Boekbespreking

Drs. A. T. M. Ballemans

Performance measurement geëvalueerd

Uitgegeven door de Stichting Moret Fonds, 1990.
ISBN 90 72898 04 4

De Stichting Moret Fonds heeft onder meer tot doel de resultaten van wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de financieel-economische wetenschappen in brede kring bekend te maken. Eén van de initiatieven van de stichting is het opzetten van de Moret Scriptie Reeks, waarin doctoraal scripties op het boven aangegeven terrein voor een breder publiek toegankelijk gemaakt worden. Het onderhavige boek is de vierde uitgave in deze reeks.

Uitgangspunt van het betoog van Ballemans is de vraag naar de meetbaarheid van de bijdrage van bedrijfsonderdelen aan de ondernemingswinst van Philips. De Philips-organisatie wordt echter gekenmerkt door meer dan één organisatieverdeling: de geografische bevoegdheidsverdeling (nationale organisaties), de produktgeoriënteerde verdeling (produktdivisies) en de functionele sectoren. De probleemstelling is in deze publikatie beperkt door een keuze voor functionele sectoren binnen Philips. De schrijver heeft het zich met deze keuze niet gemakkelijk gemaakt, omdat het vraagstuk van de invloed van lokale besluitvorming op resultaten van de gehele organisatie het meest complex naar voren komt binnen functionele structuren. Het probleem van beslissingen die in de lokale situatie optimaal lijken maar voor de organisatie als geheel suboptimaal kunnen zijn, ('goal congruence') komt sterker naar voren naarmate de lokale beslissing verder afstaat van het ondernemingsresultaat en de onderlinge afhankelijkheden (lees: complexiteit) toenemen in aantal en aard (diversiteit) en de omgevingsonzekerheid stijgt.

In het tweede hoofdstuk wordt vanuit de literatuur het begrip 'performance measurement' toegelicht. Daarbij wordt een onderscheid aangebracht tussen 'managerial' en 'economic performance', waarbij de economic performance in deze publikatie het accent krijgt. De tweedeling van Mintzberg ('workflow interdependencies' en 'process interdependencies') wordt vervolgens gebruikt om aan te tonen dat prestatiemeting eenvoudiger te realiseren is binnen produktgeoriënteerde structuren dan in functioneel georiënteerde structuren.
De schrijver tracht een eerste aanzet tot oplossing te geven door winst te definiëren in termen van kritische succesfactoren (KSF'en) waarbij, in aansluiting daarop, een stelsel van prestatie-indicatoren meer gedetailleerde planning en control mogelijk moet maken. De achtergrond daarbij is dat KSF'en op het niveau van de business-unit gedefinieerd worden, omdat het doorgaans bondige vertalingen van marktbewegingen zijn, terwijl prestatie-indicatoren interne sturing van activiteiten mogelijk moeten maken. Voor zover de aansluiting tussen KSF'en en prestatie-indicatoren in organisatorische zin lukt, is een brug geslagen tussen de produktstructuur en functionele structuur.

In hoofdstuk 3 wordt een korte introductie gegeven van de meting van de 'economic performance' bij Philips: de 'return on total assets' (ROTA). Op schematische wijze wordt de ROTA als een Du Pont Chart verder gesegmenteerd in deelratio's naar functionele sectoren: ontwikkeling, fabricage en verkoop (voor Philips als geheel).

Het vierde hoofdstuk is geheel gewijd aan de bepaling van KSF'en en de daarop aansluitende prestatie-indicatoren. De volgorde die daarbij gehanteerd wordt is dat de bewegingen in de markteisen leiden tot technologische ontwikkelingen en aanpassing van de produktiemethoden om vervolgens de organisatiestructuur te beïnvloeden.

Geheel in lijn met recente literatuur worden marktbewegingen in de tijd geplaatst: efficiency en prijsconcurrentie (tot de jaren zeventig), produktkwaliteit (jaren zeventig), assortimentsbreedte en verkorting van produktlevenscycli (jaren tachtig) en uniekheid van produkten (eind jaren tachtig). De schrijver gaat zelfs nog een stap verder door deze ontwikkelingen in de tijd af te zetten tegen de bedrijfsresultaten van Philips, waarbij de conclusie getrokken wordt dat de bedrijfsresultaten sterk reageren op de genoemde marktbewegingen. Deze analyse, alhoewel op zich interessant, lijkt bij nader inzien wat erg eenvoudig. Te denken valt aan andere resultaatbeïnvloedende factoren als conjuncturele ontwikkelingen, het feit dat bewegingen van markteisen in elke produktmarkt en geografische markt eigen kenmerken en snelheden kent en het feit dat de gerapporteerde winst als uitgangspunt (substantiële stelselwijzigingen)[1] genomen is.
De vertaling van de gesignaleerde KSF'en naar prestatie-indicatoren ligt dan verder voor de hand: prijsconcurrentie vertaalt zich in efficiency-streven, kwaliteit wordt vormgegeven door kwaliteitsbeheersing, assortimentsverbreding en -verdieping wordt omgezet in een flexibiliteitseis en uniekheid van produkten wordt gekoppeld aan innovativiteit.
Met name de eisen van flexibiliteit en innovatief vermogen doen de schrijver, in navolging van Eppink, kiezen voor een verandering van de organisatiestructuur in de richting van een 'gedecentraliseerde project-management vorm'. De schrijver spreekt echter onmiddellijk het vermoeden uit dat deze conclusie hier en daar binnen Philips met de mond beleden wordt, maar nog lang geen hechte vorm gevat heeft.

In hoofdstuk 5 wordt aandacht besteed aan de invloed van het voorgaande op de rol van de management accounting in het geheel van de bewegingen. Ook in de recente vakliteratuur is dit vraagstuk uitvoerig belicht. In het kort gaat het om de vraag naar het domein van het vak. Als management accounting gezien wordt als dat deel van het managementinformatiesysteem dat met name gericht is op het bewaken van de financieel-economische levensvatbaarheid van de onderneming, dan zou in laatste instantie elke poging moeten worden ondernomen om KSF'en en

prestatie-indicatoren in financieel-economische termen te meten. Een belangrijk deel van de deskundigen (onder andere Kaplan) stelt zich echter anders op. Als KSF'en en prestatie-indicatoren zich niet eenvoudig en/of eenduidig in geldtermen laten vertalen, dan moeten deze indicatoren in de primaire dimensie als onderdeel in het management accounting systeem worden geïntegreerd. Niet zelden wordt hierbij het argument gebruikt dat management control meer is dan financieel-economische sturing. Een argument overigens dat het paard achter de wagen spant.
De schrijver kiest voor de laatste benadering: 'samengevat pleit ik dus voor één informatiesysteem, waarbij op samenhangende en systematische wijze financiële en niet-financiële factoren worden gecombineerd'[2]. Meer specifiek pleit de schrijver voor een combinatie van kostprijsbepaling door middel van Activity-Based-Costing en niet-financiële maatstaven. Hoewel deze stellingname interessant lijkt, gaat de schrijver hierop niet gedetailleerd in. De centrale vraag die zich namelijk aandient, is de vraag of de activiteiten uit een ABC-systeem naadloos aansluiten bij activiteiten die gedefinieerd zijn uit hoofde van logistieke sturing, kwaliteitsbeheersing, proces- of produktinnovatie, enzovoort. Waarbij het additionele probleem van de kosten van informatieverzameling, – interpretatie en – verwerking nog onbenaderd blijft.

Ten slotte kan geconcludeerd worden dat het boek de moeite van het lezen waard is. Er wordt ruime aandacht besteed aan de relaties tussen omgevingsveranderingen, prestatiemeting en organisatiestructuren, waarbij getracht wordt tot een simultane oplossing van de problemen te komen. Dit laatste is, in praktische zin, wellicht een erg ambitieus uitgangspunt, maar het geeft wel zicht op verbanden. Dat het vraagstuk van belang is, wordt wel bewezen door de recente ontwikkelingen bij Philips.
De oplossing die uiteindelijk geboden wordt, biedt nog wel mogelijkheden tot nadere reflectie. Het uitgangspunt van prestatiemeting gericht op het zoveel mogelijk voorkomen van lokale acties die suboptimaal zijn voor de organisatie als geheel, vergt nog veel verdere studie waarbij met name gedacht kan worden aan de terugvertaling van operationele informatie naar 'executive information' en de korte- versus langetermijn-implicaties van indicatoren en 'incentives':
'But we are at an early stage in our understanding of how to integrate local plant-floor measures of continuous improvement and manufacturing excellence into the long-run measures of competitive success for the entire organization'[3].

Drs. A. N. A. M. Boons

Noten

1 M. N. Hoogendoorn, Stelselwijzigingen in de jaarrekening (Wolters Noordhoff, 1990).
2 p. 54.
3 R. S. Kaplan, Measures for Manufacturing Excellence (Harvard Business School Series in Accounting and Control, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, USA, 1990) p. 11.

Drs. A. N. A. M. Boons studeerde Bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit en is verbonden aan de vakgroep Kosten- en Winstbepalingsvraagstukken van die zelfde universiteit en is tevens organisatie-adviseur bij Oasis DSS te Nieuwegein.

Binnengekomen boeken

Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting
5e herziene druk
Prof. Mr. D. B. Bijl en Prof. Mr. D. C. Smit
Uitgever: Kluwer, Deventer
Prijs: *f* 65,–

Maatschappelijk aanvaardbare normen voor de jaarrekening en goed koopmansgebruik
Dr. Mr. P. M. van der Zanden RA
Uitgever: Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer
Prijs: *f* 85,–

Werken met WordPerfect 5.1 NL
Charles O. Steward III e.a.
Ned. bewerking: Teus de Jong
Uitgever: Academic Service, Schoonhoven
Prijs: *f* 99,50

Automatisering en controle Deel VIII
NIvRa-geschrift nr. 58
Uitgever: Kluwer, Deventer

Financiële analyse en continuïteitsvoorspelling
Drs. M. Mulder
Uitgever: Landbouw Economisch Instituut
Publikatienr. 4.127

Accounting in a changing environment
Kosten en Winst Dispuut Pacioli
Eindredacteur H. J. van den Berg
Uitgever: Erasmus Universiteit Rotterdam

Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht
Dr. R. L. H. IJzerman
Serie Fiscale Monografieën
Uitgever: Kluwer, Deventer
Prijs: *f* 65,–

Vlottend Financieel Management
A. B. Dorsman en J. van der Hilst
Uitgever: Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer
Prijs: *f* 55,–