Visies op interne beheersing

Fred de Koning

SAMENVATTING In dit artikel wordt het onderwerp interne beheersing vanuit verschillende invalshoeken benaderd. Daarbij wordt in eerste instantie uitgegaan van de metaforen die Gareth Morgan in zijn fameuze boek *Images of Organization* (1986) gebruikte om verschillende visies op organisaties te beschrijven. Toepassing van deze metaforen op interne beheersing blijkt een gevarieerd beeld op te leveren, maar geen volledig beeld. Daarom worden enkele aanvullende invalshoeken beschreven. De conclusie is dat op deze manier een genuanceerde visie op interne beheersing kan worden verkregen die de mogelijkheid biedt de interne beheersing meer af te stemmen op de specifieke kenmerken van de organisatie. Daarbij doen zich echter nog enkele tegenstrijdigheden voor die afzonderlijk worden besproken.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel suggereert een contingentiebenadering voor interne beheersing. In deze benadering worden de te nemen beheersingsmaatregelen zó gekozen dat zij passen in de context van de organisatie, waarbij onder meer marktpositie, machtsverhoudingen, dynamiek, wijze van aansturing en cultuur een belangrijke rol spelen.

Prof. dr W.F. de Koning RE RA is hoogleraar aan de Business Universiteit Nyenrode en voorzitter van de vakgroep Bestuurlijke Informatieverzorging van de NIVRA-Nyenrode School of Accountancy & Controlling.

1 Inleiding

Interne beheersing kan omschreven worden als de mate waarin en de wijze waarop het management de bedrijfsprocessen onder controle heeft. Interne beheersing is een belangrijk onderdeel van het vak Bestuurlijke Informatieverzorging (BIV). Enkele hoogleraren hebben zelfs voorgesteld dit vak voortaan met de benaming Interne Beheersing aan te duiden¹. Het onderwerp vormt ook een belangrijk aandachtspunt van enkele andere vakken, zoals Management Control en Risk Management. Daarnaast komen beheersingsaspecten aan de orde bij verschillende andere disciplines, waaronder organisatiekunde, sociologie en psychologie, rechtswetenschappen (corporate governance) en informatica. In dit artikel wordt getracht verschillende visies op interne beheersing in kaart te brengen, met elkaar te vergelijken en aan te geven in welke situaties welke beheersingsmaatregelen in aanmerking komen. De metaforen van Morgan (1986) bieden daartoe een eerste aanknopingspunt. Morgan beschreef organisaties², wanneer zij achtereenvolgens benaderd worden als machines, levende organismen, hersenen, culturen, politieke systemen, psychische gevangenissen, voortdurende verandering en middel tot overheersing. De consequenties van deze metaforen komen in successievelijk de paragrafen 2 tot en met 9 aan de orde. In paragraaf 10 worden enkele aanvullende perspectieven beschreven, paragraaf 11 behandelt enkele discussiepunten ten aanzien van de verschillende perspectieven en paragraaf 12 bevat de belangrijkste conclusies.

2 Organisaties als machines

"Set goals and objectives and go for them. Organize rationally, efficiently, and clearly. Specify every detail so that everyone will be sure of the jobs that they have to perform. Plan, organize, and control, control, control". Op deze wijze beschrijft Morgan (1986,

p. 33) treffend de beschouwingwijze van organisaties als machines. Het is dan ook niet verwonderlijk dat deze benadering overheerst in de literatuur over interne beheersing. Het (oorspronkelijke) werk van Starreveld (1970) legt een grote nadruk op procedures en richtlijnen³ en kan dan ook zonder meer tot deze categorie worden gerekend. Merchant (1998) spreekt in dit verband over "action controls", dat wil zeggen beheersingsmaatregelen die bepalen welke acties aan medewerkers wél en welke niet toegestaan zijn. Dat is een typische vorm van de standaardisatie van werkprocessen, het belangrijkste kenmerk van de "machine bureaucracy" van Mintzberg (1983).

Morgan wijst erop dat deze beschouwingwijze alleen toepasbaar is in een stabiele omgeving met duidelijk te definiëren werkprocessen. Het kan leiden tot starheid en gebrek aan flexibiliteit, waardoor organisaties zich moeilijk kunnen aanpassen aan gewijzigde omstandigheden. Bovendien belemmert deze benadering een optimale inzet van de menselijke capaciteiten in de organisatie.

3 Organisaties als organismen

Zeker in meer turbulente omgevingen zullen organisaties in staat moeten zijn zich snel aan te passen aan externe veranderingen. Levende systemen proberen door middel van homeostasis (zelfregeling) een evenwicht met de omgeving te bereiken. Dat concept is door de bioloog Ludwig von Bertalanffy (1976) uitgewerkt in de "General Systems Theory", ook wel systeemleer genoemd.

Een simpele vorm van aanpassing aan de omgeving is het feedbackmechanisme: uitkomsten van een proces worden gemeten, getoetst aan normen en bij afwijking wordt het proces bijgestuurd. Dat is de kern van performance management, dat de afgelopen decennia grote opgang heeft gemaakt. Het startpunt is het benoemen van de kritische succesfactoren van de organisatie. Aan de hand daarvan worden performance-indicatoren bepaald om de prestaties te kunnen meten en te toetsen (Rockart, 1979). Dit zijn de "result controls" van Merchant (1998), die daaraan overigens direct (volgens het Angelsaksische model) prestatiebeloning koppelt.

Deze vorm van interne beheersing wordt wel "cybernetic control" genoemd. Dit is een zeer beperkte toepassing van de systeemleer (Hofstede, 1978). De organisatie wordt feitelijk als gesloten systeem beschouwd, terwijl de systeemleer er juist voor pleit

organisaties te beschouwen als open systeem, dat wil zeggen een systeem dat interacties met de omgeving heeft. Meer geavanceerde vormen van cybernetica maken gebruik van feed forward om te kunnen reageren op mogelijke verstoringen vanuit de omgeving of trachten door middel van buffering verstoringen te dempen of te absorberen (Heylighen en Joslyn, 2001). Bovendien kan naast "single loop learning" ook "double loop learning" worden onderkend (Argyris en Schön, 1978). Daarbij wordt bij gemeten afwijkingen ook de norm ter discussie gesteld. Op die manier kan worden voorkomen dat men blijft sturen op een inmiddels achterhaalde norm.

4 Organisaties als hersenen

Flexibiliteit van organisaties kan ook worden bereikt door het zelforganiserend en lerend vermogen in organisaties te stimuleren. Morgan legt daarbij een relatie met hersencellen, die als kenmerken hebben dat zij niet centraal worden aangestuurd, zich voortdurend vernieuwen en in principe elkaars taken kunnen overnemen. Deze beschouwingwijze past in de opvattingen van de jaren '80 en '90, waarin empowerment van medewerkers door veel organisatiekundigen als een belangrijk doel werd gezien. Zo wees Handy (1995) erop, dat de gelaagde, bureaucratische organisatiestructuur strijdig is met de culturele voorkeuren van de moderne mens. Mensen worden tegenwoordig beter opgeleid en zijn mondig geworden. Daarom moeten zij meer verantwoordelijkheid krijgen.

Volgens Morgan hebben ontwikkelingen in de richting van meer flexibele organisaties met zelfsturende eenheden ingrijpende consequenties voor de verdeling van macht en de beheersing binnen de organisatie en worden zij vaak tegengehouden door de machthebbers, die bang zijn hun greep op de organisatie te verliezen. Simons (1995) suggereerde als oplossing voor het dreigende gebrek aan beheersing bij empowerment vier "levers of control". De eerste hendel bestaat uit de "diagnostic control systems", een vorm van cybernetic control, een beheersingsvorm die volgens Simons in beperkte mate en met beleid ingezet moet worden. Daarnaast introduceerde hij de "belief systems", die erop gericht zijn alle medewerkers dezelfde doelstellingen en waarden te laten nastreven, de "boundary systems", die de grenzen van het toelaatbare aangeven en de "interactive control systems", die als doel hebben strategische informatie in de organisatie te delen en discussie daarover te faciliteren.

5 Organisaties als culturen

Een belangrijke bijdrage van het COSO-model (1992) aan het denken over interne beheersing is de introductie van het begrip "control environment" als één van de vijf componenten van de internal control. De control environment legt als het ware de basis voor de interne beheersing. Het gaat daarbij met name om: integriteit, ethische waarden en deskundigheid van de medewerkers van de organisatie alsmede de filosofie en stijl van optreden van het management (de "tone at the top"). De beursschandalen uit het begin van de 21e eeuw (Enron, WorldCom, Tyco, Adelphia, Ahold, Parmalat, et cetera.) hebben het belang van de organisatiecultuur⁴ in het kader van de interne beheersing nog eens onderstreept.

Organisatiecultuur wordt door Schein (1990) omschreven als de fundamentele aannames van een groep om externe en interne afstemmingsproblemen te kunnen oplossen. Hofstede (1994) kent de organisatiecultuur een voorspellende waarde voor de ontwikkeling van de financiële positie van de onderneming toe. Hij definieert organisatiecultuur als: "het psychologische eigenkapitaal van een bedrijf, waaruit men kan voorspellen hoe het financiële eigenkapitaal er over vijf jaar uit zal zien". Merchant (1998) onderscheidt als één van de door hem onderscheiden beheersingsvormen de "cultural controls", waaronder hij verstaat het stimuleren van wederzijds toezicht van medewerkers (dat wil zeggen sociale druk) om individuen bij te sturen, die zich afwijkend gedragen ten opzichte van de normen en waarden in de organisatie.

Het kan niet ontkend worden dat de organisatiecultuur en met name de ethische waarden en integriteit binnen een organisatie van eminent belang zijn voor het niveau van interne beheersing. Het evalueren en - zo nodig - bijsturen van de organisatiecultuur is echter niet eenvoudig. Het is duidelijk niet toereikend om alleen maar vast te stellen dat de organisatie over een gedragscode beschikt. Op de "Code of Conduct" van Enron was niets aan te merken, maar helaas was verzuimd deze code in de organisatie tot leven te brengen.

Uit onderzoek van Cools (2006) komen enkele in dit verband relevante zaken naar voren, die wél eenvoudig meetbaar zijn, waaronder de beloningstructuur van het (top)management. Zo bleken bestuursvoorzitters van ondernemingen die jaarcijfers gemanipuleerd hebben te beschikken over bijzonder riant

optieregelingen. De waarde daarvan was gemiddeld tien keer zo hoog als bij niet-manipulerende ondernemingen. Daarnaast waarschuwt Cools voor topmanagers die zich committeren aan uitzonderlijke groei-doelstellingen en topmanagers die narcistisch gedrag of "zonnekoninggedrag" vertonen.

6 Organisaties als politieke systemen

Macht speelt niet alleen binnen de politiek, maar ook binnen ondernemingen en andere organisaties een belangrijke rol. Dat heeft zondermeer zijn invloed op de interne beheersing. Volgens Pfeffer en Salancik (2003) zijn veel organisaties sterk afhankelijk van marktpartijen die schaarse productiemiddelen kunnen leveren. Deze leveranciers kunnen daardoor een zekere beheersing uitoefenen over de organisatie. Pfeffer en Salancik noemen dat de "external control of organizations". Die kan zo ver gaan dat zelfs ingegrepen wordt in de interne beheersing van de organisatie⁵.

Daarnaast kan ook binnen organisaties sprake zijn van schaarse productiemiddelen, zoals schaarse kennis of vaardigheden. Het bezit daarvan leidt eveneens tot macht. Pfeffer en Salancik zien organisaties dan ook als coalities van groepen met eigen belangen, die op quasi-markten onderhandelen over invloed en beheersing. Het management is belast met de afstemming tussen deze coalities en de oplossing van conflicten, die daarbij kunnen optreden. Het formaliseren van macht en beheersing kan een middel zijn om machtsblokken te doorbreken. Dat leidt tot meer stabiliteit en voorspelbaarheid. Organisaties worden daardoor echter minder flexibel en kunnen minder goed reageren op veranderingen in hun omgeving.

7 Organisaties als psychische gevangenissen

Mensen hebben de neiging verstrikt te raken in door henzelf bedachte concepten. Plato heeft dit in zijn werk "Politeia" geïllustreerd aan de hand van de categorie van de gevangenen in de grot. De gevangenen zitten hun hele leven al in de grot vastgeketend en kunnen alleen schaduwen van de werkelijkheid waarnemen. Zij gaan deze schaduwen als de werkelijkheid beschouwen. Als zij vrijgelaten zouden worden, zouden zij de beelden van de buitenwereld niet kunnen plaatsen. Zij zouden schrikken en weer de grot in vluchten. Morgan beschrijft hoe managers op een vergelijkbare manier verstrikt kunnen raken in een "psychische gevangenis", van waaruit zij een verwrongen beeld van de werkelijkheid krijgen.

In dit verband is het fenomeen "groupthink" van belang. Janis (1972) omschreef dit als een eensgezinde manier van denken van leden van een coherente groep, waarbij men niet meer openstaat voor veranderingen in de omgeving of andere signalen dat het beeld van de werkelijkheid bijgesteld moet worden. Dit verschijnsel blijkt zich in groepen regelmatig voor te doen en speelde waarschijnlijk ook een grote rol bij enkele van de notoire beurschandalen, waaronder Enron, Tyco en Ahold.

Janis vermeldt de volgende symptomen van groupthink:

- een gedeelde illusie van onkwetsbaarheid die leidt tot overdreven optimisme en het nemen van excessieve risico's;
- collectieve inspanningen om onwelgevallige signalen weg te wuiven;
- geen enkele twijfel aan de moraliteit van de groep;
- het afschilderen van tegenstanders als te zwak en te dom om een serieuze bedreiging te kunnen vormen;
- het uitoefenen van druk op ieder groepslid dat een afwijkend standpunt heeft;
- het tegenhouden van informatie die de zelfvoldaanheid van de groep zou kunnen ondermijnen.

Een belangrijke vraag is hoe een dergelijke riskant groepsproces gesignaleerd kan worden en wat eraan gedaan kan worden. Atkinson (2002) suggereert dat een leider (in casu een voorzitter van de Raad van Bestuur) groupthink zou kunnen voorkomen door bij de besluitvorming nadrukkelijk kritiek en afwijkende meningen aan te moedigen. Zo zou de leider zijn eigen voorkeuren pas kenbaar moeten maken, nadat de andere groepsleden hun mening hebben gegeven. Ook zou men een bereikte consensus door externe experts kunnen laten bekritisieren of één van de bestuursleden voor "advocaat van de duivel" kunnen laten spelen.

8 Organisaties als voortdurende verandering

In een dynamische omgeving zijn organisaties gedwongen zich regelmatig aan te passen aan gewijzigde omstandigheden. Dat kan betekenen dat ook de interne beheersing voortdurend aangepast moet worden en mogelijk zelfs achter de ontwikkelingen aanloopt. Zo signaleerde Hammer (1990), dat het gebruik van geautomatiseerde informatiesystemen ertoe kan leiden dat ook de bedrijfsprocessen aangepast moeten worden om de systemen optimaal te kunnen benutten. Hij noemde dat Business Process Re-engineering (BPR).

Kettinger en Grover (1995) gaan nog een stap verder. Zij besteden niet alleen aandacht aan het ontwerp van nieuwe processen, maar ook aan de implementatie daarvan. Zij hanteren daarvoor de benaming Business Change Management (BCM). Voor veranderingen moet draagvlak gecreëerd worden. BCM vraagt dan ook om actief en participierend leiderschap. De veranderingen kunnen zich overigens uitstrekken van stapsgewijze verbetering van (deel)processen tot een compleet nieuw ontwerp van de bedrijfsprocessen.

Earl, Sampler en Short (1995) onderkennen vier strategieën ten aanzien van BPR:

- 1 De technische strategie, gericht op verbetering in de werkprocessen, een soort "AO"-benadering⁶.
- 2 De systeemstrategie, gericht op benutting van de mogelijkheden die geboden worden door nieuwe informatiesystemen, waaronder ERP-systemen.
- 3 De bureaucratische strategie, gericht op optimalisatie van primaire processen door aanpassingen in de procesinfrastructuur met bijbehorende ICT-ondersteuning, procedures en prestatie maatstaven.
- 4 De ecologische strategie, dat wil zeggen een holistische en cultuurgerichte benadering, die leidt tot nieuwe overkoepelende managementprocessen, waarbinnen andere vormen van BPR gestimuleerd worden.

Het spreekt voor zich dat naarmate het herontwerp van processen ingrijpender is, er meer noodzaak zal zijn de interne beheersing daarop af te stemmen. Echter, interne beheersing is vaak niet de eerste prioriteit van het management en kan daardoor achterlopen op de wijzigingen in werkprocessen, zoals bijvoorbeeld regelmatig blijkt bij de implementatie van ERP-systemen (De Koning, 2004b).

Daarnaast zal ook het wijzigingsproces zelf beheerst moeten worden. De specificaties van het "change management" van ITIL⁷ worden tegenwoordig vaak als richtsnoer genomen voor de beheersing van wijzigingen in de ICT-omgeving. Wijzigingen van werkprocessen kunnen in principe op een vergelijkbare manier beheerst worden. De meer ingrijpende wijzigingen zullen als project beschouwd moeten worden. Voor de beheersing daarvan kan gebruik gemaakt worden van technieken voor projectmanagement, inclusief de daarbij behorende risicoanalyses.

9 Organisaties als middel tot overheersing

De voortbrenging van goederen en diensten vindt in de Westerse wereld in belangrijke mate plaats bij zelf-

standig opererende ondernemingen. De vrijemarkteconomie heeft voor- en nadelen. Een voordeel is dat deze wijze van voortbrenging in een groot deel van de wereld welvaart heeft gebracht. Een nadeel is dat ondernemingen in hun winststreven werknemers onder zware (sociale) druk kunnen zetten om prestaties te leveren, waardoor stress en ziekten kunnen ontstaan. Bepaalde vormen van interne beheersing (bijvoorbeeld een sterke nadruk op het meten en belonen van prestaties) kunnen daaraan bijdragen. Bovendien worden multinationale ondernemingen steeds machtiger, financieel gezien vaak machtiger dan (kleinere) staten. Deze macht onttrekt zich aan de democratische controle en zou misbruikt kunnen worden ten nadele van het milieu en de sociale rechtvaardigheid in de wereld. Morgan noemt dat "the ugly face" van organisaties.

Ook om andere redenen kan men zich zorgen maken over het functioneren van de vrijemarkteconomie. Zo heeft Bowman (1980) aangetoond dat er – anders dan men zou verwachten – een negatieve correlatie bestaat tussen resultaat en risico (gedefinieerd als variabiliteit in resultaten). Oviatt en Bauerschmidt (1991) onderzochten mogelijke verklarende variabelen voor de combinatie van hoge winstgevendheid en laag risico. Eén van de belangrijkste verklarende variabelen bleek het aantal concurrerende ondernemingen in de bedrijfstak te zijn⁸. De concentratietendens, die zich in veel markten heeft voorgedaan en zich nog steeds voordoet, zou de zogenaamde "Bowman paradox" weleens kunnen versterken. Het valt echter buiten het bestek van dit artikel daar dieper op in te gaan.

10 Andere visies op interne beheersing

De metaforen van Morgan bieden de mogelijkheid het onderwerp interne beheersing vanuit diverse invalshoeken te beschouwen. Er zijn echter nog andere beschouwingswijzen ten aanzien van interne beheersing mogelijk.

Zo wijst Morgan er zelf al op dat organisaties *informatiesystemen, communicatiesystemen en besluitvormingsystemen* zijn. Met de opkomst van de ICT ter ondersteuning en aansturing van bedrijfsprocessen en het gebruik van managementinformatie als een belangrijke basis voor de interne beheersing is er steeds meer aandacht gekomen voor de doelgerichtheid en betrouwbaarheid van deze informatie (De Koning, 1997). Dat heeft geleid tot een geheel nieuwe beroepsgroep, de EDP-auditors of IS-auditors⁹. Deze specialisten hebben organisaties jarenlang moeten wijzen op

het belang van een goede beheersing van informatiesystemen. Inmiddels lijken zij daar voor een belangrijk deel in geslaagd te zijn (wellicht met enige hulp van SOX¹⁰). Hun belangrijkste hulpmiddel, de "Control Objectives for Information and related Technology" (COBIT), wordt tegenwoordig vrij algemeen gezien als de standaard voor de beheersing van ICT. Zo verwijst Philips in het jaarverslag over 2006 naar COBIT als standaard voor ICT-controls¹¹. Opvallend is dat daarbij ook verwezen wordt naar het ERP-pakket SAP met zijn "embedded, automated controls".

ERP-systemen gaan dan ook een steeds belangrijker rol spelen in de interne beheersing. Veel organisaties kunnen worden beschouwd als *logistieke systemen*. Starreveld (1970) baseerde een belangrijk deel van zijn interne beheersingsraamwerk op een indeling van organisaties naar logistieke functies (de vermaarde "typologie"¹²). Zijn indeling staat gedeeltelijk nog overeind, zij het dat er inmiddels modernere benamingen zijn voor de door hem onderscheiden typen productiehuishoudingen, zoals engineer to order, make to order, assemble to order en make to stock (Hallgren en Olhager, 2006). Veel ERP-pakketten beschikken over afzonderlijke modules ter ondersteuning van deze productietypen. Het gaat in feite om de plaats van het zogenaamde Klantorderontkoppelepunt¹³ in het productieproces, vanaf welk punt productie volgens specificaties van afnemers plaatsvindt en standaardisatie van werkprocessen minder goed mogelijk is, wat uiteraard gevolgen heeft voor de interne beheersing.

De te leveren goederen en diensten dienen aan kwaliteitseisen te voldoen. Veel organisaties hebben hun bedrijfsprocessen laten certificeren volgens *standaarden voor kwaliteitssystemen*, zoals het INK-model¹⁴ of ISO 9001:2000¹⁵. Pruijm (2006) begrijpt niet dat vrijwel alle ondernemingen die moeten voldoen aan SOX of Tabaksblat hebben gekozen voor COSO als raamwerk voor de interne beheersing. Naar zijn idee bieden het EFQM¹⁶-model en de Nederlandse variant daarop (het INK-model) een beter alternatief. De kwaliteitsmodellen hebben zeker een relatie (of overlapping) met interne beheersing, vooral in de sfeer van "action controls". Zij zijn echter niet specifiek gericht op belangrijke doelstellingen van interne beheersing, zoals "reliability of financial information" en "compliance with applicable laws and regulations" (COSO, 1992).

Organisaties kunnen ook gezien worden als een *bron van risico's*. Deze benadering heeft de laatste jaren

opgang gemaakt, mede door de beursschandalen uit het begin van deze eeuw. Het COSO-rapport uit 1992 introduceerde "risk assessment" als één van de vijf componenten van het interne beheersingsraamwerk. In het nieuwe COSO Enterprise Risk Management - Integrated Framework uit 2004 krijgt risk management de aandacht in meerdere componenten. Het COSO ERM Framework wordt wel als de de-facto standaard voor Enterprise Risk Management beschouwd. Veel organisaties hebben dit nieuwe raamwerk inmiddels geadopteerd, hetgeen inhoudt dat risico's in kaart gebracht moeten worden en risicoreacties (vermijden, beperken, delen of accepteren) bepaald moeten worden. Wordt gekozen voor beperking van risico's, dan zullen veelal beheersingsmaatregelen getroffen moeten worden.

Niet alle organisaties hebben even goede ervaringen met het COSO ERM Framework opgedaan. Richter Quinn (2006) signaleert onder meer de volgende punten van kritiek:

- ten onrechte gebaseerd op het oude COSO Framework;
- nogal vaag, waardoor de implementatie risico's met zich meebrengt;
- te simplistisch en beschouwend;
- de visie van een accountant op risk management.

Ook in wet- en regelgeving wordt tegenwoordig aandacht besteed aan interne beheersing, als zijnde een belangrijk aspect van corporate governance. De daarop gebaseerde wet- en regelgeving is vooral gericht op bescherming van de *belangen van aandeelhouders*. Section 303 en 404 van SOX vereisen een oordeel van het management ("the signing officers") over de goede werking ("effectiveness") van het systeem van interne beheersing. Section 404 verplicht bovendien de accountant het oordeel van het management te toetsen. De Code Tabaksblat¹⁷ vraagt een "op de vennootschap toegesneden intern risicobeheersings- en controlesysteem"¹⁸, waarvan het bestuur moet verklaren dat het "adequaat en effectief" is.

Naast het perspectief van de aandeelhouder lijkt ook het *perspectief van de werknemer* van belang. Merchant (1998) noemt als aparte categorie beheersingsmaatregelen de "personnel controls". Deze beheersingsmaatregelen moeten waarborgen dat de medewerker weet wat de organisatie van hem of haar verlangt, dat hij of zij over voldoende hulpmiddelen (waaronder opleiding en informatie) beschikt en dat hij of zij aan zelfcontrole ("self-monitoring") doet.

Veel organisaties (met name in de dienstverlenende sector) zijn tegenwoordig sterk afhankelijk van de

kwaliteiten en inzet van hun medewerkers. Er is dus alle reden om bijzondere aandacht te besteden aan het functioneren van medewerkers en daar beleid op te voeren. Het is dan ook opmerkelijk dat de standaard "Balanced Scorecard" van Kaplan en Norton (1992) geen "medewerkerperspectief" bevat. Het staat overigens iedere gebruiker van de balanced scorecard vrij dit perspectief toe te voegen¹⁹.

11 Discussiepunten

De verschillende benaderingswijzen van interne beheersing leiden tot enkele tegenstrijdigheden of dilemma's, die in deze paragraaf nader worden besproken.

Het vakgebied interne beheersing heeft van oudsher de neiging gehad om organisaties als machines te beschouwen. Speklé (2002) onderscheidt twee varianten van "machine control": de gedrag- of procesgeoriënteerde variant en de uitkomst- of resultaatgerichte variant. De procesgeoriënteerde variant past goed bij stabiele organisaties met duidelijk te definiëren werkprocessen. Volgens Morgan (1986) zullen organisaties zich in minder voorspelbare omgevingen meer gaan richten op de beheersing van de resultaten van de bedrijfsprocessen.

Resultaatgerichte maatregelen, ook wel de cybernetische regelkring genoemd, zijn echter niet in alle omstandigheden goed toepasbaar. Hofstede (1978) noemt drie voorwaarden waaraan moet worden voldaan om op basis van (negatieve) feedback te kunnen bijsturen: de output moet meetbaar zijn, er moeten normen zijn om de output aan te toetsen en het moet mogelijk zijn te interveniëren in het proces (met andere woorden: te kunnen bijsturen). Wordt niet aan deze criteria voldaan, dan blijft volgens Hofstede alleen "political control" als beheersingsvorm over. Beslissingen worden dan genomen op basis van subjectieve oordelen en onderhandeling.

Speklé (2002) houdt ook rekening met de marktpositie van ondernemingen. In geval van een hoge mate van specificiteit van activa en dus van een verminderde marktwerking zal er sprake zijn van een striktere interne beheersing op basis van interne of administratieve standaarden. Bij een betere marktwerking kan gekozen worden voor beheersing op afstand aan de hand van marktgerelateerde performancstandaarden. De tucht van de markt zal dan kostenbeheersing en efficiency afdwingen. De eerder vermelde Bowman-paradox suggereert echter dat de marktwerking niet altijd optimaal is.

Henri (2006) stelde vast dat cybernetische beheersing gebaseerd op prestatiemeting een negatief effect heeft op marktoriëntatie, ondernemerschap, innovatie en het leervermogen van de organisatie, dat wil zeggen essentiële vaardigheden om zich aan te kunnen passen aan gewijzigde omstandigheden. Een interactieve benadering van prestatiemeting blijkt daarentegen deze vaardigheden te stimuleren. Daartoe zou gebruik gemaakt kunnen worden van de "interactive control systems" van Simons (1995).

De "interactive control systems" maken deel uit van de door Simons gepresenteerde "levers of control", die bedoeld zijn om een gebrek aan interne beheersing bij empowerment te compenseren. De door Simons voorgestelde differentiatie in beheersingsmiddelen is een waardevolle aanvulling op het palet van de interne beheersing, maar desalniettemin kunnen de doelstellingen van empowerment en interne beheersing nog steeds conflicteren. De laatste jaren lijkt de slinger door te slaan richting interne beheersing, met name door de eisen die vanuit wet- en regelgeving worden gesteld.

De recente wet- en regelgeving op het gebied van corporate governance heeft geleid tot enorme kosten voor het bedrijfsleven. Hartman (2007) becijfert dat de kosten van corporate governance voor een beursgenoteerde onderneming met minder dan \$ 1 miljard omzet in 2006 171 procent hoger lagen dan in 2001, dus vóórdat SOX van kracht werd. De doelstelling van SOX was schandalen à la Enron en WorldCom te voorkomen. In dat licht bezien kan men zich afvragen of bijvoorbeeld het uitgebreid documenteren en testen van operationele beheersingsmaatregelen, zoals ICT controls, wel zo zinvol is. Bij de meeste beurschandalen kon immers geconstateerd worden dat een gebrek aan integriteit van de hoogste leiding de eigenlijke oorzaak van de beheersingsproblemen was.

Bovendien kan men zich afvragen of een terugkeer naar procesgeoriënteerde beheersingsmaatregelen, die door de nieuwe wet- en regelgeving wordt gestimuleerd, niet strijdig is met andere ontwikkelingen. Mintzberg (1983) wees er al op, dat standaardisatie van werkprocessen niet het juiste coördinatiemechanisme is voor een professional bureaucracy. Veel organisaties, met name in de dienstverlenende sector, behoren tegenwoordig tot die categorie. Toenemende formalisering en bureaucratisering kan averechts werken op de vaardigheden die een onderneming nodig heeft om zich voortdurend aan gewijzigde marktomstandigheden aan te kunnen passen.

De recente wet- en regelgeving leidt in samenhang met de opkomst van het COSO ERM Framework tot uitgebreide inventarisatie en analyse van risico's. Dat zal ongetwijfeld leiden tot een betere interne beheersing. Het is echter de vraag of de gehele interne beheersing vanuit risico's opgezet moet worden. Dat kan leiden tot een gefragmenteerde benadering van de interne beheersing: voor ieder risico moet een maatregel gevonden worden. Wellicht is het beter eerst de algemeen geaccepteerde maatregelen van interne beheersing toe te passen (zoals het toewijzen van verantwoordelijkheden, planning en budgettering, performance management, etc.) en pas daarna als een soort "proof of the pudding" na te gaan of alle relevante risico's in voldoende mate zijn afgedekt.

12 Conclusies

De metaforen van Morgan (1986) blijken goed bruikbaar te zijn om het onderwerp interne beheersing vanuit verschillende invalshoeken te benaderen. Aanvullend daarop worden in dit artikel de volgende beschouwingswijzen voorgesteld:

- organisaties als informatiesystemen
- organisaties als logistieke systemen
- de invalshoek kwaliteit
- de invalshoek risico
- het aandeelhoudersperspectief ("corporate governance")
- het medewerkerperspectief

De metaforen en aanvullende perspectieven bieden de mogelijkheid het onderwerp interne beheersing genuanceerd te benaderen en de interne beheersing meer in lijn te brengen met omstandigheden en gemaakte keuzes voor de aansturing van organisaties en de bedrijfsprocessen. Dat leidt soms tot tegenstrijdigheden. Dit artikel pretendeert dan ook niet eenduidige oplossingen voor beheersingsproblemen aan te reiken. Het doel van dit artikel is slechts om de gedachtevorming over interne beheersing en de effecten daarvan te stimuleren. ■

Geraadpleegde literatuur:

- Argyris, C. en D. Schön (1978), *Organizational Learning: A theory of action perspective*, Addison-Wesley, Reading MA.
- Atkinson, A. (2002), Measure for measure, *CMA Management*, vol. 76, no. 6, September, pp. 23-27.
- Bertalanffy, L. von (1976), *General System theory: Foundations. Development, Applications*, New York: George Braziller, revised edition.
- Bowman, E.H. (1980), A risk/return paradox for strategic management, *Sloan Management Review*, vol. 21, no. 3, pp. 27-31.
- Cools, K. (2006), *Controle is goed, vertrouwen nog beter*, Van Gorcum, Assen.
- COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission (1992), *Internal Control – Integrated Framework*, New York; zie: www.coso.org.

COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*; zie: www.coso.org.

Earl, M. J., J.L. Sampler en J.E. Short (1995), Strategies for Business Process Reengineering: Evidence from field studies, *Journal of Management Information Systems*, vol. 12, no. 1, Summer, pp. 31-57.

Hallgren, M. en J. Olhager (2006), Differentiating manufacturing focus, *International Journal of Production Research*, vol. 44, nos. 18-19, September-October, pp. 3863-3878.

Hammer, M. (1990), Reengineering work: don't automate, obliterate, *Harvard Business Review*, vol. 68, no. 4, July-August, pp. 104-112.

Handy, C. (1995), *Gods of Management, the changing work of organisations*, Arrow Books Ltd.

Hartman, Th. E. (2007), The continued costs of being a public company, *The Corporate Board*, vol. 68, no. 167, November-December, pp. 13-16.

Heyligen, F. en C. Joslyn (2001), Cybernetics and second-order cybernetics", in: R.A. Meyers (ed.), *Encyclopedia of physical science & technology* (3rd ed.), Academic Press, New York.

Henri, J.-F. (2006), Management control systems and strategy: A resource-based perspective, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no. 6, pp. 529-558.

Hofstede, G. (1978), The poverty of management control philosophy, *Academy of Management Review*, vol. 3, no. 3, July, pp. 450-461.

Hofstede (1994), G., *Allemaal andersdenkenden*, Uitgeverij Contact, Amsterdam.

IT Service Management Forum (2007), *An introductory overview of ITIL® V3*, ITSMF Ltd.

Janis, I.L. (1972), *Victims of groupthink*, Houghton Mifflin Company, Boston.

Kaplan, R.S. en D.P. Norton (1992), The Balanced Scorecard – Measures that drive performance, *Harvard Business Review*, vol. 70, no. 1, January-February, pp. 71-79.

Kettinger, W.J. en V. Grover (1995), Toward a theory of business process change management, *Journal of Management Information Systems*, vol. 12, no. 1, pp. 9-30.

Koning, W.F. de (1997), *Informatie voor de beheersing van bedrijfsprocessen, een studie naar doelgerichtheid en betrouwbaarheid van management-informatie*, dissertatie, Erasmus Universiteit Rotterdam.

Koning, W.F. de (2004a), Bestuurlijke informatieverzorging of interne beheersing, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 7/8, juli/augustus, pp. 343-347.

Koning, W.F. de (2004b), ERP-implementaties; managementprobleem of softwareprobleem?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 10, oktober, pp. 435-444.

Merchant, K.A. (1998), *Modern management control systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.

Mintzberg, H. (1983), *Structures in fives: designing effective organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.

Morgan, G. (1986), *Images of Organization*, Sage Publications, Beverly Hills.

Oviatt, B.M. en A.D. Bauerschmidt (1991), Business risk and return: a test of simultaneous relationships, *Management Science*, vol. 37, no. 11, November, pp. 1405-1423.

Pfeffer, J. en G.R. Salancik (2003), *The external control of organizations*, Stanford Business Books, Stanford Ca.

Prujm, R.A.M. (2006), *De fall-out van de boekhoudschandalen*, Baarle-Nassau.

Richter Quinn, L. (2006), COSO at a crossroad, *Strategic Finance*, vol. 88, no. 1, July, pp. 42-49.

Rockart, J.F. (1979), *Chief executives define their own data needs*, Harvard Business Review, vol. 57, no. 2, March-April, pp. 81-93.

Schein E. (1990), Organizational culture, *American Psychologist*, vol. 45, no. 2, pp. 109-119.

Simons, R. (1995), Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, vol. 73, no. 2, March-April, pp. 80-88.

Spèklé, R.F. (2002), Variëteit in management controlstructuren. Een transactiekostenperspectief, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, no. 9, september, pp. 409-417.

Starreveld, R.W. (1970), *Leer van de administratieve organisatie, Deel I: Algemene grondslagen*, Samsom, Alphen aan den Rijn.

Noten

- 1 Voor een beschouwing hierover zie De Koning (2004a).
- 2 Zowel ondernemingen als non-profit en overheidsorganisaties.
- 3 "...willen wij nog eens duidelijk uitspreken, dat het zwaartepunt van de interne controle in de regel zal moeten liggen bij de *functiescheidingen*." Starreveld (1970), p. 149.
- 4 Deze beurschandalen tonen overigens ook aan dat het COSO-model toen nog weinig effect had gesorteerd.
- 5 Denk bijvoorbeeld aan franchisenemers en autodealers.
- 6 AO = Administratieve Organisatie, de voorloper van Bestuurlijke Informatieverzorging en sterk gericht op de inrichting van werkprocessen.
- 7 IT Service Management Forum (2007). ITIL is een set "best practices" voor service management, het proces "change management" is een onderdeel van de "service transition stage".
- 8 Andere belangrijke verklarende variabelen zijn groei van de onderneming en groei van de bedrijfstak.
- 9 IS-auditors = Information Systems Auditors
- 10 Officieel: "Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002", in de wandeling SOX genoemd naar de indieners van het wetsvoorstel: de heren Sarbanes en Oxley.
- 11 Philips, Annual Report 2006, p. 86.
- 12 Een indeling naar bedrijfstypen, gebaseerd op de mogelijkheden om het verband tussen "bpgesofferde en verkregen waarden" te kunnen leggen.
- 13 Customer Order Decoupling Point (CODP).
- 14 Een model van het Instituut Nederlandse Kwaliteit, <http://www.ink.nl/public>.
- 15 International Organization for Standardization, http://www.iso.org/iso/iso_catalogue.htm.
- 16 Een model van de European Federation for Quality Management (EFQM), http://www.efqm.org/uploads/introducing_english.pdf.
- 17 Officieel: De Nederlandse corporate governance code (2003).
- 18 Dit suggereert een worsteling met de begrippen interne controle, interne beheersing en risk management.
- 19 Een andere toevoeging zou kunnen zijn: het maatschappelijk perspectief.