfeld herkennen in de talrijke praktijkvoorbeelden. Een aantal actuele managementconcepten en hun impact op beheerscontrole, zoals bijvoorbeeld moderne organisatievormen, interorganisatoneel kostenbeheer, aandeelhouderswaarde ('shareholder value') en de 'balanced scorecard' en de strategiegerichte organisatie, zijn eveneens in dit boek opgenomen. Met het materiaal dat zorgvuldig in dit boek werd samengebracht, hopen we een veelzijdig lezerspubliek te kunnen boeien, niet alleen door de conceptuele onderbouw, maar vooral ook door de praktische relevantie van de behandelde onderwerpen.

Ten slotte willen wij langs deze weg een woord van dank richten tot de bedrijfsleiders van wie de ervaringen een inspiratiebron gevormd hebben voor de praktische voorbeelden in het boek, alsook tot onze families die voor ons een onmisbare steun en stimulans betekenen.

*Werner Bruggeman  
Regine Slagmulder  
Sophie Hoozée*

# Inhoud

Voorwoord	5
1 Beheerscontrole: definities en concepten	13
1 Definitie en doel van beheerscontrole	13
2 Missie, doelstellingen, strategieën, politieken en geloofswaarden	14
2.1 Definities	14
2.2 De relatie tussen doelstellingen, strategieën en politieken	17
2.3 Herziening van doelstellingen en strategieën	18
2.4 Resultaatscongruentie	19
2.5 Congruentie van gemeenschappelijke waarden	20
3 Afbakening van het domein van beheerscontrole	21
4 Elementen van een beheerscontrolesysteem	22
5 Types van beheerscontrole	25
5.1 Feedback- en feedforwardcontrole	25
5.2 Output-, actie- en inputcontrole	27
5.3 Diagnostische versus interactieve controle	29
6 Bronnen van prestatiemotivatie	31
<b>Deel 1 De beheerscontrolestructuur</b>	<b>35</b>
2 Keuze van de beheerscontrolestructuur	37
1 Elementen van een beheerscontrolestructuur	37
1.1 Keuze van de afdelingsstructuur	38
1.2 Bepaling van de verantwoordelijkheden van de afdelingen	41
1.3 Regeling van de coördinatie	50
2 Keuze van de optimale beheerscontrolestructuur	52
3 Managen van kostencentra	55
1 Besturing van discretionaire kostencentra	56
1.1 Principe	56
1.2 Voordelen en nadelen van discretionaire kostencentra	56
2 Besturing van ‘engineered’ kostencentra	58
2.1 Principe	58
2.2 De eenheidskostprijs als performantiemaatstaf	58

2.3	Activity-based costing	59
2.4	Activity-based budgeting	61
2.5	Activity-based performance measurement	62
2.6	Activity-based management	65
2.7	Time-driven activity-based costing	66
2.8	Integrale kostenbeheersing ('total cost management')	69
2.9	Efficiëntiemeting op basis van niet-financiële prestatimaatstaven	70
2.10	Het waardeketenconcept	71
2.11	Business process re-engineering	72
2.12	Target costing	72
2.13	Interorganisatieel kostenbeheer	75
4	Managen van winstcentra	77
1	Prestatiemeting in een winstcentrum	77
1.1	Metten van de winst	77
1.2	Rapporteringsschema	80
1.3	Aanpassingen van de beheersbare winst	81
2	Soorten winstcentra	82
3	Voordelen en nadelen van winstcentra	82
3.1	Voordelen	82
3.2	Nadelen	83
4	Centralisatie versus decentralisatie van overheadactiviteiten	84
4.1	De keuze tussen centralisatie en decentralisatie	84
4.2	Verdeling van overheadkosten	85
4.3	Shared service agreements	90
4.4	Overheadafdelingen als winstcentra	93
4.5	Uitbesteden van overheadactiviteiten	94
5	Ontwerp van winstcentrumstructuren	95
6	Winstcentra en strategisch gedrag	96
6.1	De volledig op winst gerichte structuur	97
6.2	Alleen de regionale kantoren als winstcentra	99
7	Winstverbeteringsprogramma's	101
7.1	Winstverhoging door herdenken van de waardeketen	101
7.2	Winstverhoging door effectief knelpuntmanagement	101
8	Microwinstcentra als middel tot kostenbeheersing	103
5	Managen van investeringscentra	105
1	Principe	105
2	Prestatiemaatstaven	106
2.1	Bepaling van de 'return on investment' en het residueel inkomen	106



2.2	'Return on investment' versus residueel inkomen	107
2.3	Verbijzondering van activa naar divisies	107
3	Potentieel disfunctioneel gedrag in investeringscentra	110
3.1	Het gebruik van ROI als evaluatiecriterium	110
3.2	Tekortkomingen van financiële methodes voor evaluatie van strategische investeringen	110
4	Hoe investeringscentra sturen naar waardemaximalisatie op lange termijn?	113
4.1	Analyse van aandeelhouderswaarde ('shareholder value analysis')	113
4.2	Value-based management	116
4.3	Het afstemmen van investeringen op de strategie	118
6	Coördinatie van verantwoordelijkheidscentra	121
1	Crossfunctionele teams	121
2	Transferprijsystemen	123
2.1	Transferprijsbepaling op basis van de marktprijs	123
2.2	Transferprijsbepaling op basis van de kostprijs	124
2.3	Transferprijsbepaling op basis van onderhandelingen	126
3	Keuze van het transferprijsstelsel	126
3.1	Winstdeling	127
3.2	'Two-step pricing'	128
3.3	'Two sets of prices'	128
4	Transferprijzen in multinationale ondernemingen	128
<b>Deel 2</b>	<b>Het beheerscontroleproces</b>	<b>131</b>
7	Verloop van het beheerscontroleproces	133
1	Fasen in het beheerscontroleproces	133
1.1	Strategische planning	133
1.2	Programmering	136
1.3	Voorbereiding en goedkeuring van het budget	144
1.4	Resultaatmeting en opvolging van het budget	153
1.5	Verschillenanalyse en rapportering	154
1.6	Evaluatie en beloning	160
2	De techniek van het budgetteren	160
2.1	Het verkoopbudget	160
2.2	Het productiebudget	161
2.3	Het eindvoorraadbudget	161
2.4	Het direct materiaalbudget	161
2.5	Het directe arbeidskostenbudget	162
2.6	Het productieoverheadbudget	162

2.7	Gebudgetteerde kostprijs van de verkochte goederen	163
2.8	Het verkoopkostenbudget	163
2.9	Het administratieve kostenbudget	163
2.10	Het diverse-kosten- en opbrengstenbudget	164
2.11	De geprojecteerde resultatenrekening	164
2.12	Het investeringsbudget	164
2.13	Het kasbudget	165
2.14	De geprojecteerde balans	165
3	Het budget als beleidsinstrument	166
4	Het performantiemodel van Locke en Latham	169
8	Verschillenanalyse en financiële rapportering	173
1	Standaardkosten	174
2	Soorten verschillen	176
2.1	Prijsverschillen	176
2.2	Mixverschillen	176
2.3	Volumeverschillen	176
2.4	Verschillen in vaste kosten	177
2.5	Verschillen in directe materiaalkosten	177
2.6	Verschillen in directe loonkosten	179
2.7	Verschillen in variabele overhead	180
3	Rapportering	180
4	Problemen van disfunctioneel gedrag bij verschillenanalyse	181
5	Slotbemerkingen	183
9	Geïntegreerde prestatiemeting: de ‘balanced scorecard’	185
1	Inleiding	185
2	Waarom een geïntegreerd prestatie-meetsysteem?	185
3	De ‘balanced scorecard’	187
3.1	Hoe ontwikkelt men een ‘balanced scorecard’?	187
3.2	Samengestelde maatstaven	193
3.3	Keuze van de juiste prestatie-indicatoren	194
3.4	Causale relaties tussen prestatiecriteria	196
4	Voordelen en nadelen van de ‘balanced scorecard’	198
4.1	Voordelen	198
4.2	Nadelen	199
5	Implementatie van de ‘balanced scorecard’	200
5.1	Stappenplan bij de implementatie	200
5.2	Voorwaarden voor succesvolle implementatie	202

10	Ontwikkeling van een strategiegerichte organisatie	207
1	Kenmerken van een strategiegerichte organisatie	207
2	Basisprincipes van een strategiegerichte organisatie	208
2.1	De bedrijfsstrategie moet worden vertaald in concrete termen	208
2.2	De organisatie moet maximaal worden afgestemd op de strategie	210
2.3	Iedereen in de organisatie moet bijdragen tot de realisatie van de strategie	212
2.4	Strategievorming moet worden georganiseerd als een continu proces	213
2.5	Management van verandering via effectief leiderschap	214
3	Het belang van groepsparticipatie	215
4	De ‘strategy management’-functie	217
5	Dynamische afstemming van de budgettering op de strategie	218
5.1	‘Initiatives budgeting’	220
5.2	‘Driver-based planning’	222
5.3	Het gebruik van time-driven ABC-modellen	223
5.4	Rolling forecasts	226
6	Integratie van risicobeheer	227
11	Beloning van managers	229
1	Doelstellingen van het beloningssysteem	229
2	Beloningssystemen en managementgedrag	229
3	Vormen van beloning van managers	231
4	Ontwerpparameters van een financieel beloningssysteem	233
4.1	Prestatiecriteria bij bonusbepaling	234
4.2	Voorbeeld van een financieel beloningssysteem	235
5	Effectiviteit van bonussystemen	237
6	Impact van prestatieafhankelijke financiële beloningen op prestatiemotivatie	237
7	Informele beloningen	240
8	Beloningssystemen en vierdegeneratiemanagement	241
<b>Deel 3</b>	<b>De beheerscontrolecultuur</b>	<b>243</b>
12	Beheerscontrole en bedrijfscultuur	245
1	Elementen van de bedrijfscultuur	245
1.1	Waarden en normen	245
1.2	Zichtbaarheid van de bedrijfscultuur	246
2	Ontstaansproces van bedrijfsculturen	248
3	Bedrijfscultuur en maatschappijcultuur	248

4	Cultuur en beheerscontrole	249
5	Creatie van een prestatieverbeterende cultuur	251
6	Bedrijfscultuur en het ontwerp van een beheerscontrolesysteem	251
<b>Deel 4</b>	<b>Het beheerscontrolesysteem</b>	<b>253</b>
13	Ontwerp van een beheerscontrolesysteem	255
1	Inleiding	255
2	Lessen uit 'contingency research'	257
2.1	Beheerscontrole en strategie	257
2.2	Beheerscontrole en de externe omgeving	263
2.3	Beheerscontrole en organisatiestructuur	263
2.4	Beheerscontrole en technologie	265
2.5	Beheerscontrole en managementstijl	265
2.6	Beheerscontrole en cultuur	266
2.7	Beheerscontrole en innovatie	267
3	Beheerscontrolesystemen als een 'package'	268
4	Dynamische aanpassing van beheerscontrolesystemen	270
14	De rol van de controller	273
1	Soorten controllers	273
2	Organisatie van de beheerscontrolefunctie	274
2.1	Plaats van de controller in het organigram	274
2.2	Centralisatie versus decentralisatie van de beheerscontrolefunctie	274
3	Taken van de controller	275
4	De controller versus de thesauriefunctie	277
5	Controlling en maatschappelijk verantwoord ondernemen	279
6	Ethische gedragscode van de controller	282
7	Het 'office of strategy management'	282
	Slotwoord	283
	Literatuur	285