

# Management control packages: een inleiding en onderzoeksinstrument

Berend van der Kolk

**SAMENVATTING** Management control (MC)-elementen dienen in samenhang met elkaar begrepen en onderzocht te worden, als 'MC-packages'. Als onderdelen van een 'MC-package' geïsoleerd onderzocht worden leidt dit wellicht tot een fragmentarisch of zelfs foutief beeld van de werkelijkheid. Deze bijdrage bespreekt achtergronden van het onderzoek naar MC-packages en presenteert een instrument om toekomstig onderzoek te ondersteunen.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Om ervoor te zorgen dat medewerkers handelen in lijn met de organisatiedoelen, maken managers gebruik van management control (MC)-elementen. Voorbeelden daarvan zijn: procedures, budgetten, trainingen en ook 'tone-at-the-top'. Alle MC-elementen samen vormen de 'MC-package'. Omdat MC-elementen elkaar overbodig kunnen maken of juist aanvullen, is het van belang om de samenstelling van een MC-package te kennen voordat een nieuw MC-element wordt ingevoerd. Dit artikel presenteert een instrument om een MC-package in kaart te brengen en laat zien hoe dit gebruikt kan worden.

## 1 Introductie

Stel, een jazzband bestaat uit een drummer, pianist, contrabassist en een zangeres. Om te kunnen spreken van een 'goede band', is niet alleen de kwaliteit van de *individuele* muzikanten van belang, maar is vooral hun 'samenspel' belangrijk. De mate waarin de muzikanten elkaar aanvullen en aanvoelen bepaalt voor een belangrijk deel de *totale* kwaliteit van de band. Als bij onderzoek naar de 'kwaliteit' van jazzbands (als dat al mogelijk is) slechts gekeken wordt naar het effect van de individuele kwaliteit van een drummer op de totale kwaliteit van een band, wordt het 'samenspel' tussen de verschillende muzikanten genegeerd. Het is niet moeilijk om voor te stellen dat een dergelijk onderzoek een gefragmenteerd beeld van de werkelijkheid kan geven.

Verpakt in een metafoor is dit al bijna het hele verhaal van management control (MC)-packages, ofwel: aansturingspakketten. Zoals het bij een band gaat om goed samenspel, zo gaat het bij de aansturing van mensen in organisaties ook om een goede samenwerking

tussen verschillende aansturingstypen, ofwel MC-elementen. Samenwerking is van groot belang, want als verschillende MC-elementen conflicteren met elkaar betekent dit minder effectieve aansturing, wat vervolgens kan leiden tot minder gemotiveerde medewerkers en dit kan uiteindelijk een bedreiging vormen voor (het behalen van) de organisatiedoelen.

In het verleden zijn, mede door bijvoorbeeld de populariteit van de contingentietheorie, veel onderzoeken gedaan die individuele MC-elementen bestudeerden (Chenhall, 2003). Hoewel deze literatuurstroming wel nieuwe inzichten bood in de werking van die individuele MC-elementen, werd de relatie tussen verschillende MC-elementen en de samenstelling van de totale MC-package juist onderbelicht. In de literatuur wordt gesteld dat dit heeft geleid tot een gefragmenteerd of soms zelfs foutief beeld van de werkelijkheid (Malmi & Brown, 2008). Daarom klinkt er een steeds sterkere roep naar een bredere benadering en bestudering van MC, wat een juister en vollediger beeld van de werkelijkheid zou moeten geven (Van der Stede, 2011; Abernethy & Chua, 1996). Ondanks deze oproepen is dergelijk empirisch onderzoek nog erg schaars (Malmi, 2013).

Het doel van deze bijdrage is het empirisch onderzoek in Nederland naar 'MC-packages' verder te helpen door een korte achtergrond te geven van de literatuur op dit gebied en een onderzoeksinstrument te presenteren. Dit onderzoeksinstrument belicht, aan de hand van Merchant en Van der Stede's (2007) raamwerk, de diverse typen van MC die gebruikt kunnen worden: resultaat-aansturing, gedragsaansturing, personeelsaansturing en cultuuraansturing.

Het gepresenteerde onderzoeksinstrument kan op verschillende manieren gebruikt worden. Allereerst kan het bij toekomstige onderzoeken als uitgangspunt voor interviewvragen worden gebruikt om er zeker van te zijn dat verschillende typen van MC worden gedekt. Malmi en Brown (2008, p. 298) raden het afnemen van interviews aan bij het onderzoek van 'MC-packages', zodat de kwaliteit van de verkregen data kan worden gewaarborgd. Gebruik van het later gepresenteerde onderzoeksinstrument verhoogt ook de onderlinge vergelijkbaarheid van toekomstige studies. Ten tweede

kunnen de vragen ook dienen als een ‘lens’ voor de praktijk, die helpt om na te gaan welk type aansturing voornamelijk gebruikt wordt in een organisatie of afdeling. In combinatie met de in dit artikel gepresenteerde theorieën is verder ook na te gaan in hoeverre dit type aansturing past bij de activiteiten die worden ondernomen door de organisatie of afdeling. Ten derde kan men aan de hand van de opgestelde vragen nagaan welke typen van MC reeds gebruikt worden, alvorens een nieuw type MC in te voeren, zodat aansturing niet onnodig dubbel plaatsvindt, of onderling conflicteert. Tot slot is het ook mogelijk om de vragen, mits geherformuleerd, op te nemen in een enquête die bijvoorbeeld de aanwezige MC-elementen in een organisatie analyseert.

In de volgende paragraaf bespreek ik literatuur over MC-packages en in de derde paragraaf licht ik Merchant en Van der Stede's (2007) raamwerk om MC-elementen te classificeren verder toe en wordt het onderzoeksinstrument gepresenteerd. In de vierde en laatste paragraaf bediscussieer ik de relevantie van een ‘brede’ benadering van MC en blik ik vooruit op verschillende typen onderzoek die gedaan kunnen worden met een dergelijk instrument.

## 2 Een kleine geschiedenis van MC-packages

MC gaat over de activiteiten die het management onderneemt om de activiteiten en motivatie van medewerkers in lijn te brengen met de organisatiedoelen. Dit kan gedaan worden door middel van MC-elementen, ofwel: aansturingselementen. De verzameling van alle MC-elementen in een organisatie of afdeling wordt ook wel het ‘MC-package’ genoemd. Het MC-package wordt dus niet altijd bewust ‘ontworpen’ als totaal, maar is eerder een optelsom van de gebruikte MC-elementen in een bepaalde organisatie of afdeling (in navolging van Grabner & Moers, 2013).

Sinds de publicatie van het special issue van *Management Accounting Research* in 2008 over “*Management Control Systems as a Package*” staat het onderwerp volop in de belangstelling<sup>1</sup> (Malmi & Brown, 2008; Kennedy & Widener, 2008; Van der Meer-Kooistra & Scapens, 2008; Sandelin, 2008). Hoewel Malmi en Brown (2008) het onderwerp van MC-packages weer op de kaart hebben gezet, zijn ze zeker niet de eersten die dit onderwerp aanstippen. In deze paragraaf bespreek ik een ‘korte geschiedenis’ van het denken over MC-packages, waarna het onderzoeksinstrument gepresenteerd wordt.

Al in 1976, het jaar van de oprichting van het tijdschrift *Accounting, Organizations and Society* (AOS), schreef de oprichter en editor Anthony Hopwood over het gevaar van een ‘fragmentarisch begrip’ van de wereld om ons heen: “*Eén van de meest schadelijke tekorten van de Westerse intellectuele traditie is waarschijnlijk de versplintering van onze perceptie en ons begrip van de wereld om ons heen.*”<sup>2</sup> (Hopwood, 1976, p. 287). De oprichting van AOS kan,

zoals de naam al suggereert, gezien worden als een poging om accountingpraktijken (weer) in een breder daglicht te zien, dat is: in connectie met de omliggende context en de overige accountingpraktijken (zie bijvoorbeeld ook Hopwood, 1983). Otley (1980) haakte in zekere zin aan bij het idee dat accounting niet te fragmentarisch bestudeerd zou moeten worden, en stelde dat de elementen in een ‘MC-package’ niet afzonderlijk bestudeerd zouden moeten worden.

Hoewel er in de eerder genoemde artikelen, en ook in andere teksten (bijvoorbeeld Horngren, 1972), oproepen werden gedaan om naar het ‘MC-package’ te kijken in plaats van naar afzonderlijke elementen, bleven studies die hier gehoor aan gaven grotendeels uit, op een enkele uitzondering na (zie bijvoorbeeld Macintosh & Daft, 1987). De redenen voor het uitblijven van studies die naar het totale MC-package kijken in plaats van naar afzonderlijke elementen zijn divers. Enerzijds is het lastig om in een tijdschriftartikel een compleet pakket van MC-elementen te bespreken, en anderzijds was een duidelijk classificatiesysteem van elementen (nog) niet voorhanden. Ondanks de oproepen voor meer ‘totale’ benaderingen van MC werd er in de accountingliteratuur in de jaren negentig toch vooral onderzoek gedaan naar een beperkt aantal MC-elementen tegelijk. Chenhall (2003) ziet de opkomst van de contingentietheorie als belangrijkste ‘veroorzaker’ van deze stroming in het accountingonderzoek. In dit type onderzoek worden vaak met behulp van statistische methoden meerdere organisaties of afdelingen geanalyseerd, om bijvoorbeeld het effect van het gebruik van een MC-element op de output te bestuderen. Problematisch aan dit type onderzoek is, volgens onder anderen Chenhall (2003) en Malmi en Brown (2008), dat de overige MC-elementen binnen de ‘package’ grotendeels genegeerd worden. Het weglaten van elementen die van invloed (kunnen) zijn beperkt de betrouwbaarheid van een methode – en dus het onderzoek – aanzienlijk (Hartmann & Moers, 1999).

Recentelijk is er een aantal studies verschenen die verder zijn gegaan met het idee van MC-packages. Cristofoli et al. (2010), bijvoorbeeld, hanteren MC-packages om te kijken naar verschillende vormen waarop verschillende organisaties in de publieke sector afspraken maken met elkaar. Grabner en Moers (2013) werken het idee van MC-packages verder conceptueel uit en beschrijven in ‘formele termen’ wat het inhoudt om te spreken van een MC-package. Hoewel in de Nederlandse literatuur soms wel verwezen wordt naar samenhang tussen verschillende MC-elementen, empirisch case-onderzoek hiernaar is nog erg schaars (Kruis, 2008). Daarom wordt in deze bijdrage een onderzoeksinstrument gepresenteerd waarmee het eenvoudiger wordt om vergelijkende case studies te doen. In de volgende paragraaf introduceer ik het onderzoeksinstrument, op basis van de bestaande MC-literatuur.

### 3 De beschrijving van 'MC-packages'

Er zijn diverse categorisaties van MC-elementen die elk anders zijn opgebouwd: Simons (1995) kijkt bijvoorbeeld naar de verschillende *gebruiken* van MC-elementen, Malmi & Brown (2008) baseren hun raamwerk op de synthese van vier decennia onderzoek naar MC terwijl Merchant en Van der Stede (2007) kijken naar het *gebied* ('object') waar de MC zich op richt. Elk van deze raamwerken heeft sterkere en zwakkere kanten en zou eventueel voor het onderzoek naar MC-packages gebruikt kunnen worden.

Het sterke aan het raamwerk van Simons (1995) is bijvoorbeeld dat het duidelijke verbanden tussen de onderscheiden gebruiken van MC onderscheidt. De vier typen<sup>3</sup> van gebruik van MC die hij onderscheidt kunnen worden begrepen als spanningen tussen 'positive' en 'negative' gebruiken van MC. Verder is het reeds geoperationaliseerd in de literatuur (zie bijvoorbeeld Widener, 2007) en is het recentelijk verder conceptueel verfijnd (zie bijvoorbeeld Tessier & Otley, 2012). Een lastig punt eraan is echter dat het niet eenvoudig is om verschillen tussen de diverse gebruiken van MC te onderscheiden: wat voor de één misschien 'diagnostic' control is, kan voor de ander 'interactive' control zijn. Tessier en Otley (2012) gaven bijvoorbeeld aan dat er wat MC betreft meestal een verschil is tussen de intentie van de manager en de perceptie van de ondergeschikte. Dit maakt het gebruik van Simons' (1995) raamwerk voor de doelen van het onderzoeksinstrument – het herkennen en beschrijven van een MC-package – wellicht minder geschikt.

Het raamwerk van Malmi en Brown (2008) is erg uitgebreid en is gebaseerd op vier decennia van MC onderzoek. De vijf 'typen' van MC-elementen die zij onderscheiden<sup>4</sup>, met elk hun eigen 'subtypen' zijn echter wellicht té gedetailleerd en kunnen onderling overlap vertonen. Zo kan bijvoorbeeld een prestatiebeloningssysteem in verschillende categorieën vallen, wat de beschrijvende en categoriserende 'kracht' van het raamwerk wellicht minder geschikt maakt voor het classificeren van MC-elementen.

In deze bijdrage leun ik op het onderscheid dat Merchant en Van der Stede (2007) maken tussen verschillende MC-elementen, dat ook wel het 'object-of-con-

trol'-raamwerk wordt genoemd. Zij onderscheiden vier aansturinggebieden: resultaat-, gedrags-, personeels- en cultuuraansturing. Een MC-element is, zo beargumenteren zij, in principe gericht op één van deze gebieden. In deze bijdrage kies ik deze categorisering om twee redenen. Ten eerste, omdat deze nog relatief weinig gebruikt is in de MC-literatuur, maar wel inzichtelijk is en zo vergelijkingen tussen diverse configuraties van MC-packages toelaat. Ten tweede, omdat deze categorisering kijkt naar de gebieden (objects) waar de aansturing op gericht is, waardoor er relatief weinig ruimte is voor interpretatieverschillen. Dit maakt de indeling van de MC-elementen – en dus onderlinge vergelijkbaarheid van packages – eenvoudiger en betrouwbaarder. Het 'idee' dat Malmi en Brown (2008) poneeren om MC-elementen als een 'package' te benaderen wordt in deze bijdrage dus wel overgenomen, terwijl ik voor de operationalisatie van dit idee – en de identificatie van verschillende typen van MC – uitwijk naar het raamwerk van Merchant en Van der Stede (2007). Hieronder bespreek ik de vier typen MC-elementen die volgens Merchant en Van der Stede (2007) kunnen worden onderscheiden. In paragraaf 3.5 wordt vervolgens ingegaan op de eventuele samenhang van de elementen in de MC-package.

#### 3.1 Resultaataansturing

Resultaataansturing ('result control') staat volgens Merchant & Van der Stede (2007) voor alle MC-elementen die (alleen) naar de uitkomsten kijken van processen, en dus niet naar de manier waarop de resultaten tot stand zijn gekomen. Bijvoorbeeld, evaluaties van individuele prestaties, evaluaties van budgetten, maar ook prestatiebetalingen in combinatie met beloningen, zoals prestatiebeloningssystemen (zie bijvoorbeeld Frey, Homberg & Osterloh, 2013), vallen binnen dit type van MC-elementen. Op basis van de tekst van Merchant en Van der Stede (2007, p. 29), kunnen vijf vragen worden opgesteld die het gebruik van dit type van MC in een afdeling of organisatie belichten (zie tabel 1).

#### 3.2 Gedragsaansturing

De MC-elementen die zich richten op het proces of de manier van werken vallen binnen de categorie van gedragsaansturing (dit wordt '*action control*' genoemd door Merchant & Van der Stede, 2007). Voorbeelden van dergelijke MC-elementen zijn: werkbeschrijvingen en procedurevoorschriften, maar ook de monitoring van werkzaamheden van medewerkers door leidinggevenden valt hieronder. Er zijn verschillende soorten gedragsaansturing. Zo kunnen bijvoorbeeld van tevoren – 'ex ante' – verschillende verwachtingen en eisen over het gewenste gedrag worden gecommuniceerd (door procedures, regels, autorisaties), maar kan ook achteraf worden vastgesteld of het werk op de 'juiste' manier

**Tabel 1 Vragen m.b.t. resultaataansturing, o.b.v. Merchant en Van der Stede (2007, p. 29)**

1.1	Worden medewerkers aangestuurd op resultaten? Zo ja, door wie en hoe?
1.2	Op welke gebieden dienen medewerkers resultaten te leveren?
1.3	Hoe worden die resultaten gemeten?
1.4	Hoe worden de doelen met betrekking tot die resultaten gesteld?
1.5	Worden er ook 'beloningen' en/of 'sancties' gekoppeld aan het wel/niet behalen van de doelen?

**Tabel 2 Vragen m.b.t. gedragsaansturing, o.b.v. Merchant en Van der Stede (2007, p. 76)**

2.1	Dienen medewerkers voor het uitvoeren van activiteiten procedures te volgen? Zo ja, welke (zijn de belangrijkste)?
2.2	Zijn er fysieke of administratieve beperkingen waar medewerkers mee te maken hebben in hun functies (denk bijvoorbeeld aan toegangsrestricties en/of autorisaties)?
2.3	Dienen medewerkers voor een bepaalde periode (bijvoorbeeld een dag, week of maand) de geplande werkzaamheden te laten goedkeuren door een leidinggevende of collega?
2.4	Worden medewerkers verantwoordelijk gehouden voor hun werkzaamheden (m.a.w., de activiteiten die ze ondernemen)? Zo ja, hoe?
2.5	Is duidelijk welke activiteiten van medewerkers worden verlangd? Wordt dat ook aan hen gecommuniceerd?
2.6	Worden werkzaamheden van medewerkers bijgehouden door henzelf, anderen of in systemen?
2.7	Wordt 'goed' (verkeerd) gedrag beloond ('gesanctioneerd')?
2.8	Zijn er taken die zijn toegewezen aan meer medewerkers dan strikt genomen noodzakelijk is (denk bijvoorbeeld aan functiescheiding)?

is gedaan (door bijvoorbeeld monitoring en observatie) – 'ex post'. Aan de hand van het boek van Merchant en Van der Stede (2007, p. 76), kunnen de volgende vragen gesteld worden om te achterhalen welke typen van gedragsaansturing gebruikt worden in een afdeling of organisatie (zie tabel 2).

### 3.3 Personeelsaansturing

Personeelsaansturing ('*personnel control*') richt zich op het personeel zelf, door middel van personeelsmanagement. Dit wordt ook wel '*Human Resource Management*' (HRM) genoemd (Merchant & Van der Stede, 2007). Daarbij kan gedacht worden aan het wervings- en selectieproces van nieuwe medewerkers, om er bijvoorbeeld voor te zorgen dat er competente medewerkers worden aangenomen. Verder horen ook trainingen en opleidingen aan nieuwe of bestaande medewerkers bij het type 'personeelsaansturing'. Personeelsaansturing heeft tot doel om medewerkers meer 'autonoom', zelfstandig, te maken, zodat ze hun taken (beter) kunnen uitvoeren. Hoewel Merchant en Van der Stede (2007)

**Tabel 3 Vragen m.b.t. personeelsaansturing, o.b.v. Merchant en Van der Stede (2007, p. 83)**

3.1	Wordt ervoor gezorgd dat medewerkers beschikken over de benodigde capaciteiten voor hun takenpakket? Zo ja, hoe (denk aan selectie juiste werknemers en trainingen)?
3.2	Weten de medewerkers van de afdeling wat er van hen verwacht wordt? Zo ja, hoe (denk bijvoorbeeld aan functie- of taakomschrijvingen)?
3.3	Wordt zogenaamde 'zelfsturing' of 'zelfmonitoring' aangemoedigd? Zo ja, hoe?

geen expliciete uitspraken doen over de verhoudingen tussen de verschillende typen van MC – in tegenstelling tot bijvoorbeeld Simons (1995) – kan wel gesteld worden dat gedragsaansturing vooral op de 'control' van het waarneembare werkgedrag is gericht (door bijvoorbeeld regels en procedures), terwijl personeelsaansturing zich voornamelijk richt op de onderliggende 'bronnen' (motivatie, zelfstandigheid, capaciteiten) die nodig zijn om werkzaamheden uit te voeren. Op basis van Merchant en Van der Stede's (2007) bespreking over personeelsaansturing, kunnen de volgende vragen gedestilleerd worden om te achterhalen welke soorten van personeelsaansturing worden gebruikt op een afdeling of in een organisatie (zie tabel 3).

### 3.4 Cultuuraansturing

Cultuuraansturing relateert aan MC-elementen die de 'cultuur' beïnvloeden om medewerkers te laten handelen in lijn met de organisatiedoelen. Er zijn veel verschillende manieren waarop cultuur kan worden beïnvloed. Een aantal voorbeelden zijn: een maandelijks blog van de directeur op het intranet, centrale bedrijfsprincipes ('normen en waarden') die gecommuniceerd worden aan medewerkers in e-mails of filmpjes, maar uiteraard ook het voorbeeldgedrag van leidinggevendenspeelt een belangrijke rol ('tone-at-the-top'). Van de vier typen van aansturing die hier besproken worden, is dit degene die wellicht het minst 'opgemerkt' wordt door medewerkers in organisaties. Dit kan bijvoorbeeld komen doordat cultuuraansturing vaak erg geïntegreerd is met hoe de organisatie in zijn geheel gezien en beleefd wordt. Het 'werkklimaat', of de 'werkcultuur', op een afdeling kan echter een belangrijke factor zijn als het gaat om MC. Terwijl een productief werkklimaat waar medewerkers zich verbonden voelen met de organisatiedoelen kan leiden tot gemotiveerde medewerkers en goede resultaten, kan het tegenovergestelde ook het geval zijn: een cynische stemming op een afdeling kan leiden tot lagere motivatie en een bedreiging van de organisatiedoelen. Mede daarom gaf Van der Stede (2011) nog aan dat het onderzoeken van 'cultuur' van belang was naast de meer 'technische' typen van MC, zoals budgetten of andere accountinginstrumenten. Merchant en Van der Stede (2007) bespreken als onderdelen van cultuuraansturing de beïnvloeding van het werkklimaat, normen en waarden en de mate waarin medewerkers elkaar 'scherp houden', dat is: onderlinge feedback geven (zie de vragen in tabel 4).

### 3.5 Interne samenhang en aansluiting bij omgeving van de MC-package

De vier categorieën van Merchant en Van der Stede (2007) zijn met name gericht op het achterhalen van de 'configuratie' van een MC-package: welke MC-elementen worden er gebruikt? Echter, dit zegt nog niets



over de samenhang tussen de onderdelen daarbinnen, ofwel de ‘interne fit’. MC-elementen kunnen elkaar bijvoorbeeld versterken, ‘complementeren’ (Van Veen-Dirks, 2006), wat betekent dat de effectiviteit van een MC-element toeneemt bij de aanwezigheid van een ander MC-element. Bijvoorbeeld, het hebben van een cultuuraansturing die gericht is op resultaten en succes (door voorbeeldgedrag van managers, heersende normen en waarden) kan de effectiviteit van een prestatiebeloningssysteem vergroten (Frey, Homberg & Osterloh, 2013). De twee MC-elementen sluiten dan goed op elkaar aan. Het tegenovergestelde is echter ook mogelijk: als het werkklimaat in een organisatie bijvoorbeeld niet competitief is en de medewerkers zijn wel intrinsiek gemotiveerd om de organisatiedoelen te halen, kan een prestatiebeloningssysteem juist leiden tot averechtse effecten, zoals lagere motivatie (zie bijvoorbeeld De Jong & Van der Kolk, 2013). Deze ‘interacties’ tussen verschillende MC-elementen vormen de belangrijkste reden om in een onderzoek de elementen niet ‘geïsoleerd’ te onderzoeken: belangrijke invloeden uit een ander deel van de MC-package zouden dan over het hoofd kunnen worden gezien (de vragen 5.2-5.4 handelen hierover).

De mate waarin een MC-package aansluit bij de omgeving wordt ook wel ‘externe fit’ genoemd. Hoewel het niet het hoofdonderwerp is van dit artikel, wil ik hier toch een aantal opmerkingen over maken met behulp van een ‘oud’, maar gezaghebbend en veel geciteerd artikel: het artikel van William Ouchi uit 1979. Samengevat stelt Ouchi (1979) dat het gebruik van resultaat-aansturing vooral goed mogelijk is als de resultaten van de taken van medewerkers ook daadwerkelijk goed meetbaar zijn. Wanneer dit laatste niet het geval is, bijvoorbeeld als de kwaliteit van resultaten moeilijk te beoordelen is door buitenstaanders, raadt hij het gebruik van resultaat-aansturing af. Verder raadt Ouchi (1979) vooral gedragsaansturing aan als de ‘kennis van de werkzaamheden’ door de leidinggevenden ‘perfect’ is. Dat wil zeggen, gedragsaansturing is alleen dan wenselijk, wanneer een leidinggevende daadwerkelijk weet welk gedrag en welke activiteiten de medewerkers dienen uit te voeren. Bij repetitief werk met een duidelijk proces (bijvoorbeeld het uitgeven van rijbewijzen bij een gemeente) kan dit een geschikt type van aansturing zijn, echter bij meer complexe werkzaamheden (zoals het zelfstandig werken

op een onderzoeksafdeling) wordt dit type aansturing afgeraden door Ouchi, omdat van tevoren dan nog niet vastligt welke stappen moeten worden doorlopen. Als de meetbaarheid van de resultaten laag is én de kennis van het proces imperfect, raadt Ouchi (1979) aan om vooral gebruik te maken van cultuur- en personeelsaansturing. De vragen 5.1 en 5.5-5.7 kunnen helpen bij het nagaan of de juiste typen van MC worden benadrukt in een MC-package, gegeven de kenmerken van de taken zoals hierboven beschreven. In figuur 1 zijn de twee taakeigenschappen van Ouchi (1979) ingevuld met de typen van MC uit het raamwerk van Merchant en Van der Stede (2007) om na te kunnen gaan welke MC-elementen binnen een ‘package’ vooral benadrukt kunnen worden.

In tabel 5 staan enkele vragen die gesteld kunnen worden om te achterhalen of gebruikte MC-elementen op elkaar aansluiten, en worden Ouchi’s (1979) vragen herhaald om erachter te komen welk type van MC vooral passend is in de organisatie.

#### 4 Discussie

Met behulp van de gepresenteerde vragen kan een beeld van de gebruikte typen van MC geschetst worden in een organisatie of afdeling en kan worden nagegaan of de MC-elementen op elkaar aansluiten, wat ook wel ‘interne fit’ wordt genoemd. Daarnaast kan met het geschetste theoretische raamwerk uit paragraaf 3.5 ook de ‘gepastheid’ van het MC-package in zijn geheel kritisch bekeken worden: sluit het aan bij de taken van de afdeling of organisatie? Die aansluiting wordt ook wel ‘externe fit’ genoemd. In deze paragraaf wordt gereflecteerd op de mogelijkheid om met dit raamwerk kritisch te kijken naar gebruikte MC-packages, door een aantal mogelijke toepassingen en kritieken te geven vanuit het oogpunt van, achtereenvolgens, interne fit en externe fit.

Wanneer elementen in de MC-package niet goed op elkaar aansluiten kan dit tot problemen leiden. Als bijvoorbeeld enerzijds de individuele vrijheid en autonomie van ‘de professional’ wordt benadrukt (middels MC-elementen van het type personeelsaansturing), terwijl anderzijds tot in het kleinste detail regels en procedures worden opgesteld om de medewerker te controleren (gedragsaansturing), dan kunnen deze twee MC-elementen elkaar in de weg zitten. De hang naar het invoeren van (te veel) gedragsaansturing – met alle gevolgen van dien – wordt in de literatuur ook wel de ‘audit explosie’ genoemd, die op bovengenoemde wijze tot problemen leidt in sommige organisaties (zie bijvoorbeeld Power, 1994). Zo zijn er nog meer voorbeelden te geven van MC-elementen die niet aansluiten op elkaar en, zeker op lange termijn, problemen kunnen veroorzaken. Denk bijvoorbeeld aan een sterke nadruk op resultaat-aansturing (bijvoorbeeld een hoog aantal

**Tabel 4 Vragen m.b.t. cultuuraansturing, o.b.v. Merchant en Van der Stede (2007, p. 85)**

4.1	Hoe zou u het ‘werkklimaat’ op de afdeling beschrijven?
4.2	Zijn er bepaalde normen of waarden die gepromoot worden door u ten aanzien van de werkzaamheden van de medewerkers? Zo ja, welke en hoe?
4.3	Is er sprake van wederzijdse/onderlinge monitoring op de afdeling? Zo ja, hoe?

**Figuur 1** Taakeigenschappen en voorgeschreven typen van MC\* (gebaseerd op Ouchi, 1979, en Merchant & Van der Stede, 2007)

		Kennis van het proces	
		Perfect	Imperfect
Meetbaarheid van de output	Hoog	<b>Resultaataansturing</b> <b>Gedragsaansturing</b> <i>Personeelsaansturing</i> <i>Cultuuraansturing</i>	<b>Resultaataansturing</b> <i>Gedragsaansturing</i> <i>Personeelsaansturing</i> <i>Cultuuraansturing</i>
	Laag	<i>Resultaataansturing</i> <b>Gedragsaansturing</b> <i>Personeelsaansturing</i> <i>Cultuuraansturing</i>	<i>Resultaataansturing</i> <i>Gedragsaansturing</i> <b>Personeelsaansturing</b> <b>Cultuuraansturing</b>

\* = De vetgedrukte typen van MC worden in de aangegeven situaties aanbevolen, terwijl de overige, cursieve typen van MC dan juist minder gepast zijn.

jaarrekeningcontroles dat in zeer beperkte tijd afgehandeld moet worden) die vervolgens conflicteert met de gebruikte gedragsaansturing (de strikte naleving van bepaalde regels en procedures).

Verder is het mogelijk dat in een bepaalde afdeling de meetbaarheid van de resultaten en de kennis van de werkzaamheden door leidinggevenden laag is. In een dergelijk geval zou het volgens de gepresenteerde literatuur niet gepast zijn om veel gebruik te maken van resultaataansturing en gedragsaansturing (Merchant & Van der Stede, 2007; Ouchi, 1979). De onwenselijkheid van de dominantie van ‘meetsystemen’ op plekken als universiteiten, ziekenhuizen of scholen – die typisch een ‘lage’ meetbaarheid van output kennen en waar de kennis van het proces vaak ook ‘laag’ of ‘imperfect’ is, omdat het proces elke keer anders kan zijn – kan op deze manier ook beter begrepen worden. Sommige MC-elementen van het type resultaataansturing (zoals de soms doorgesloten nadruk op publicaties op universiteiten) of gedragsaansturing (zoals de soms doorgesloten checklist-praktijken in ziekenhuizen en op scholen) ‘passen’ niet bij de taken van een organisatie of afdeling. Met andere woorden, de ‘externe fit’ van de gebruikte MC-package is dan laag. De selectie van ‘ongepaste’ MC-elementen kan vervolgens verve-

lende en vergaande bijeffecten hebben, zoals cynische of minder gemotiveerde medewerkers, een ‘angstcultuur’ of een ‘regeltjescultuur’ (zie bijvoorbeeld Frey & Jegen, 2001; Bertelli, 2006; Davis, Schoorman & Donaldson, 1997). Het inzetten van gepaste MC-elementen is een uiterst complexe en delicate zaak, en managers zouden zich goed bewust moeten zijn van de impact van hun keuzes.

## 5 Conclusie

In dit artikel werd het idee van MC-packages tegen een achtergrond van recente literatuur geplaatst en werd een onderzoeksinstrument gepresenteerd. Dit artikel complementeert de Nederlandstalige MC-literatuur door het onderwerp van MC-packages in een historisch perspectief te plaatsen en door een onderzoeksinstrument te presenteren waarmee de configuratie van MC-packages kan worden geschetst. De gepresenteerde vragen zouden daarbij ook als ‘tool’ kunnen worden gebruikt in de praktijk om na te gaan welke MC-elementen er al worden gebruikt, om vervolgens na te gaan of deze elkaar bijvoorbeeld complementeren of juist niet, en of dit inderdaad de gewenste typen zijn volgens het theoretische raamwerk dat gepresenteerd werd in paragraaf 3.5.

Ik besef dat dit artikel geen volledig overzicht heeft kunnen geven van al het onderzoek dat gedaan is ‘in de geest’ van MC-packages. Wel hoop ik dat dit artikel kan bijdragen aan een beter begrip van MC-packages en dat het toekomstig onderzoek op weg kan helpen bij het bestuderen van de diverse gebruikte aansturingstypen in organisaties en de gepastheid daarvan. ■

Berend van der Kolk MSc. is docent en promovendus in Accounting en Bedrijfsethiek aan de Rijksuniversiteit Groningen. Hij bedankt Chris Knoops, Carmen van Bruggen en de twee anonieme reviewers voor hun commentaar op eerdere versies van dit artikel.

**Tabel 5** Vragen m.b.t. samenhang MC-package

5.1	Wat is het meest dominante type van aansturing (resultaataansturing, gedragsaansturing, personeelsaansturing of cultuuraansturing)?
5.2	Zijn er typen van aansturing die conflicteren met elkaar (zie de antwoorden op 1.1 - 4.3)?
5.3	Zijn er typen van aansturing die overbodig zijn?
5.4	Zijn er typen van aansturing die missen of onderbelicht worden?
5.5	Is de meetbaarheid van resultaten juist hoog of laag?
5.6	Is de kennis van de werkzaamheden door leidinggevenden vooraf juist hoog of laag?
5.7	Sluit de gebruikte aansturing aan bij het soort taken (zie 5.5 en 5.6)?

## Noten

- 1 ■ Malmi en Brown (2008) is 427 keer geciteerd volgens Google Scholar (8 januari 2015), en dit aantal nam tot het moment van schrijven jaarlijks toe.
- 2 ■ Origineel (Engels): “*Perhaps one of the most damaging weaknesses of the Western intellectual tradition has been the fragmentation of our perception and understanding of the world around us*”
- 3 ■ De vier gebruiken zijn, in hun originele be-

woordingen: interactive control systems, diagnostic control systems, beliefs systems en boundary systems. Deze vier worden door Simons (1995) ook wel de ‘levers of control’ genoemd (zie verder ook Tessier & Otley, 2012).

4 ■ Deze vijf typen (met hun subtypen tussen haakjes) zijn, in hun originele bewoordingen: *cultural controls* (clans, values, symbols), *planning*

(long range planning, action planning), *cybernetic controls* (budgets, financial measurement systems, non-financial measurement systems, hybrid measurement systems), *reward & compensation* en *administrative controls* (governance structure, organization structure, policies & procedures). Voor verdere toelichting, zie Malmi & Brown (2008, p. 291).

## Literatuur

- Abernethy, M.A., & Chua, W.F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606.
- Bertelli, A.M. (2006). Motivation crowding and the federal civil servant: evidence from the U.S. internal revenue service. *International Public Management Journal*, 9(1), 3-23.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Cristofoli, D., Ditillo, A., Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2010). Do environmental and task characteristics matter in the control of externalized local public services?: Unveiling the relevance of party characteristics and citizens’ offstage voice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(3), 350-372.
- Davis, J.H., Schoorman, F.D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- Frey, B.S., Homberg, F., & Osterloh, M. (2013). Organizational control systems and pay-for-performance in the public service. *Organization Studies*, 34(7), 949-972.
- Frey, B.S., & Jegen, R. (2001). Motivation crowding theory. *Journal of Economic Surveys*, 15(5), 589.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419.
- Hartmann, F.G.H., & Moers, F. (1999). Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 24(4), 291-315.
- Hopwood, A.G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 287-305.
- Hopwood, A.G. (1976). Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, 1(4), 287-288.
- Horngren, C.T. (1972). *Cost accounting: a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Jong, J., de & Van der Kolk, B. (2013). Prestatiebeloning in het onderwijs: een geslaagd idee? *Finance & Control*, 12(6), 48-52.
- Kennedy, F.A., & Widener, S.K. (2008). A control framework: insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19(4), 301-323.
- Kruis, A. (2008). De som der delen: management-control-systemen. *Management Control & Accounting*, 6(5), 14-20.
- Macintosh, N.B., & Daft, R.L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49-61.
- Malmi, T. (2013). Management control as a package: the need for international research. *Journal of Management Control*, 23(4), 229-231.
- Malmi, T., & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Meer-Kooistra, J. van der, & Scapens, R.W. (2008). The governance of lateral relations between and within organisations. *Management Accounting Research*, 19(4), 365-384.
- Merchant, K.A., & Van der Stede, W.A. (2007). *Management control systems*. Edinburgh Gate, England: Pearson Education Limited.
- Ouchi, W.G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Otley, D.T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Power, M. (1994). *The Audit Explosion*, Demos, London.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package—a case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80-88.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons’ Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Van der Stede, W. (2011). Management accounting research in the wake of the crisis: some reflections. *European Accounting Review*, 20(4), 605-623.
- Veen-Dirks, P. van (2006). Complementary choices and management control: field research in a flexible production environment. *Management Accounting Research*, 17(1), 72-105.
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788.