Management Control in onzekere tijden

Ontwerp en gebruik van het systeem

Douwe Bekenkamp

04-03-2008

Management control in onzekere tijden

Ontwerp en gebruik van het systeem

Amsterdam, 4 maart 2008

Rijksuniversiteit Groningen

Master of Science in Business Administration

Specialisatie Organizational & Management control

Eerste beoordelaar: dr. S. Tillema

Tweede beoordelaar: drs. J. Westra-de Jong

Douwe Bekenkamp, S1525387

Linnaeuskade 29-1, 1098 BG, Amsterdam

Telefoon: 06-55882825

e-mail: douwehb@hotmail.com

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie over de invulling van control bij bedrijven die opereren in een onzekere omgeving. Een ogenschijnlijke tegenstrijdigheid, maar misschien daarom juist erg interessant. Deze scriptie is geschreven voor mijn Master of Science in Business Administration, met de afstudeerrichting Organizational and Management Control, aan de Rijksuniversiteit Groningen.

Er kan een parallel getrokken worden tussen de beschreven theorieën en uitkomsten over onzekerheid en control bij bedrijven en bij mensen in het dagelijkse leven. Ik denk dat het een natuurlijke drang van veel mensen is om te proberen situaties onder controle te houden. Indien ze deze controle niet hebben, zorgt dat voor angst: angst voor het onzekere. Een veel voorkomende reactie is dat mensen “de touwtjes aantrekken”, omdat ze op die manier denken invloed te kunnen houden op de situatie. Dit leidt volgens mij in veel gevallen tot teleurstellingen omdat wensen of plannen niet uitkomen doordat de situatie zich anders voordoet dan verwacht. Ik ben zelf een grote voorstander van de *laissez faire* houding. Toegegeven, in het geval van mijn scriptie, betekende dat niet altijd dat de meest efficiënte en effectieve weg bewandeld werd. wel denk ik dat er uiteindelijk een beter resultaat is uitgekomen dan wanneer ik me altijd strak aan de planning had gehouden en daardoor hoofdstukken minder goed had afgerond. Bovendien was de weg naar het eindresultaat een vrij ontspannen weg. Planningen liepen soms (vaak) uit, maar dit leidde niet direct tot paniek, ontevredenheid of zelfs angst.

Er is een aantal mensen dat heeft bijgedragen aan het feit dat de bewandelde weg ontspannen was en die wil ik dan ook bedanken. Allereerst iedereen bij De Ruijter Strategie, omdat zij mij altijd alle vrijheid hebben gegeven om te werken aan mijn onderzoek op momenten dat dat nodig was. Daarnaast ben ik door gesprekken met hen in het begin van mijn afstudeeronderzoek, tot mijn uiteindelijke onderwerp gekomen. Ten tweede wil ik alle mensen die geïnterviewd zijn van de twee organisaties die als case zijn opgenomen, bedanken voor hun tijd en adviezen. En tot slot mijn scriptiebegeleidster, mevrouw dr. S. Tillema. Ondanks het feit dat we elkaar niet vaak hebben gesproken, hebben kleine aanwijzingen van haar ervoor gezorgd dat ik de link tussen de verschillende onderdelen helderder voor ogen kreeg, waardoor het geheel meer samenhang heeft gekregen.

Ik wens u veel leesplezier!

Amsterdam, 3 maart 2008, *Douwe Bekenkamp*

Inhoudsopgave

1 INLEIDING 4

2 THEORETISCH KADER 7

2.1 HET MANAGEMENT CONTROL SYSTEEM (MCS) 7
2.2 ONZEKERHEID 14
2.3 MCS ONDER ONZEKERHEID 16

3 ONDERZOEKSOPZET 19

3.1 OPZET EMPIRISCH ONDERZOEK 19
3.2 SCHALEN VOOR TIGHTNESS EN ONZEKERHEID 20
3.3 VOORGESTELD RAAMWERK 23

4 MANAGEMENT CONTROLSYSTEMEN BIJ TWEE FINANCIËLE DIENSTVERLENERS 24

4.1 OMGEVINGSONZEKERHEID 24
4.2 ORGANISATIE A 25
4.3 ORGANISATIE B 29
4.4 VERGELIJKING MCS EN RESULTATEN 33

5 CONCLUSIE EN DISCUSSIE 35

5.1 CONCLUSIE 35
5.2 DISCUSSIE 37

6 LITERATUURLIJST 39

1 Inleiding

Grant me the serenity to accept the things I cannot change, the courage to change the things I can, and the wisdom to know the difference

*(*Franciscus van Assisi, 1181-1226)

Met deze uitspraak zegt Franciscus van Assisi eigenlijk dat mensen de neiging hebben om zoveel mogelijk onder controle te houden. Gebeurtenissen waar je als individu geen invloed op hebt, moet je accepteren zoals ze zijn en je moet je aandacht juist richten op de dingen die je wél kunt veranderen. Het feit dat er dingen gebeuren waar je zelf geen invloed op hebt, zorgt voor onzekerheid.

Organisaties gebruiken Management Control Systemen (MCS) om de eigen resultaten te meten en om in te kunnen grijpen indien de (tussentijdse) resultaten afwijken van de planning. Het is hierbij de vraag of de oorzaak van deze afwijking ligt bij de organisatie zelf of dat deze wordt veroorzaakt door veranderingen in de omgeving. In veel gevallen zullen managers afgerekend worden op resultaten die voor een (groot) deel tot stand zijn gekomen door gebeurtenissen, waarop zij geen invloed hebben. Hoe dient een organisatie met deze onzekerheden om te gaan in zijn management control systeem?

Er bestaan veel verschillende soorten controlsystemen, waarbij zowel het ontwerp als het gebruik ervan verschilt per organisatie. Traditionele management control systemen worden beschouwd als formele beheerssystemen, die gebruikt worden om resultaten te monitoren en afwijkingen van vooraf gestelde standaarden te corrigeren (Henri, 2006). De huidige context van organisaties zorgt ervoor dat een traditioneel MCS niet meer afdoende is. Er is namelijk behoefte aan flexibiliteit, aanpassing en continu leren, iets dat niet door traditionele controlsystemen wordt aangemoedigd (Otley, 1994). Als oorzaak hiervan wordt aangedragen dat de toekomst steeds minder goed te voorspellen is, doordat veranderingen elkaar sneller opvolgen. Vanuit historisch perspectief is het de vraag of dat daadwerkelijk zo is. Wel kan gesteld worden dat bepaalde bedrijven in een zeer onzekere omgeving opereren. Dit onderzoek spitst zich toe op het ontwerp en gebruik van het MCS bij bedrijven die opereren in een onzekere omgeving. Hierbij wordt gekeken naar twee variabelen: de control vorm en de control tightness.

Doelstelling

Het doel van dit onderzoek is om te bekijken, aan de hand van literatuur- en case onderzoek welk ontwerp en gebruik van het MCS voor bedrijven die opereren in een onzekere omgeving tot de beste resultaten leidt.

Probleemstelling

Om deze doelstelling te bereiken is de volgende probleemstelling uitgewerkt:

Welk ontwerp en welk gebruik van een MCS leidt voor bedrijven die opereren in een onzekere omgeving tot de beste resultaten?

De probleemstelling is uitgewerkt in een aantal deelvragen. De deelvragen die aan de hand van literatuur worden beantwoord zijn:

- Wat is een MCS?
- Welke instrumenten worden gebruikt om invulling te geven aan het ontwerp van een MCS?
- Wat is control tightness?
- Welke beoordelingsstijlen worden gebruikt?
- Wat is omgevingsonzekerheid?
- Wat is de invloed van omgevingsonzekerheid op het ontwerp en gebruik van het MCS?

Voor de uitwerking van de cases, is antwoord gegeven op de volgende empirische deelvragen:

- Hoe meet je control tightness?
- Hoe meet je onzekerheid?
- Hoe is het MCS ontworpen en hoe wordt het gebruikt bij beide organisaties?
- Wat zijn de voor- en nadelen van de inrichting en het gebruik van het MCS, gegeven een onzekere omgeving?

In hoofdstuk 2 wordt besproken wat er met het MCS bedoeld wordt. Hierbij wordt zowel naar het ontwerp als naar het gebruik van het systeem gekeken. Daarnaast wordt beschreven wat onzekerheid inhoudt en wat het gevolg van omgevingsonzekerheid is voor het MCS van een organisatie. Vervolgens worden de caseselectie en de onderzoeksmethode besproken in hoofdstuk 3. Hier worden ook de gebruikte schalen voor tightness en onzekerheid toegelicht en wordt een raamwerk voorgesteld waarmee het MCS van een organisatie getypeerd kan worden. De beschrijving van deze cases en de confrontatie met de literatuur is in hoofdstuk 4 te vinden. Tot slot worden er in hoofdstuk 5 conclusies getrokken en wordt er aangegeven welke onderwerpen interessant zijn voor verder onderzoek.

2 Theoretisch kader

Voordat antwoord kan worden gegeven op de vraag welk ontwerp en welk gebruik van het MCS tot goede resultaten leiden voor bedrijven die opereren in een onzekere omgeving, wordt in paragraaf 2.1 de definitie van een MCS en een veel gebruikt model besproken. Vervolgens wordt gekeken welke instrumenten gebruikt kunnen worden om verder invulling te geven aan het MCS, welke beoordelingsstijlen er bestaan en wanneer er sprake is van *tight* en *loose control*. In paragraaf 2.2 wordt het begrip onzekerheid behandeld. Hier wordt ingegaan op de verschillende gehanteerde definities en de invloed van omgevingsonzekerheid op organisaties. Tot slot wordt in paragraaf 2.3 gekeken welke invloed omgevingsonzekerheid heeft op het ontwerp en het gebruik van het MCS.

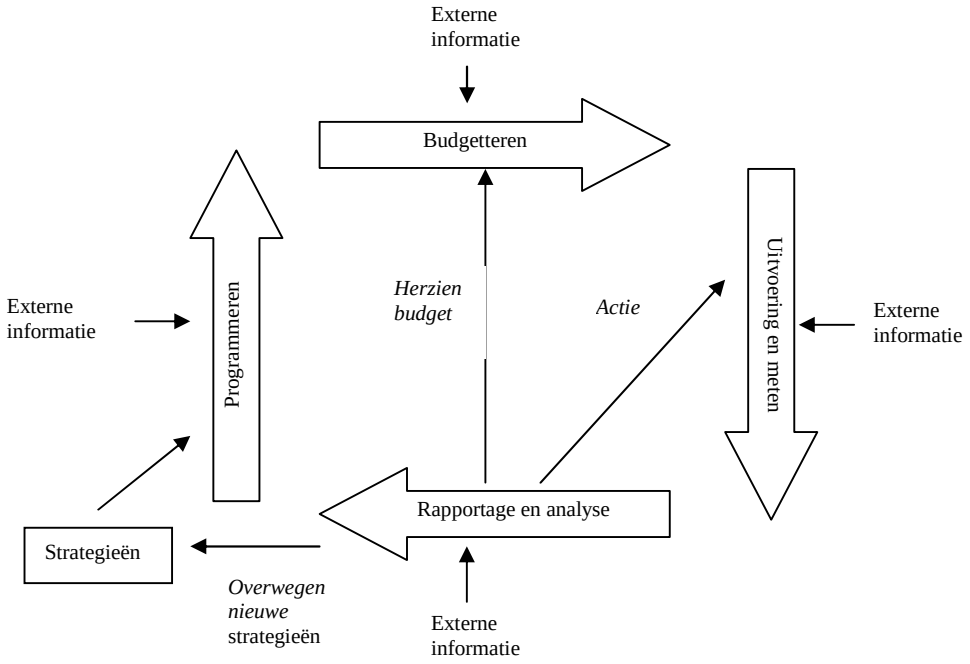
2.1 Het management control systeem (MCS)

Management control is het proces dat een link legt tussen enerzijds de strategische planning en anderzijds de operationele control (Otley, 1995). Hierbij gaat de strategische planning over de lange termijn doelstellingen en welke strategie wordt gebruikt om deze doelstellingen te behalen. De operationele control zorgt ervoor dat specifieke, individuele taken op een efficiënte en effectieve manier worden uitgevoerd. Management control zorgt er dus voor dat een organisatie zijn strategie op een efficiënte en effectieve manier uitvoert (Anthony en Dearden, 1980). Het MCS is hiermee het systeem dat ervoor zorgt dat de organisatie in lijn met de strategie opereert. Hierbij valt te denken aan officiële procedures, vaak vastgelegd in handboeken, periodieke rapportages, functioneringsgesprekken en algemeen geldende normen en waarden binnen de organisatie. Lowe (1971) beschrijft in zijn definitie van een MCS meer de invloed van de externe omgeving. Hij definieerde een MCS als een systeem van georganiseerd zoeken en verzamelen van informatie, van verantwoordelijkheden en van terugkoppeling van resultaten om ervoor te zorgen dat de organisatie zich kan aanpassen aan de veranderingen in de omgeving en om het gedrag van haar werknemers te meten en vervolgens te vergelijken met de subdoelen (die in lijn zijn met de algemene doelen), zodat verschillen tussen beide kunnen worden verholpen. Naast het reageren op en aanpassen aan de omgeving heeft, volgens Henri (2006), een MCS tegenwoordig ook de functie van het ondersteunen van organisatieveranderingen, innovativiteit en organisationeel leren en het bevorderen van de flexibiliteit van de organisatie.

Giglioni en Bedeian (1974) spreken over twee soorten controlsystemen. Enerzijds wordt er gebruik gemaakt van cybernetische controlsystemen. Dit zijn systemen waarin standaarden worden vastgesteld, de prestaties worden gemeten, vergelijkingen tussen werkelijke en standaard resultaten worden gemaakt, terugkoppeling plaatsvindt met informatie over de verschillen en, waar nodig, ingegrepen wordt in de organisatie. Dit komt overeen met bovengenoemde definitie van Lowe en met het model van Anthony en Dearden, wat straks besproken wordt. Anderzijds spreken zij van controlsystemen die richting geven aan de activiteiten van medewerkers. Dit gebeurt door middel van de organisatiestructuur, de cultuur of het personeelsbeleid. Deze richtinggevende controlsystemen worden besproken aan de hand van de control vormen zoals Merchant en Van der Stede (2003) die beschrijven.

2.1.1 Het cybernetische MCS

Bij de beschrijving van het cybernetische MCS wordt de definitie van Anthony en Dearden (1980) aangehouden, aangezien dit type MCS aan de hand van hun model zal worden uitgelegd. Dit model wordt door velen gezien als basis van de literatuur over MCS. In het model worden vier fasen van management control beschreven die doorlopen worden, zoals te zien is in figuur 1.



Figuur 1, Fasen management control (Anthony en Dearden, 1980, p 19)

Het ontwerp en gebruik van het MCS is afhankelijk van de strategie van de organisatie. Deze strategie dient als input voor het planningsproces. Dit planningsproces vindt plaats op verschillende niveaus, die achtereenvolgens doorlopen worden. Planning begint bij strategische planning. Hierbij worden de doelen van de organisatie bepaald en de strategie om deze doelen te behalen. Vaak gebeurt dit aan de hand van analyses van oude data en voorspellingen van toekomstige data (Merchant en Van der Stede, 2003). Dit strategisch planningproces dient als input voor *programmeren*. Hierbij worden specifieke activiteiten geïdentificeerd die de komende jaren geïmplementeerd dienen te worden. Daarnaast worden ook de benodigde middelen geïnventariseerd. Tot slot van het planningsproces worden de specifieke acties omgezet in (operationele) budgetten: *budgetteren.* Hierin staan de korte termijn financiële gevolgen van de strategische plannen en het programmeren. De budgetten gaan vaak over een periode van één jaar. Veelal worden deze budgetten door de managers gebruikt bij de dagelijkse besluitvorming.

De geplande strategieën worden geïmplementeerd en tijdens het uitvoeren van de activiteiten worden de werkelijke resultaten per verantwoordelijkheidscentrum gemeten. Dit proces staat in de figuur beschreven als *uitvoering en meten.* Hierdoor kunnen geplande en werkelijke resultaten met elkaar vergeleken worden.

In de laatste fase van management control, *rapportage en analyse*, worden de werkelijke resultaten zowel in financiële als in niet-financiële rapportages weergegeven en geanalyseerd. Hierdoor is vergelijking tussen werkelijke en geplande prestaties mogelijk. De gebruikte informatie heeft zowel betrekking op de prestaties van het bedrijf als op gebeurtenissen in de omgeving van de organisatie.

Tussen de verschillende fasen van het model vindt terugkoppeling plaats. Deze wordt weergegeven door vier pijlen. Vanuit *rapportage en analyse* lopen drie pijlen. Indien er uit de rapportage naar voren komt dat de werkelijke resultaten niet overeen komen met het budget, kan óf het budget aangepast worden óf kunnen er acties ondernomen worden om de uitvoering van de activiteiten aan te passen. Dit gebruik van het MCS betitelen Simon et al. (1954) als *scorecard keeping*. Het MCS meet als het ware of de organisatie op “de juiste koers ligt”. Naast het aanpassen van het budget of van de activiteiten kunnen deze rapportages ook worden gebruikt om strategische beslissingen te nemen. Het MCS heeft dan de functie van *problem solving*. Dit is het geval bij de pijl tussen *rapportage en analyse* en *strategieën*. Tot slot is er een pijl tussen de *strategieën* en *programmeren.* Hier worden de strategieën omgezet in specifieke activiteiten. Deze strategieën geven aan op welke specifieke activiteiten de komende jaren de nadruk gelegd dient te worden tijdens het proces

van programmeren. Deze functie van het MCS wordt door Simon et al. omschreven als *attention directing*.

2.1.2 Richtinggevende controlsystemen

Het tweede soort management controlsysteem wordt door Giglioni en Bedeian (1974) benoemd als richtinggevende controlsystemen. Merchant en Van der Stede (2003) delen deze richtinggevende controlsystemen in in vier soorten control: *result control, action control, personell control* en *cultural control*. Bij *result control* worden managers beoordeeld op het behaalde resultaat. De beloning van de manager is hier dan ook van afhankelijk. De manager is vrij in de manier waarop hij dit resultaat behaalt. Hierdoor kan result control een motiverende werking hebben. De gestelde targets zijn vaak gebaseerd op het budget. *Result control* komt overeen met de *output control* van Ouchi (1979). Hierbij is het belangrijk dat de output goed meetbaar is. Verder stellen Otley en Berry (1980, p.240-241) dat er duidelijke, meetbare doelen gesteld moeten worden en dat de resultaten te beïnvloeden moeten zijn door de manager. Bij *action control* staat het voorschrijven of verbieden van bepaalde handelingen centraal. Door administratieve of fysieke beperkingen kan het onmogelijk worden gemaakt voor medewerkers om bepaalde handelingen uit te voeren. Daarnaast kunnen bepaalde handelingen gestimuleerd of verplicht gesteld worden, omdat men aanneemt dat dit goede resultaten als gevolg heeft. Het is hierbij dus belangrijk dat de organisatie weet welke handelingen leiden tot goede resultaten en dat managers ook in staat zijn om ervoor te zorgen dat deze handelingen daadwerkelijk uitgevoerd worden. Ouchi (1979) spreekt in dit geval van *behavioural control*. Deze vorm van control dient volgens Ouchi te worden toegepast indien er veel kennis is over het transformatieproces. *Personell control* is gebaseerd op het vermogen van de werknemer om zichzelf te controleren en te motiveren. Veel gebruikte methoden zijn personeelsselectie, trainingen en taaktoedeling. Tot slot kan een organisatie gebruik maken van *cultural control*. Hierbij wordt de groep gestimuleerd om elkaar in de gaten te houden en elkaar aan te spreken indien normen of waarden worden overschreden. Gedragscodes, groepsbeloningen en voorbeeldgedrag van het top management worden ingezet om *cultural control* toe te passen. Ouchi (1979) spreekt in dit geval over *clan control*. Deze vorm van control dient toegepast te worden als er weinig kennis is over het transformatieproces en als het moeilijk is de output te meten.

De meeste in de praktijk gehanteerde controlsystemen zijn een combinatie van cybernetische en richtinggevende controlsystemen. Zo zal er vaak een control systeem zijn waar de nadruk ligt op *results control*, dat cybernetisch van aard is. Hierbij worden resultaten tussentijds

gemeten en er zal, indien nodig, ingegrepen worden in de organisatie. Ook is het denkbaar dat er targets worden gesteld op het uitvoeren van bepaalde handelingen. Indien deze targets niet worden behaald, zullen acties ondernomen worden. De vier control vormen van Merchant en Van der Stede nemen dus vaak een plaats in in een cybernetisch controlsysteem. De samenstelling en invulling van de verschillende control vormen wordt in het vervolg aangeduid met het **ontwerp** van het MCS.

2.1.3 Beoordelingsstijlen

Het cybernetisch control systeem van Anthony en Dearden (1980) zet strategieën om in budgetten en activiteiten en vergelijkt de werkelijke resultaten hiermee. Dit is echter niet de enige manier om prestaties te beoordelen. Hopwood (1972) beschrijft drie beoordelingsstijlen. Deze stijl bepaalt hoe er omgegaan wordt met de resultaten van het proces van *rapportage en analyse* uit figuur 1. De drie beoordelingsstijlen zijn:

1. *Budget-constrained*. De manager wordt afgerekend op de behaalde resultaten in vergelijking met het budget. Er wordt dus strikt kwantitatief gekeken naar de behaalde resultaten en de managers worden ook alleen hierop beoordeeld.
2. *Profit conscious*. De manager wordt beoordeeld op basis van effectiviteit. Hierbij wordt het budget vaak als richtlijn gebruikt. De lange termijn resultaten staan echter meer centraal.
3. *Non-accounting*. Het budget speelt hier geen belangrijke rol. Er wordt alleen gebruik gemaakt van kwalitatieve, niet boekhoudkundige, data.

Parallel aan de drie beoordelingsstijlen van Hopwood, worden de stijlen *formula-based*, *subjective performance* en een combinatie van deze twee stijlen gebruikt door onder meer Labovitz (1969), Salter (1973) en Keeley (1977). Deze stijlen komen overeen met respectievelijk *budget-constrained*, *non-accounting* en *profit-conscious*. In het vervolg worden de stijlen van Hopwood aangehouden.

Volgens Hopwood heeft het gebruik van de *budget-contrained* stijl een aantal nadelen. Zo zou dit zorgen voor werk gerelateerde spanning, is het waarschijnlijker dat slechte relaties met managers of medewerkers worden veroorzaakt en dat gegevens gemanipuleerd worden. Deze nadelen zorgen uiteindelijk dat de lange termijn prestaties negatief beïnvloed worden. Otley (1978) beweert echter dat de *budget-constrained* stijl juist leidt tot betere prestaties en dat er geen werkgerelateerde spanning optreedt. Het verschil tussen deze beweringen wordt door Govindarajan (1984) verklaard door het verschil in de onderzochte cases. Het soort verantwoordelijkheidscentra en de taakafhankelijkheid van de gebruikte cases verschilde.

Otley deed onderzoek bij onafhankelijke winstcentra, waar Hopwood afhankelijke kostencentra onderzocht. In de cases van Hopwood was er hierdoor meer sprake van (afhankelijkheid van) een onzekere taakomgeving, waardoor beoordeling op basis van budgetten moeizaam was. Dit komt ook overeen met uitspraken van Otley (1994) en Merchant en Van der Stede (2003), die stellen dat managers beoordeeld dienen te worden op resultaten die zij zelf kunnen beïnvloeden. Bij de steekproef van Hopwood was dit niet het geval, waardoor deze stijl negatieve bijwerkingen had.

Ook Van der Stede (2000) betoogt dat control alleen op basis van budgetten negatieve effecten heeft. Het leidt tot het creëren van *slack* in de budgetten. Dit betekent dat managers extra ruimte inbouwen in de planning, zodat de doelen makkelijker gehaald kunnen worden. Ten tweede zorgt een *budget constrained* beoordelingsstijl voor een korte termijn oriëntatie. Managers zijn er namelijk op gericht om het, vaak jaarlijkse, budget te halen, waardoor lange termijn investeringen uitgesteld worden. Dit wordt het *myopia probleem* genoemd (Merchant en Van der Stede, 2003).

Om dit myopia probleem op te lossen worden managers steeds vaker beoordeeld op basis van toegevoegde aandeelhouderswaarde of *econonic income*. De aandelenmarkt is namelijk niet georiënteerd op korte termijn resultaten. Hierdoor zullen managers niet verleid worden om alleen korte termijn resultaten te boeken, omdat dit niet automatisch leidt tot toegevoegde aandeelhouderswaarde. Door toekomstige kasstromen te disconteren aan het begin en aan het eind van een periode, kan worden gekeken of er daadwerkelijk waarde is gecreëerd. Hierdoor ligt er minder druk om in de vooraf gestelde periode winst te boeken. EVA is een voorbeeld van een *profit-conscious* beoordelingsstijl, dat aandeelhouderswaarde meet. Hierbij wordt de netto operationele winst verminderd met de te betalen belasting. Dit bedrag wordt nog eens verminderd met het product van het kapitaal van de onderneming en het gewogen gemiddelde van de kostenvoet van het kapitaal (Cagle, Smythe & Fulmer, 2003). EVA is echter een berekening gebaseerd op cijfers uit het verleden. Hiermee is het een instrument dat terugkijkt, waardoor het minder goed bruikbaar is om de waarde van een bedrijf weer te geven. Zeker als het bedrijf een groot deel van zijn waarde haalt uit toekomstige opbrengsten (Merchant en Van der Stede, 2003).

Tot slot bestaat de mogelijkheid om de resultaten niet weer te geven en te meten op basis van financiële gegevens maar op basis van kwalitatieve data, de *non-accounting* beoordelingsstijl. Hoque (2005, p.472) geeft aan dat niet-financiële prestatiemeting beter te gebruiken is voor bedrijven die zich in een onzekere omgeving bevinden. Niet-financiële prestatiemetingen geven managers de mogelijkheid om invloed uit te oefenen op de

drijvende krachten achter de gewenste resultaten. Zij zullen dus afgerekend worden op de behaalde resultaten op het gebied van deze drijvende krachten en niet op de financiële resultaten. Dit komt overeen met de vereiste voor toepassing van *result control*, die Otley en Berry (1980) stellen, dat de manager invloed moet kunnen hebben op de resultaten. Een voorbeeld van een *non-accounting* beoordelingsstijl is de *balanced score card*. Hierbij worden naast financiële prestaties ook de interne processen en de klanttevredenheid beoordeeld.

2.1.4 Control tightness

Merchant en Van der Stede definiëren *tight control* als een hoge mate van zekerheid dat werknemers handelen in lijn met de doelen en wensen van de organisatie. Zij stellen dus dat een meer tight control er voor zorgt dat organisatie doelen eerder worden bereikt dan wanneer er geen of *loose* control is. Control tightness kan zowel bij cybernetische controlsystemen als bij richtinggevende controlsystemen worden toegepast.

Bij *tight result control* is het belangrijk dat de gewenste resultaten goed gedefinieerd zijn. Dit betekent dat de targets nauwkeurig worden gespecificeerd, inclusief een tijdsplanning, dat ze in lijn liggen met de strategie, dat ze duidelijk worden gecommuniceerd en dat ze compleet zijn. Bij het meten van de resultaten zijn precisie, objectiviteit, tijdigheid en begrijpbaarheid essentieel. Tot slot dienen er duidelijke consequenties verbonden te zijn aan het wel of niet behalen van de gewenste resultaten (Merchant en Van der Stede, 2003).

Bij *action control* betekent *tight control* dat administratieve of fysieke beperkingen en verplichtingen strikt worden nageleefd. Ook bij *action control* is het belangrijk dat de gewenste handelingen nauwkeurig beschreven zijn, dat de uitgevoerde handelingen goed meetbaar en toe te wijzen zijn en dat er een duidelijk en significant belonings- en strafsysteem aan verbonden is (Merchant en Van der Stede, 2003).

Tot slot kan ook de *personell* of *cultural control tight* worden toegepast. Dit betekent dat er extra nadruk wordt gelegd op trainingen, gewenst gedrag, groepsprocessen of bedrijfscultuur (Merchant en Van der Stede, 2003).

De voorwaarden die Merchant en Van der Stede stellen voor de toepassing van *tight control*, komen eigenlijk overeen met de fasen die doorlopen worden in het model van Anthony en Dearden: hoe strikter deze fasen doorlopen worden, hoe *tighter* de control. Daarbij komt nog dat Merchant en Van der Stede zeggen dat er duidelijke consequenties verbonden moeten zijn aan het wel of niet halen van de targets (bij *result control*) en aan het wel of niet

uitvoeren van de handelingen (bij *action control*). Over de toepassing van *tight personell* en *cultural control* zeggen Merchant en Van der Stede weinig over het verbinden van consequenties aan het voldoen aan de verwachtingen die op deze gebieden gesteld worden. Hier wordt er vanuit gegaan dat, net als bij *result* en *action control*, ook op dit gebied een link tussen het voldoen aan de verwachtingen en duidelijke consequenties belangrijk is.

In eerdere literatuur is weinig te vinden over de mogelijke combinaties van control vorm met control tightness. Van der Stede (2000) heeft wel onderzoek gedaan naar de invloed van *rigid budgetary control*. Hierbij wordt de nadruk dus met name gelegd op *result control*. Uit dat onderzoek komt dat *tight budget control* leidt tot het creëren van *slack* en een korte termijn visie van de managers. Daarnaast legt Van der Stede een link tussen de control stijl van de organisatie, de strategie en de prestaties in het verleden. Bij een differentiatie strategie of goede prestaties in het verleden, zal de *tightness* van budget control afnemen. Hieruit valt te concluderen dat *tight control* minder ruimte overlaat voor innovatie en dat bij slechte resultaten de "touwtjes worden aangetrokken". Angst (voor slechte prestaties) lijkt dus een reden voor *tight control*.

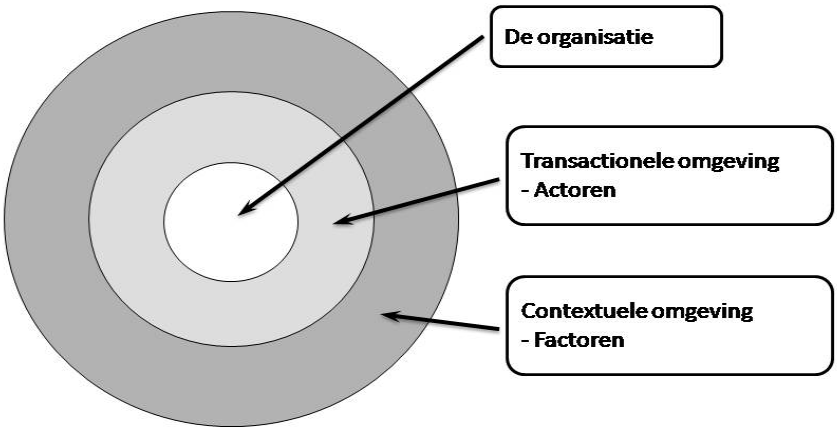
In hoofdstuk 3 wordt een schaal voor *control tightness* voorgesteld die gebaseerd is op de vereisten van Merchant en Van der Stede en op de fasen van het cybernetische control systeem van Anthony en Dearden. De toegepaste mate van control tightness wordt in het vervolg aangeduid met het **gebruik** van het MCS.

2.2 Onzekerheid

Volgens de contingentietheorie is het ontwerp en het gebruik van een MCS afhankelijk van de context waarin een organisatie opereert. Indien het MCS goed aansluit op deze context, is het waarschijnlijk dat de organisatie beter presteert (Fisher, 1998). Eén van de contingentievariabelen is onzekerheid. De literatuur is niet eenduidig over wat onder onzekerheid valt en wat oorzaken kunnen zijn. Galbraith (1973) definieert onzekerheid als het verschil tussen de hoeveelheid informatie die de organisatie nodig heeft om een taak uit te voeren en de reeds beschikbare informatie. Dit verschil in informatie kan verschillende oorzaken hebben. Volgens Fisher (1998, p.48) zijn er twee componenten van onzekerheid, namelijk taakonzekerheid en omgevingsonzekerheid. Taakonzekerheid betreft de routinematigheid van de taak; omgevingsonzekerheid gaat over onder andere de relaties met klanten, leveranciers en de overheid. Khandwalla (1977) bepaalt onzekerheid aan de hand van turbulentie, vijandigheid, diversiteit en complexiteit van de externe omgeving. Tot slot vat Ditillo (2004) samen dat in de literatuur onzekerheid geassocieerd wordt met

onzekerheid in de omgeving en in de technologie. Hierbij wordt omgevingsonzekerheid vaak beschreven in termen van dynamiek en heterogeniteit, voorspelbaarheid, beheersbaarheid of dubbelzinnigheid. Onzekerheid in technologie betreft complexiteit, onderlinge afhankelijkheid en taakonzekerheid.

In de omschrijvingen worden zowel factoren als actoren uit de externe omgeving en binnenin de organisatie genoemd die zorgen voor onzekerheid. De externe omgeving is op te delen in een contextuele en een transactionele omgeving. Hierin kunnen zowel factoren als actoren voor veranderingen zorgen (Van der Heijden, 1996, p. 154). In de transactionele omgeving bevinden zich externe *actoren* waar invloed op uit te oefenen is, zoals klanten en leveranciers. In de contextuele omgeving bevinden zich externe *factoren* die invloed hebben op de organisatie, terwijl de organisatie geen invloed uit kan oefenen op deze factoren. Deze externe factoren kunnen bijvoorbeeld economische omstandigheden of wetgeving vanuit de overheid zijn. In figuur 2 is dit schematisch weergegeven.



Figuur 2 omgevingsvariabelen (naar Van der Heijden, 1996, p155)

Taakonzekerheid wordt volgens Fisher (1998) veroorzaakt binnen de organisatie en is dus te plaatsen onder “de organisatie”. Onder de transactionele omgeving vallen de variabelen die Fisher (1998) onder omgevingsonzekerheid plaatst. Dit zijn immers actoren die prestaties van de organisatie beïnvloeden maar waar de organisatie ook invloed op uit kan oefenen, zoals de klanten, leveranciers, concurrenten en regulerende groepen als vakbonden en (sommige) overheidsinstanties. De contextuele omgeving bestaat uit factoren op het gebied van demografie, economie, politiek, ecologie, sociologie en technologie. Deze factoren beïnvloeden namelijk de prestaties van de organisatie, maar zijn niet door de organisatie zelf te beïnvloeden.

In het vervolg wordt voor de term onzekerheid de invloed bedoeld van zowel transactionele als contextuele (f)actoren. De mate van onzekerheid wordt bepaald door de mate van turbulentie. Dit wordt bepaald door de snelheid waarmee veranderingen in de omgeving zich voordoen en de voorspelbaarheid van de omgeving waarin de organisatie opereert (Ansoff en Sullivan, 1993, p13).

Ansoff heeft een 5-puntsschaal ontwikkeld voor de mate van onzekerheid en hoe een organisatie haar strategie hierop aan dient te passen. Hij zegt dat bedrijven die zich in een turbulente omgeving bevinden, flexibel en creatief dienen te zijn. Hierdoor kan er snel gereageerd worden op veranderingen uit de omgeving, bijvoorbeeld door het introduceren van nieuwe producten of diensten. Deze schaal wordt in hoofdstuk 3 verder toegelicht.

2.3 MCS onder onzekerheid

Hoe tight dient de control te zijn voor bedrijven die opereren in een onzekere omgeving? En welke control vormen dienen zij toe te passen? Om hier antwoord op te geven, wordt de beschikbare literatuur geraadpleegd.

Brownell en Dunk (1991) beschrijven de link tussen nadruk op het budget en participatie bij het opstellen hiervan voor bedrijven die in een onzekere omgeving opereren. Zij concluderen dat bij een lage onzekerheid de mate van participatie bij het opstellen van het budget en de nadruk op het budget bij de beoordeling leidt tot goede management prestaties. In een onzekere omgeving is de participatie in het opstellen van het budget altijd goed vanwege het informatie aspect. Er hoeft hierbij niet direct een link te zijn met de nadruk die op het budget wordt gelegd bij de beoordeling. Simons (1990) beaamt de stelling dat managers moeten participeren bij het opstellen van het budget indien er strategische onzekerheden zijn. De betreffende managers kunnen namelijk meer informatie verschaffen over deze onzekerheden, doordat zij dichter op de markt zitten. Bovendien leidt een dergelijk interactief control systeem tot een open dialoog in de organisatie wat organisationeel leren bevordert (Simons, 1990).

Volgens Govindarajan (1984, p128) is er een drietal redenen waarom in situaties met grote omgevingsonzekerheid managers eerder een subjectieve (non-accounting) in plaats van een *formula based* (*budget-constrained*) beoordelingsstijl zullen toepassen.

Ten eerste worden, om budgetten op te stellen, aannames gemaakt over de omgeving om op die manier de budgetten invulling te geven. In een stabiele omgeving is dit goed mogelijk, echter in een onzekere niet, waardoor het moeilijker is om targets te stellen waarop de

medewerkers beoordeeld worden. Ten tweede is efficiency gebaseerd op de hoeveelheid input in verhouding tot de output. Hiervoor dient een duidelijke, inzichtelijke oorzaak-gevolg relatie aanwezig te zijn. Onder onzekere condities bestaat dit inzicht niet (Thompson, 1967). Tot slot ligt de nadruk bij budgetten op de uitkomst en niet op de activiteiten. Managers kunnen eventueel wel invloed hebben op de activiteiten van werknemers maar niet op de omstandigheden die samen met de activiteiten tot resultaat leiden. Hierdoor geeft alleen financiële data geen complete weergave van de werkelijke prestaties van de manager. Dit komt overeen met de principaal-agent stroming binnen de agentschaptheorie die zegt dat, indien er onzekerheid bestaat over de uitkomsten, er een gedragscontract opgesteld dient te worden en geen uitkomstencontract (Eisenhardt, 1989, p61). Vertaald naar de control vormen van Merchant en van der Stede betekent dit dat organisaties die opereren in een onzekere omgeving geen of slechts *loose result control* en wel of zelfs *tight action control* dienen toe te passen.

Over *control tightness* en de relatie met onzekerheid is weinig geschreven. Chow, Kato en Merchant (1999) hebben onderzoek gedaan naar de cultuurverschillen tussen Amerika en Japan met betrekking tot de control tightness. Daaruit kwam naar voren dat Japanners meer *tight procedural controls* toepasten dan Amerikanen indien er sprake was van risico's. Deze *procedural controls* zorgen ervoor dat handelingen volgens strikte procedures doorlopen moeten worden en komen dus overeen met *action control* van Merchant en Van der Stede. Dit zegt niet direct iets over de relatie tussen onzekerheid en *control tightness* aangezien het hier om een vergelijking gaat tussen culturen. Wel lijkt er een relatie te zijn tussen *control tightness* en risico: mensen of organisaties neigen in situaties waarin er sprake is van grote risico's naar een *tight action control*. Dit verband wordt ondersteund door eerder werk van Hofstede, die suggereert dat mensen die risico-avers zijn, terugvallen op geschreven en ongeschreven gedragsregels, op formele organisatiestructuren en standaardisatie van procedures (Chow, Kato en Merchant, 1999, p178). Dit zijn vormen van *action control*. Ongeschreven gedragsregels kunnen ook geschaard worden onder de normen en waarden van een organisatie en dus onder *cultural control*.

Samenvattend kan gesteld worden dat organisaties die opereren in een onzekere omgeving:

- de betreffende managers moeten laten participeren bij het opstellen van de budgetten (Simons, 1990 en Brownell en Dunk, 1991).
- geen of slechts *loose result control* moeten toepassen (Govindarajan, 1984).
- wel of zelfs *tight action control* moeten toepassen (Govindarajan, 1984).

- zullen terugvallen op geschreven en ongeschreven gedragsregels, op formele organisatiestructuren en standaardisatie van procedures, indien zij risico-avers zijn (Chow, Kato en Merchant, 1999).

Volgens Ansoff dienen organisaties die opereren in een turbulente omgeving flexibel, innovatief en creatief te zijn. Op deze manier kunnen organisaties namelijk beter en sneller reageren op veranderingen van buitenaf. Ook Henri (2006) geeft aan dat het MCS bij moet dragen aan innovatie en flexibiliteit. Daarnaast dient de organisatie zich aan te kunnen passen en te leren van gebeurtenissen uit het verleden. Het MCS dient dus zo ingericht te zijn dat het deze vijf functies heeft. Dit komt overeen met Govindarajan (1984) die zegt dat er geen of nauwelijks sprake dient te zijn van *result control.* Dit lijkt echter tegenstrijdig te zijn met het het feit dat organisaties *(tight) action control* zouden moeten toepassen (Govindarajan, 1984).

Tight action control draagt namelijk niet bij aan een flexibele organisatie. Hierbij is men immers verplicht om procedures nauwgezet te volgen, wat juist voor een trage en logge organisatie zorgt. Op deze manier heeft men waarschijnlijk het gevoel de resultaten van de organisatie onder controle te kunnen houden, terwijl het eigenlijk de vrijheid van de managers beperkt en dus de ruimte om creatief, innovatief en flexibel te zijn verkleint. De artikelen van Chow, Kato en Merchant uit 1999 en van Van der Stede uit 2000 geven indirect aan dat zowel risico als angst redenen kunnen zijn voor het toepassen van *tight control*. Dit is uiteraard niet hetzelfde als onzekerheid, maar toch bestaat er wel een verband. Een onzekere toekomst brengt immers bepaalde, onbekende, risico's met zich mee. Juist het feit dat het risico onbekend is, kan voor angst zorgen. Mensen lijken dus behoefte te hebben aan *tight action control*, terwijl dit ten koste gaat van de flexibiliteit van de organisatie.

Hoe dient het MCS van een organisatie die opereert in een onzekere omgeving ontworpen en gebruikt te worden, zodat de organisatie voldoende flexibel is en zodat er genoeg ruimte is voor innovatie en creativiteit?

3 Onderzoeksopzet

3.1 Opzet empirisch onderzoek

In deze scriptie wordt onderzocht hoe de MCS-en van twee financiële dienstverleners zijn ontworpen en worden gebruikt. Het gaat hierbij om twee verschillende organisaties die in dezelfde markt opereren, waardoor beide organisaties aan een vergelijkbare mate van onzekerheid zijn blootgesteld. De omgeving kan, met name door regelmatig veranderende wetgeving, als onzeker worden getypeerd. Hierdoor is het mogelijk om de MCS-en met elkaar te vergelijken en te onderzoeken welke voor- en nadelen beide systemen hebben, gegeven de mate van onzekerheid van de omgeving. Om de anonimiteit van beide organisaties te waarborgen, wordt er gesproken over organisaties A en B. De organisaties zijn een aantal jaren geleden gefuseerd. Het onderzoek heeft betrekking op de periode voor de fusie.

Het betreft een kwalitatief onderzoek. In het vorige hoofdstuk werden bestaande theorieën over de omgevingsonzekerheid van organisaties en het ontwerp van het MCS gecombineerd met control tightness. Het daaruit ontstane raamwerk wordt nu vergeleken met twee werkelijke situaties. Door middel van kwalitatief onderzoek is het mogelijk dieper in te gaan op het ontwerp en het gebruik van de systemen. De voor- en nadelen van de gebruikte systemen zullen bij beide organisaties besproken worden. Door de beide MCS-en met elkaar te vergelijken en te kijken welke organisatie de beste resultaten behaalde, kan er gekeken worden welk ontwerp en gebruik van het MCS het meest geschikt is voor een organisatie die opereert in een onzekere omgeving.

Door middel van persoonlijke interviews wordt de benodigde informatie over beide cases verkregen. Deze interviews zijn (deels) opgenomen en de verslagen hiervan zijn gecontroleerd door de geïnterviewde. Er zijn in totaal vier interviews gehouden die elk ongeveer 90 minuten duurden. In deze interviews zijn de MCS-en van beide organisaties besproken. Er is per control vorm gekeken op welke manier die toegepast werd en vervolgens is er gekeken naar de variabelen die bepalen in welke schaal van *control tightness* de bepaalde control vorm is in te delen. Er is dus gevraagd naar de doelstellingen, de vertaling hiervan naar normen, hoe vaak de realisatie van de norm werd gemeten, of er ingegrepen werd bij afwijkingen en wat de consequenties bij het wel of niet halen van de norm waren. Aan het eind van elk interviews was er een beeld van het MCS dat is voorgelegd aan de geïnterviewde. Voor de informatie over organisatie A is de huidige

manager Stakeholder Value Management van het moederbedrijf geïnterviewd. Vanuit zijn rol houdt hij zich bezig met het ontwikkelen van managementinformatie op concernniveau, en heeft hij inzicht in beide organisaties, maar met name in organisatie A. Van organisatie B is een senior medewerker van de strategie afdeling geïnterviewd. Hij was destijds werkzaam op het hoofdkantoor van organisatie B en is nu in dezelfde functie werkzaam bij het moederbedrijf. Beide geïnterviewden werken op een stafafdeling. Zij weten van beide bedrijven hoe het MCS ontworpen was en werd gebruikt. Bij beide cases wordt het MCS besproken van het hoofdkantoor naar één divisie. Om de omgeving zoveel mogelijk gelijk te houden is er voor gekozen bij beide cases het MCS van het hoofdkantoor naar een vergelijkbare divisie te onderzoeken.

Om een beeld te schetsen van het ontwerp van het MCS wordt gekeken naar de invulling die de organisaties gaven aan de verschillende control vormen. Het gaat hier om het onderscheid tussen *result control, action control, personell control* en *cultural control*. Hieronder vallen onder andere de inhoud van rapportages, de organisatiestructuur, de bevoegdheden, het personeelsbeleid en de bedrijfscultuur.

Onder het gebruik van het MCS valt de *control tightness*: onder andere het gebruik van targets en normen, de toegestane afwijkingen, de frequentie van rapportage, de beoordelingscriteria en het beloningsysteem.

3.2 Schalen voor tightness en onzekerheid

Om de control tightness te kunnen meten, wordt gebruik gemaakt van een schaal. Aangezien er geen schaal bestaat voor control tightness, is voor deze scriptie een schaal ontworpen. Deze schaal is mede gebaseerd op de vereisten die Merchant en Van der Stede (2003) stellen voor het kunnen toepassen van *tight control* en op de fasen die doorlopen worden in het model van Anthony en Dearden (1980). Voor de indeling van de schalen is gekeken naar de volgende vragen:

- Is er sprake van een doelstelling?
- Zijn er normen gekoppeld aan de doelstelling?
- Wordt er gecontroleerd of er aan de norm wordt voldaan, en zo ja, wat is de frequentie hiervan?
- Wordt er ingegrepen bij afwijkingen van de norm?
- Zijn er consequenties bij afwijkingen?

Aan de hand van deze vijf vragen is er een schaal ontworpen waarin de control tightness wordt ingedeeld in vier niveaus, oplopend van *loose* naar *tight control*.

1. Er is geen heldere doelstelling. Er wordt niet systematisch gekeken of de prestaties “de goede kant op gaan” en er zijn geen consequenties verbonden aan de behaalde prestaties.
2. Er is een doelstelling waar normen aan gekoppeld zijn. De prestaties worden af en toe gemeten. Als er afwijkingen tussen de prestaties en de normen worden geconstateerd, leidt dit soms tot ingrijpen in de organisatie. Vaak zijn er niet direct consequenties verbonden aan het al dan niet behalen van de doelen.
3. Er is een doelstelling waar normen aan gekoppeld zijn. De normen worden regelmatig gemeten. Indien er grote afwijkingen zijn, wordt er ingegrepen. Aan het eind van het jaar wordt er opgemaakt of de einddoelstelling behaald is. Er zijn consequenties verbonden aan het wel of niet halen van de norm.
4. Er is een doelstelling waar normen aan gekoppeld zijn. De normen worden zeer frequent gemeten. Indien er een kleine afwijking is, wordt er direct ingegrepen. Er zijn directe consequenties bij het wel of niet halen van de norm.

Deze schaal voor control tightness is voor alle vier control vormen toe te passen. Bij *action control* zullen de normen vastgelegd worden in procedures en handboeken. Bij de *tightness* van *action control* gaat het dus om de mate waarin handelingen volgens officiële procedures uitgevoerd dienen te worden, welke bevoegdheden (zowel fysieke als administratieve toegang en restrictie) medewerkers hebben en hoe de organisatiestructuur is ingericht (hiërarchisch of juist heel plat). De tightness van *action control* kan verhoogd worden door de vastgestelde normen strikter te controleren en hier consequenties aan te verbinden.

Bij *result control* staat de norm voor de, vaak financiële, targets die gesteld worden aan de hand van de doelstelling en het budget.

Bij *personell control* kan men bij de norm denken aan een norm in het kader van het personeelsbeleid. Een voorbeeld kan zijn dat de doelstelling voor een bepaalde afdeling is om dit jaar te groeien met zes medewerkers en dat de nadruk van de werkzaamheden meer dient te liggen op onderzoek. Om deze doelstelling te bereiken wordt er bij de selectie van nieuwe medewerkers gelet op hun onderzoekskwaliteiten en een aantal ondersteunende competenties. De huidige medewerkers krijgen trainingen om hun onderzoekskwaliteiten te verbeteren.

Hetzelfde geldt voor *cultural control*. Hierbij is de norm een bedrijfscultuur die het management of de directie voor ogen heeft. Indien er een *tight cultural control* is, zullen medewerkers strikt als groep beoordeeld worden en zullen gedragingen die niet in het

groepsbelang zijn of niet binnen de cultuur passen, bestraft worden. Door middel van groepsbesprekingen kan er bijvoorbeeld ook ingegrepen worden indien de groep niet voldoende functioneert of indien de cultuur afwijkt van de doelstelling.

Om de mate van turbulentie, en daarmee de onzekerheid te meten, wordt de schaal van Ansoff gebruikt. Hij heeft 5 categorieën ontwikkeld om de mate van turbulentie in te delen. Hij stelt dat de strategie van het bedrijf dient te worden aangepast aan de mate van turbulentie van de omgeving.

1. *Repeterende omgeving:* de omgeving verandert nooit. In deze omgeving bevinden zich weinig organisaties op een paar non-profit organisaties na.
2. *Groeiende omgeving:* de organisaties die zich in deze omgeving bevinden, zitten in een snelgroeiende markt, waarin de vraag vaak groter is dan het aanbod. De prijs is het doorslaggevende criterium voor de klant, waardoor efficiëntie voor de organisatie een succesfactor is.
3. *Veranderende omgeving:* de klanten in deze omgeving hebben een variërende vraag door verschil in koopkracht en productvoorkeur. Marketing is hierdoor belangrijk voor de organisaties om de onderscheidende kenmerken van hun product te kunnen benadrukken.
4. *Wisselende omgeving:* veranderingen vinden sneller plaats dan organisaties kunnen reageren en de toekomst is moeilijk te voorspellen. Zowel efficiëntie, marketing als productaanpassingen aan de klantwens zijn belangrijk en het relatieve belang dient aangepast te worden aan de omgeving van dat moment.
5. *Verrassende omgeving:* nieuwe technologieën en industrieën ontwikkelen zich snel en klanten zijn bereid te betalen voor de meest geavanceerde technologie.

In de eerste drie categorieën van turbulentie kan de toekomst “voorspeld” worden door extrapolatie van cijfers uit het verleden. De producten of diensten van het bedrijf zullen niet erg veranderen. Het is wel belangrijk dat veranderingen opgemerkt worden en dat producten of diensten hierop aangepast worden. Het gaat hierbij om productverbeteringen en niet om productinnovaties. Bij schaal vier en vijf is het voorspellen van de toekomst lastig en eens succesvolle strategieën kunnen in de toekomst onsuccesvol blijken. Productinnovaties zijn belangrijk om in te spelen op grote veranderingen in de vraag. Flexibiliteit en creativiteit zijn belangrijke eigenschappen voor organisaties die met een dergelijke onzekerheid te maken hebben (Ansoff).

3.3 Voorgesteld raamwerk

Als de omgevingsonzekerheid, waarmee beide organisaties worden geconfronteerd, is vastgesteld, worden beide MCS-en met elkaar vergeleken. De combinatie van ontwerp en gebruik wordt tegen elkaar afgezet in het voorgestelde raamwerk, dat te zien is in figuur 3. De verwachting is dat de gewenste combinatie van ontwerp en gebruik afhangt van de mate van omgevingsonzekerheid, waarbij geldt dat:

- indien de organisatie opereert in een turbulente omgeving, categorie 4 of 5, leidt een controlsysteem met *tight personell* en *cultural control* en *loose action* en *result control* tot betere resultaten.
- indien de organisatie opereert in een stabiele omgeving, categorie 1, 2 of 3, leidt een controlsysteem met *tight action* en *result control* en *loose personell* en *cultural control* tot betere resultaten.

In deze scriptie worden twee organisaties onderzocht die beide opereerden in een onzekere omgeving. De verwachting is dus dat van deze cases de organisatie met de beste (financiële) resultaten en de minste problemen met het control systeem, het MCS ongeveer als volgt heeft ontworpen en gebruikt.

Control tightness / Control vorm	Schaal 1	Schaal 2	Schaal 3	Schaal 4
Action control	■	■		
Result control	■	■		
Personell control	■	■	■	
Cultural control	■	■	■	

Figuur 3, Verwacht gebruik MCS

4 Management Controlsystemen bij twee financiële dienstverleners

In dit hoofdstuk worden beide cases beschreven. Allereerst wordt in 4.1 een beschrijving van de omgeving gegeven. De omgeving van de organisaties wordt beschreven aan de hand van de indeling van Ansoff, zoals behandeld in hoofdstuk 3. Het betreft de situatie in 2005. Aangezien beide organisaties in dezelfde markt opereerden en de beide divisies vergelijkbare diensten verleenden, wordt de omgevingsonzekerheid voor beide organisaties in één keer behandeld. In 4.2 wordt het MCS van organisatie A besproken. Hierbij wordt gekeken naar de invulling van de vier control vormen en de bijbehorende *control tightness*. Aan de hand van deze beschrijving en de schaal voor control tightness wordt het MCS van organisatie A getypeerd volgens het in hoofdstuk 3 voorgestelde raamwerk. In 4.3 wordt het MCS van organisatie B op dezelfde manier besproken. De informatie voor deze paragrafen is verkregen uit de interviews. Tot slot zullen de resultaten van beide organisaties en de verschillen in hun MCS in 4.4 worden toegelicht.

4.1 Omgevingsonzekerheid

De diensten die beide organisaties aanbieden zijn op te delen in operationele en financiële dienstverlening. De invulling van beide diensten en de eisen waaraan de dienstverlening moet voldoen zijn erg afhankelijk van nationale wetgeving. Eind jaren ‘90 zijn er veranderingen in de wetgeving doorgevoerd waardoor de operationele dienstverlening geprivatiseerd moest worden. In 2004 werd er over hetzelfde onderwerp weer nieuwe wetgeving ingevoerd, waardoor een grote verschuiving van klanten plaats heeft gevonden. Deze ontwikkelingen waren wel te voorzien, maar de precieze timing, invulling en de consequenties voor de organisaties waren niet duidelijk. Met name de reacties van de klanten op de veranderende wetgeving was onvoorspelbaar. Dit is dan ook de oorzaak voor de onzekerheid in de markt. Ook voor de financiële dienstverlening zorgde deze wetsverandering voor onzekerheid: klanten waren niet meer verplicht producten af te nemen, waardoor klanten op een andere manier benaderd dienden te worden. Tevens kwamen er nieuwe producten op de markt. Hierdoor kwam een verschuiving in de aanbodzijde van de markt op gang: aan de ene kant was er sprake van consolidatie, aan de andere kant kwamen er juist ook meer eenmanszaken. Door deze ontwikkelingen werd het steeds belangrijker om aan te kunnen tonen wat de toegevoegde waarde was voor de consument van de aangeboden diensten. Tegelijkertijd kwam er meer concurrentie op prijs, wat voor lagere marges zorgde. De klantwensen veranderden sneller dan de organisaties hun producten en diensten konden

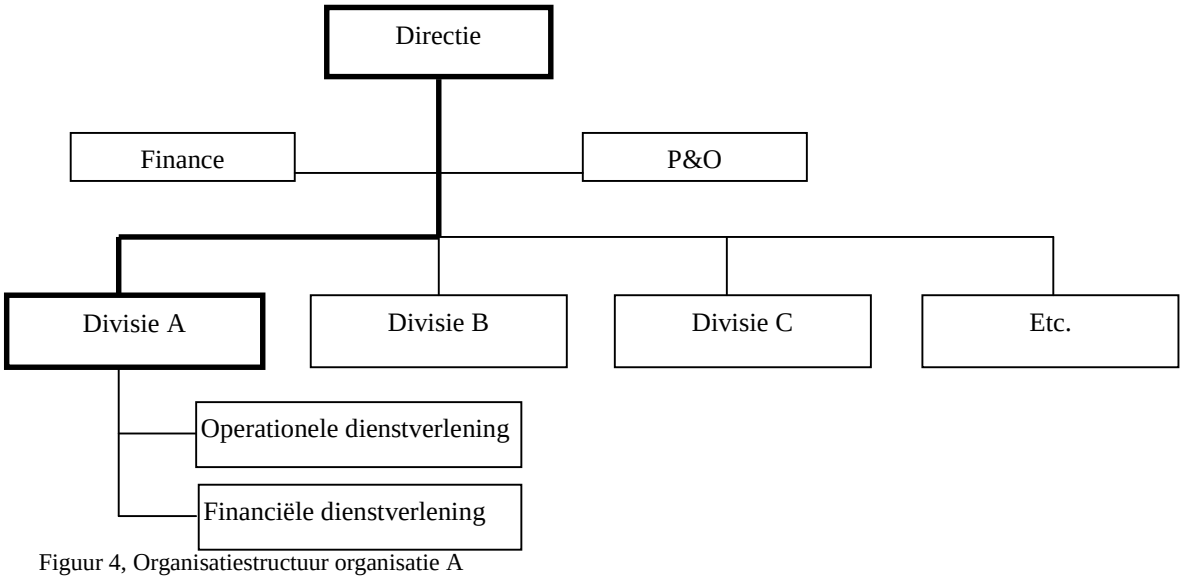
aanpassen. Dit kwam met name door de aard van de producten die ervoor zorgde dat productintroducties langzaam gerealiseerd konden worden.

De mate van omgevingsonzekerheid is dus te typeren als een wisselende omgeving, categorie 4 volgens de schaal van Ansoff. Dit betekent dat de organisaties volgens Ansoff de nadruk dienen te leggen op productinnovaties om op de veranderende klantwensen in te spelen. Tevens zijn flexibiliteit en creativiteit belangrijke eigenschappen.

4.2 Organisatie A

4.2.1 Beschrijving MCS

Organisatie A is een grote financiële dienstverlener die al enkele decennia bestaat. De verschillende diensten worden door verschillende divisies aangeboden, die alle aangestuurd worden vanuit het hoofdkantoor. Hier wordt het controlsysteem besproken van het hoofdkantoor naar één van de divisies, die hier divisie A wordt genoemd (dikgedrukte lijn). Onder divisie A valt zowel de financiële als de operationele dienstverlening, waardoor de organisatiestructuur van organisatie A er uit zag zoals te zien is in figuur 4.



Figuur 4, Organisatiestructuur organisatie A

De belangrijkste doelstellingen die de directie van organisatie A stelde, waren gericht op de omzet en winst. Naast de winst waren klantenaantallen, personeelskosten en overige operationele kosten belangrijk. Hierbij werd er bij de operationele dienstverlening, afgezien van de winst, met name op de personeels- en overige operationele kosten beoordeeld. Bij de financiële dienstverlening werd, naast de winst, met name gekeken naar klantenaantallen. De doelstellingen werden voor beide onderdelen vertaald in een budget dat voorafgaand aan het

boekjaar werd opgesteld. Aan de hand van dit budget werd een prestatiecontract opgesteld, waarin de te realiseren winst, het aantal klanten en de operationele kosten centraal stonden. De divisiemanager rapporteerde maandelijks aan de directie. In deze rapportage stonden wederom omzet, operationele kosten, klantenaantallen en winst centraal. Aan de hand van de behaalde resultaten werden de prestaties van de divisie beoordeeld. Hierbij werden de prestaties vergeleken met het budget en in mindere mate met de prestaties van het voorgaande jaar. Er was beperkt sprake van ingrijpen door de directie indien de resultaten achterliepen op het budget. Dit kwam doordat de budgetten eigenlijk altijd gehaald werden. Er was bij het opstellen van de budgetten namelijk duidelijk sprake van het creëren van *budget slack*. Bij de beoordeling van de managers wogen de financiële resultaten zwaar mee. Aan andere onderwerpen als klanttevredenheid en medewerkertevredenheid werd duidelijk minder gewicht toegekend. Een goede beoordeling resulteerde in een eenmalige financiële bonus en mogelijk in een salarisstap.

Naast de maandelijkse rapportage was er een “handboek directeuren”. Doel van dit document was om de meeste procedures vast te leggen, zodat de kosten beheersbaar en controleerbaar bleven. De procedures waren zeer gedetailleerd vastgelegd, met bijvoorbeeld eenduidige normen voor representatiekosten en reiskosten. Zo was in het handboek te vinden wat de maximale bijdrage was voor afscheidscadeaus en –borrels voor vertrekkende medewerkers, maar ook wat het maximaal aantal te declareren kilometers was. Daarnaast werden belangrijke procedures, zoals de introductie van producten en beoordeling van nieuwe investeringsprojecten, in dit handboek vastgelegd. Hierbij kan gedacht worden aan financiële richtlijnen en –eisen, procesfasen die doorlopen dienden te worden en bevoegdheden. Door de uitgebreide beschrijving van de meeste procedures was dit handboek erg omvangrijk en werd het eigenlijk erg weinig gebruikt. Divisiemanagers waren niet volledig op de hoogte van de totale inhoud van het handboek. Daarnaast werd er ook niet strikt gecontroleerd op de hantering hiervan. In de praktijk werden de normen voor het declareren van representatiekosten door de individuele manager bepaald. Bovendien werden uitgaven lang niet altijd van tevoren goedgekeurd waardoor mensen er alleen achteraf op aangesproken konden worden. Bij grote projecten was wel goedkeuring nodig van de directie. Bij investeringen met een kostenbudget boven een bepaalde norm kwam het project onder een aparte stuurgroep, die alle projecten begeleidde en de projectleden adviseerde. In een bijeenkomst die elke 4 tot 6 weken plaatsvond werd de voortgang van het project besproken. Indien het budget werd overschreden of de planning uitliep gebeurde in eerste instantie weinig. Indien een persoon vaker slecht presteerde in projecten, was de kans groot

dat hij niet meer gevraagd zou worden voor nieuwe projecten of in sommige gevallen uit het project werd gezet. Bij de introductie van nieuwe producten werd de prijsstelling strikt door de directie goedgekeurd of vastgesteld. Bij kleine aanpassingen aan bestaande producten was goedkeuring niet nodig, waardoor kleine veranderingen snel doorgevoerd konden worden. Binnen de eigen divisie werd de divisiemanager vrijgelaten om de eigen organisatie in te richten, zolang er maar goede resultaten werden behaald. Deze decentrale sturing werd nog eens versterkt doordat de verschillende divisies niet op dezelfde locatie waren gesitueerd als het hoofdkantoor, maar over het land verspreid zaten.

Naast de beoordeling van de resultaten van de divisies aan de hand van de maandelijkse rapportages, werden de managers in functioneringsgesprekken beoordeeld. Deze vonden formeel drie keer per jaar plaats, waarbij er in het eerste gesprek doelen werden vastgesteld, in het tweede gesprek de voortgang werd bepaald en in het laatste gesprek de uiteindelijke beoordeling plaatsvond. Een goede beoordeling werd beloond met een salarisverhoging. Deze doelen werden gesteld op het gebied van financiële resultaten, maar ook op het gebied van persoonlijk competenties, zoals bijvoorbeeld leiderschapskwaliteiten. De inhoud en frequentie van deze functioneringsgesprekken waren echter zeer afhankelijk van de directie, waardoor de frequentie van de gesprekken kon verschillen en er niet altijd zeer duidelijke doelen werden vastgesteld.

Bij organisatie A was eigenlijk geen sprake van een hele sterke cultuur op concernniveau. Er kan gezegd worden dat de organisatie en daarmee de cultuur gericht was op “gewoon geld verdienen”. Een oorzaak dat er geen duidelijke cultuur was, kan zijn dat organisatie A vaak gefuseerd is. Hierdoor worden verschillende bedrijfsculturen steeds gemengd, waardoor er geen echte cultuur overblijft. Er is geen sprake van dat prestaties van de divisies gestuurd worden door de directie door een speciaal beleid te voeren voor de cultuur. De afzonderlijke divisies hadden elk wel een duidelijke eigen cultuur, die echter niet met het concernniveau verbonden was.

4.2.2 Indeling MCS

Aan de hand van bovenstaande wordt het MCS van organisatie A ingedeeld zoals te zien is in figuur 5.

Control tightness / Control vorm	Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4
Action control				
Result control				
Personell control				
Cultural control				

Figuur 5, typering MCS organisatie A

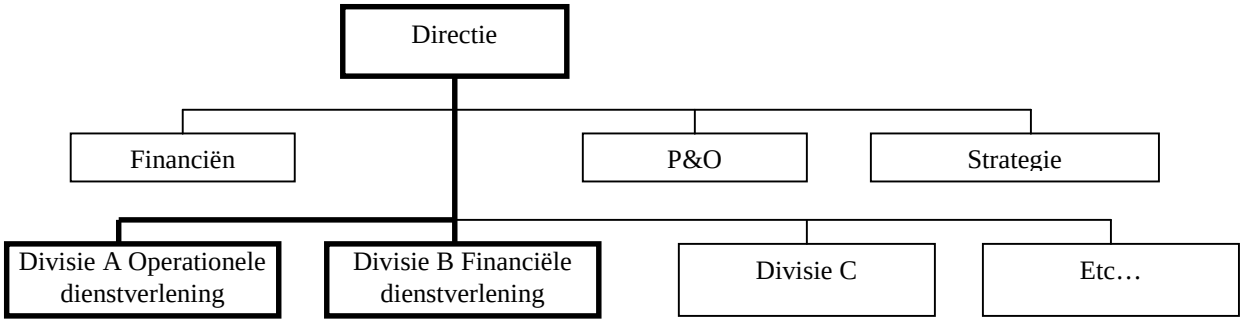
De *action control* is vastgesteld op niveau 2. Veel procedures waren uitgebreid beschreven met als doel de kosten en procedures te kunnen beheersen. Bij de meeste procedures vond echter zeer weinig controle plaats, waardoor er niet ingegrepen werd indien de officiële procedures niet werden opgevolgd of uitgaven voor kleinschalige activiteiten de norm overschreden. De procedures voor grote projecten werden wel opgevolgd en deze projecten werden ook regelmatig gecontroleerd op voortgang en budget. Deze controle op voortgang en kosten is echter ook deels te scharen onder *result control*. Deze control vorm is duidelijk het belangrijkste bij organisatie A en is dan ook ingedeeld in niveau 3. Eigenlijk draait alles bij deze organisatie om resultaat. Dit wordt zowel in winst als in klantenaantallen en operationele kosten gemeten en maandelijks gerapporteerd. Bij grote overschrijdingen van het budget wordt er ingegrepen en zijn er directe financiële gevolgen bij het behalen van het budget. Negatieve consequenties zijn er niet of nauwelijks. Het budget wordt immers bijna altijd gehaald. Er kan echter wel gezegd worden dat de negatieve beloning bestaat uit het feit dat er geen financiële beloning is. *Personell control* vond bij organisatie A bijna alleen plaats in de vorm van functioneringsgesprekken. De frequentie en onderdelen waren officieel vastgelegd, maar de uitvoering ervan verschilde sterk. Wel was er in de meeste gevallen sprake van een beloning bij het halen van de gestelde financiële en persoonlijke doelen. De *tightness* van de *personell control* ligt dus tussen niveau 2 en 3 in. Er is echter wel veel minder aandacht voor dan voor *result control* en er zijn weinig doelstellingen. Daarom wordt er voor gekozen de *personell control* in te delen in niveau 2. Tot slot is de *cultural control*

vastgesteld op niveau 1. Er is namelijk nauwelijks sprake van een duidelijke bedrijfscultuur en er zijn geen doelstellingen waar invulling aan gegeven wordt door middel van culturele aspecten in de organisatie.

4.3 Organisatie B

4.3.1 Beschrijving MCS

Organisatie B is een grote financiële dienstverlener die al enkele decennia actief is op deze markt. De verschillende diensten worden door verschillende divisies geleverd en worden allemaal door de directie aangestuurd. Hier wordt het MCS van de directie naar divisie A en B besproken (dikgedrukte lijn). Bij organisatie B zijn de operationele en de financiële dienstverlening namelijk gescheiden in twee aparte divisies. Samen verlenen deze twee divisies vergelijkbare diensten als divisie A van organisatie A. Hierdoor is de situatie zoveel als mogelijk vergelijkbaar. Indien er daadwerkelijk verschil is tussen het MCS van beide divisies wordt dit expliciet gezegd. In de andere gevallen verschilt het MCS van beide divisies niet. De organisatiestructuur van organisatie B is te zien in figuur 6.



Figuur 6, Organisatiestructuur organisatie B

De doelstellingen van organisatie B waren, net zoals bij organisatie A, gericht op winst, klantenaantallen en operationele kosten. Hiernaast werden echter ook doelen gesteld op het gebied van marktaandeel, klantentevredenheid en medewerkertevredenheid. Hierbij was er geen verschil tussen beide divisies.

Niet alle doelstellingen werden vertaald in kwantitatief meetbare acties of resultaten die behaald dienden te worden. Het uitgangspunt was dat goede resultaten werden behaald door de juiste mensen op de juiste plaats in een stimulerende omgeving neer te zetten. Om dit te bereiken werd er dus veel aandacht besteed aan enerzijds de juiste mensen bij de organisatie te krijgen en deze op de juiste positie te plaatsen en anderzijds een goede omgeving te creëren. Deze omgeving kan het beste beschreven worden aan de hand van vier kernwaarden

van de organisatie. De gehele bedrijfsvoering was ingericht aan de hand van deze kernwaarden. Mensen spreken elkaar aan indien ze niet handelen volgens de richtlijnen van de organisatie of niet handelen in lijn met de kernwaarden. Deze sociale controle is er bijvoorbeeld met het opnemen van de telefoon. Er was een doelstelling geformuleerd over het maximale aantal gemiste oproepen, om de klant zo goed mogelijk te bedienen. Medewerkers spraken elkaar aan indien iemand structureel weigerde de telefoon op te nemen. Deze sociale controle werd gestimuleerd door de medewerkers en de divisiemanager niet alleen op de eigen prestaties te beoordelen, maar ook op de prestaties van de gehele groep. Indien de groep goed presteerde werd dit vertaald naar een financiële beloning. De prestaties van de groep werden beoordeeld aan de hand van de financiële resultaten maar ook op basis van de resultaten van een onderzoek waarin de medewerkertevredenheid werd gemeten. De resultaten van dit onderzoek werden intern uitgebreid besproken om te kijken op welke punten nog verbeteringen konden worden doorgevoerd.

Om de juiste mensen bij de organisatie te krijgen, werd bij de werving en selectie van nieuwe medewerkers met name naar gedragingen en reacties in bepaalde situaties gekeken en of de medewerkers goed binnen de cultuur zouden kunnen functioneren. Organisatie B gebruikte hiervoor een gehele dag waarop de kandidaten een toets moesten maken waarin er expliciet op competenties en gedrag werd getoetst. Wanneer een sollicitant tijdens deze dag niet binnen de cultuur van de organisatie leek te passen, werd hij hierop afgewezen. Ook mensen die al langer bij organisatie B werkten, bijvoorbeeld via een uitzendbureau, konden door de resultaten van deze dag worden afgewezen. Hiernaast was er ook nog sprake van een capaciteitentest. Bij divisiemanagers werd deze selectieprocedure nog uitgebreid met een assessment, uitgevoerd door een extern bureau. Tot slot vond er nog een gesprek plaats met de directie, waarin op basis van voorgaande tests werd gekeken of iemand geschikt was of niet. Jaarlijks vond een functioneringsgesprek plaats tussen directie en divisiemanager, waarin doelstellingen werden geformuleerd. Deze doelstellingen hadden betrekking op financiele resultaten en op de ontwikkeling van persoonlijke competenties. Voor de persoonlijke competenties werd een 5-puntsschaal gehanteerd, waardoor de prestaties en doelstellingen kwantitatief gemeten en geformuleerd konden worden. Elk kwartaal werd gekeken wat de stand van zake was met betrekking tot deze doelstellingen. Bij afwijkingen werd niet direct ingegrepen, maar indien de doelstellingen behaald werden, was er sprake van een financiële beloning. Deze werkwijze was uitgeschreven in het “model concernbesturing”. Hier kon echter wel van afgeweken worden indien de directie dat nodig

achtte. Door gerichte trainingsprogramma's kregen divisiemanagers de mogelijkheid om competenties verder te ontwikkelen.

Naast sturing op personen en cultuur was er ook sprake van *result control*. Zoals gezegd werden er ook doelstellingen geformuleerd in termen van winst, omzet en klantenaantallen. Deze doelen werden jaarlijks vertaald in een budget. De divisiemanagers rapporteerden drie keer per jaar aan de directie. In deze rapportage stonden de ontwikkelingen in de markt en bij de organisatie centraal. De ontwikkelingen in de markt werden onder andere beschreven aan de hand van marktaandelen en andere veranderingen op de markt. De ontwikkelingen in de organisatie werden beschreven aan de hand van de uitgevoerde activiteiten. Tot slot werden de (financiële) resultaten besproken. De opbouw van de rapportage was zodanig dat de financiële resultaten werden gezien als resultaat van de ontwikkelingen in de markt en de eigen activiteiten. De financiële resultaten waren natuurlijk wel belangrijk, maar zolang deze goed waren, was er veel ruimte voor nieuwe projecten of initiatieven. Er werd dus niet direct ingegrepen indien de resultaten afweken van het budget. Indien er afwijkingen werden geconstateerd werd naar de oorzaak gekeken. De resultaten werden dus beschouwd in het licht van de ontwikkelingen van de markt. Zolang de afwijkende resultaten konden worden verklaard aan de hand van deze ontwikkelingen en niet direct waren toe te wijzen aan handelingen binnen de organisatie, werd er niet ingegrepen. Bovendien stonden lange termijn vooruitzichten centraal, waardoor incidentele afwijkingen van het budget niet direct leidden tot ingrijpen. Pas als er structurele afwijkingen waren, gebeurde dit wel. Bij het behalen van de financiële doelstellingen werd de divisiemanager beloond in de vorm van een financiële bonus.

Naast deze rapportage bestond er een "model concernbesturing". Dit was een soort handboek waarin stond beschreven hoe procedures doorlopen dienden te worden, maar ook hoe de administratie van de divisie diende te verlopen en hoe budgetten moesten worden opgesteld. Ondanks het feit dat de meeste procedures hierin uitgebreid stonden beschreven, werd het met name gebruikt als richtlijn. Er werd dan ook nauwelijks gecontroleerd of alle procedures volgens dit handboek werden uitgevoerd. Ook voor productintroducties stond geen procedure vast. De directie keek naar het voorstel en indien het "er goed uitzag", kon het direct geïntroduceerd worden. Er was dus geen expliciet toetsingskader waar een nieuw product aan diende te voldoen. Hierdoor was een snelle introductie mogelijk.

4.3.2 Indeling MCS

Aan de hand van bovenstaande beschrijving wordt het MCS van organisatie B ingedeeld zoals te zien is in figuur 7.

Control tightness / Control vorm	Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4
Action control				
Result control				
Personell control				
Cultural control				

Figuur 7, typering MCS organisatie B

De *action control* is vastgesteld op niveau 2. De procedures zijn namelijk allemaal duidelijk beschreven in het handboek “model concernbesturing”. Dit handboek is dus de norm waaraan de medewerkers en divisiemanagers zich dienen te houden. Er wordt echter niet of nauwelijks gecontroleerd of deze procedures ook daadwerkelijk worden gevolgd.

De *tightness* van de *result control* heeft zowel kenmerken van niveau 2 als van 3 en wordt daarom ingedeeld in 2,5. Er worden namelijk doelen gesteld en deze doelen worden tussendoor gemeten. De meting vindt echter slechts drie keer per jaar plaats. Bij het behalen van de doelstellingen worden de divisiemanagers beloond. Dit is echter niet de enige maatstaf waar zij op beloond worden. De *result control* is duidelijk minder *tight* dan bij organisatie A. Daarom is voor 2,5 gekozen.

De *personell control* is ook te typeren als tightness niveau 2,5. Er was een uitgebreide selectieprocedure, zeker bij de divisiemanagers. Daarnaast werden in functioneringsgesprekken doelstellingen geformuleerd waar 4 keer per jaar op gecontroleerd werd. Er was geen sprake van ingrijpen indien de divisiemanager niet “op de goede weg” was, maar er was wel een financiële beloning als de doelstellingen werden behaald. Ook de *personell control* vertoont dus kenmerken van zowel niveau 2 als niveau 3.

Cultural control is het meest *tight* bij organisatie B. De cultuur is het uitgangspunt bij de invulling van alle processen. De vier kernwaarden kunnen als norm worden gezien. De divisiemanager wordt onder andere beoordeeld op de prestaties van de gehele groep en de

medewerkertevredenheid. Bij goede prestaties op dit gebied is er sprake van een financiële beloning. Hierdoor wordt er een grote nadruk op de groep gelegd. Bovendien worden mensen aangesproken als zij gedragingen vertonen die niet in de cultuur passen. Daarom wordt de *tightness* op niveau 3 vastgesteld.

4.4 Vergelijking MCS en resultaten

Gezien de typering van beide MCS-en kan er gesteld worden dat organisatie A meer *tight result control* toepast dan organisatie B. Bij organisatie B is de *personell* en *cultural control* meer *tight* dan bij A. Dit resulteerde bij organisatie A in frequentere financiële rapportages en striktere beoordeling van managers op basis van financiële resultaten. Bij organisatie B werden de resultaten minder frequent besproken en werden managers naast de financiële resultaten ook beoordeeld op basis van medewerkertevredenheid. Bovendien werden groepsprestaties meegewogen in het eindbeoordeling van de divisiemanager.

De financiële resultaten van beide organisaties verschillen niet veel van elkaar. Bij organisatie A waren de financiële resultaten op het gebied van *operationele dienstverlening* iets beter dan bij organisatie B. De marges die hier verdiend werden, waren bij organisatie A hoger doordat de kostenstructuur beter onder controle was. Dit is te verklaren door de *tight result control* van organisatie A. De resultaten op het gebied van de financiële dienstverlening verschilden ook weinig van elkaar. Beide organisaties presteerden goed in de markt. Een oorzaak van de geringe verschillen op dit gebied kan zijn dat het grootste deel van de kosten moeilijk beheersbaar was. Verschillen in financiële resultaten konden hierdoor aan de kostenkant slechts behaald worden door de operationele kosten van de financiële dienstverlening zo laag mogelijk te houden. Dit was echter een erg klein gedeelte van de totale kosten. Aan de andere kant kon er uiteraard wel verschil gemaakt worden in de omzet door hogere marges en grotere klantenaantallen.

De focus van organisatie A ligt op het beheersen van de kosten en niet, zoals Ansoff en Henri (2006) zeggen dat belangrijk is, op innovativiteit, flexibiliteit en creativiteit. Toch zijn de resultaten goed te noemen in vergelijking met de andere spelers op de markt en vergelijkbaar met de resultaten van organisatie B. Een oorzaak hiervan kan zijn dat eigenlijk geen enkele speler in de markt als zeer innovatief kan worden bestempeld. Daarom wordt er met name geconcurreerd op prijs. Bij prijsconcurrentie is het belangrijk dat de kostenstructuur goed onder controle is en lijkt de keuze voor *tight result control* een logische. Dus gezien de strategie van organisatie A lijkt het ontwerp en gebruik van het MCS goed aan te sluiten. Volgens de theorie zou er in de strategie echter meer nadruk moeten

liggen op innovatie, creativiteit en flexibiliteit, waardoor er sneller op veranderingen in de markt ingespeeld kan worden. Deze eigenschappen worden niet gestimuleerd door het MCS van organisatie A. In dit onderzoek is er weinig aandacht besteed aan de invloed van de strategie op het ontwerp en gebruik van het MCS. Toch lijkt dit een belangrijke en interessante variabele om mee te nemen in vervolgonderzoek.

Het grootste nadeel van het MCS van organisatie A is dat er door de *tight result control* duidelijk sprake was van het creëren van *slack* bij het opstellen van de budgetten. Hierdoor werden budgetten bijna altijd gehaald en werden de divisiemanagers hiernaar beloond. Dit werkt de efficiency binnen de organisatie tegen, doordat de doelstellingen niet optimaal worden gesteld, terwijl divisiemanagers wel op basis van deze doelstellingen worden afgerekend. Als organisatie A in staat is om deze *slack* uit de budgetten te halen, kunnen financiële resultaten eventueel nog verder verbeterd worden.

Bij organisatie B lag de focus op het creëren van een sterke cultuur binnen het bedrijf waar verantwoordelijkheid een belangrijke rol speelt. Dit komt niet direct overeen met de theorie van Ansoff en Henri (2006), maar dit kan wel als basis gezien worden, waar vanuit ruimte geboden wordt voor innovativiteit, flexibiliteit en creativiteit. Deze verantwoordelijkheid gold zowel per individu als voor de gehele divisie. Het selectiebeleid sloot hierop aan door een strikte selectieprocedure, waardoor mensen werden binnengehaald met de juiste competenties om binnen een dergelijke cultuur goed te kunnen presteren. Hierdoor kregen medewerkers en divisiemanagers meer energie om samen tot goede resultaten te komen. Door de geringere nadruk op financiële resultaten en door de verantwoordelijkheden meer bij de medewerkers en divisiemanagers neer te leggen, werden innovaties gestimuleerd. Productinnovaties konden snel geïntroduceerd worden omdat er geen verplichte procedures waren die doorlopen moesten worden. Dit resulteerde in een productenportfolio die goed aansloot op de wensen uit de markt.

Er was bij organisatie B geen sprake van *budget slack*. Dit kan verklaard worden door het feit dat de divisiemanagers minder strikt op financiële resultaten werden beoordeeld dan bij organisatie A het geval was. Hierdoor bestond ook de mogelijkheid meer naar de lange termijn te kijken door projecten te initiëren die buiten de oorspronkelijke begroting lagen, maar waar wel behoefte naar of noodzaak toe was. Dit zorgde ervoor dat organisatie B flexibeler was dan organisatie A.

5 Conclusie en discussie

In deze scriptie is getracht antwoord te geven op de vraag welk ontwerp en welk gebruik van een MCS voor organisaties die opereren in een onzekere omgeving tot de beste resultaten leiden. Om hier antwoord op te kunnen geven, is allereerst literatuuronderzoek gedaan. Vervolgens is deze literatuur getoetst in de praktijk. In dit hoofdstuk worden de bevindingen samengevat en wordt er gekeken waar mogelijk ruimte ligt voor vervolgonderzoek.

5.1 Conclusie

Een MCS is een systeem dat ervoor zorgt dat taken binnen een organisatie op een efficiënte en effectieve manier worden uitgevoerd, zodanig dat zij in lijn zijn met de strategie van de organisatie. Vaak zijn deze systemen cybernetisch van aard. Onder het ontwerp van het MCS vallen de verschillende control vormen, te weten: *action control, result control, personell control* en *cultural control*. De verschillende control vormen kunnen zowel *tight* als *loose* worden toegepast. De mate van control tightness valt onder het gebruik van het systeem. Om de tightness meetbaar te maken, is er een schaal ontworpen waarbij is gekeken naar de invulling van de volgende vragen:

- Is er sprake van een doelstelling?
- Zijn er normen gekoppeld aan de doelstelling?
- Wordt er gecontroleerd of er aan de norm wordt voldaan, en zo ja, wat is de frequentie hiervan?
- Wordt er ingegrepen bij afwijkingen van de norm?
- Zijn er consequenties bij afwijkingen?

Het ontwerp en het gebruik van het MCS zijn onder andere afhankelijk van de omgeving waarin de organisatie opereert. Eén variabele die het ontwerp en gebruik beïnvloedt is omgevingsonzekerheid. Hierbij valt onderscheid te maken tussen de transactionele omgeving (klanten, leveranciers, concurrenten) en de contextuele omgeving (demografie, economie, politiek, ecologie, sociologie en technologie). Deze (f)actoren zorgen voor veranderingen in de omgeving waarop de organisatie zelf weinig tot geen invloed heeft. De snelheid waarmee deze veranderingen elkaar opvolgen wordt turbulentie genoemd. Ansoff heeft een schaal ontworpen om deze turbulentie te meten, en heeft beschreven wat de invloed daarvan is op de strategie van een organisatie. Volgens onder andere Ansoff en Henri (2006) dienen organisaties die opereren in een onzekere omgeving zich te richten op innovativiteit,

flexibiliteit en creativiteit. Hierdoor kunnen zij namelijk sneller inspringen op veranderingen in de omgeving.

Uit de theorie blijkt dat het ontwerp en gebruik van een MCS op deze eigenschappen aan dient te sluiten. Dit betekent dat er in een onzekere omgeving sprake zou moeten zijn van een *loose action* en *result control* en van een meer *tight personell* en *cultural control*.

Uit het gevoerde praktijkonderzoek blijkt dat dit niet zo eenduidig gesteld kan worden. Er is gekeken naar de MCS-en van 2 organisaties die opereren in een onzekere omgeving. Bij organisatie A was er met name sprake van *tight result control*. Daarnaast was er een stuurgroep waar grote projecten onder geschaard werden. Deze stuurgroep hield de voortgang en de kosten van de projecten in de gaten. Hierdoor konden productinnovaties niet direct geïntroduceerd worden. Bij organisatie B was de *cultural control* het meest *tight* en de *personell control* was *tighter* dan bij organisatie A. Organisatie B was flexibeler en kon dus makkelijker op veranderingen uit de omgeving inspringen. Deze flexibiliteit werd gecreëerd doordat er geen strikte procedures waren voor het introduceren van nieuwe producten. In de budgetten was er ruimte om nieuwe projecten te initiëren, doordat lange termijn vooruitzichten centraal stonden.

Aan de hand van de theorie was de verwachting dat organisatie B de beste resultaten zou hebben. Dit was echter niet het geval als er puur naar financiële resultaten wordt gekeken. Organisatie A had namelijk iets betere financiële resultaten dan organisatie B. Het feit dat grootschalige productinnovaties niet direct geïntroduceerd konden worden bij organisatie A, heeft dus niet geleid tot mindere financiële resultaten. Aan de andere kant is de flexibiliteit van organisatie B ook niet direct terug te zien in de financiële resultaten.

Er kan aan de hand van deze twee cases geconcludeerd worden dat *loose result* en *action control* wel tot flexibiliteit leiden en daardoor meer ruimte bieden voor innovaties en creativiteit. Ook kan gesteld worden dat *tight action* en *result control* leiden tot minder flexibiliteit en dat innovaties worden vertraagd doordat verplichte procedures doorlopen moeten worden, of doordat er helemaal geen ruimte is voor innovaties omdat deze zorgen voor overschrijding van het budget. De eigenschappen van het MCS en van de organisaties kunnen flexibiliteit, innovativiteit en creativiteit wel stimuleren, maar zullen niet direct leiden tot betere financiële resultaten. Hier spelen meer variabelen in mee dan alleen de omgevingsonzekerheid en het ontwerp en gebruik van het MCS.

5.2 Discussie

Deze conclusies kunnen echter niet gegeneraliseerd worden, doordat het empirisch onderzoek bij slechts twee organisaties is uitgevoerd. Het zou interessant zijn om het huidige onderzoek uit te breiden door de MCS-en van nog meer bedrijven met elkaar te vergelijken en hierbij de lange termijn resultaten mee te nemen. Hierbij kunnen variaties aangebracht worden in de cases om de verbanden tussen de variabelen helderder te krijgen. Eén van de geïnterviewden gaf bijvoorbeeld als reden voor de goede financiële resultaten bij organisatie A aan dat er eigenlijk geen enkele speler in de markt als zeer innovatief bestempeld kon worden en dat iedereen met name concurreerde op prijs. Het lijkt voor de hand te liggen dat *tight result control* een goede invulling is van het MCS indien er met name op prijs wordt geconcurreerd. De strategie van een organisatie is ook één van de variabelen die Fisher (1998) benoemt als contingentievariabele, waar het MCS op aangepast dient te worden. Daarnaast wordt in het model van Anthony en Dearden (1980) de strategie van een organisatie ook als uitgangspunt genomen voor de invulling van management control. De invloed van de strategie op het ontwerp en gebruik van het MCS kan in vervolgonderzoek meegenomen worden. Bovendien kan er gekeken worden naar het ontwerp en gebruik van het MCS bij bedrijven die juist in een stabiele omgeving opereren. Hierdoor kan duidelijk worden of in die situatie *tight action* en *result control* leiden tot de beste resultaten.

In dit onderzoek zijn alleen (managers van) centrale stafafdelingen geïnterviewd. Het kan zijn dat zij een ander beeld hebben van het MCS, en dan met name van het gebruik ervan, dan de divisiemanagers zullen hebben. Daarbij komt dat de interviews gingen over de situatie van 2,5 jaar geleden waardoor er een iets gekleurd beeld kan zijn ontstaan.

Het voorgestelde raamwerk van dit onderzoek kan nog verder uitgebreid worden. De nadruk in het huidige raamwerk ligt eigenlijk alleen op de *control tightness*, waardoor er weinig over het ontwerp van het MCS wordt gezegd. Een organisatie kan bijvoorbeeld de functioneringsgesprekken heel strikt en frequent uitvoeren. In het raamwerk zal de *tightness* van *personell control* dan getypeerd worden als niveau 3 of 4. Indien dit echter het enige is dat de organisatie doet op het gebied van *personell control* geeft dit een vertekend beeld. Door de hoogte van de balken te verhouden met aan het aantal toepassingen van de verschillende control instrumenten binnen een vorm, wordt een completer beeld gegeven van het gebruikte MCS. De in deze scriptie ontwikkelde schaal is in het onderzoek goed bruikbaar gebleken. Soms is het echter lastig om een control vorm precies in te delen in een niveau, omdat het zowel eigenschapen van bijvoorbeeld niveau 2 als 3 bevat.

Het voorgestelde raamwerk lijkt echter een goed en bruikbaar instrument voor organisaties om enerzijds hun huidige MCS te typeren en om anderzijds juist te kijken hoe hun MCS ontworpen en gebruikt kan worden, gezien de mate van omgevingsonzekerheid. Hierbij is het belangrijk te onderkennen dat men niet overal invloed op uit kan oefenen en dat men zich juist moet richten op de dingen waar men wel invloed op heeft.

6 Literatuurlijst

Artikelen:

Ansoff, I.H. & P.A. Sullivan, Optimizing profitability in turbulent environments: a formula for strategic success, *Long range planning*, 1993, Vol. 26, nr. 5, p11-23

Birnberg, J.G., Some reflection on the evolution of organizational control, *Behavioural Research in Accounting*, 1998, Vol.10, supplement, p27-46

Brownell, P. & A.S. Dunk, Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society,* 1991, Vol. 16, p693-703

Ditillo, A., Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms, *Accounting, Organizations and Society*, 2004, Vol. 29, p401-421

Eisenhardt, K.M., Agency theory:An assessment and review, *Academy of Management Review*, 1989, Vol. 14, Issue 1, p57-74

Fischer, J.G., Contingency theory, Management control systems and firm outcomes" past results and future directions, *Behavioral research in accounting,* 1998, Vol. 10, p47-64)

Giglioni, G. & A. Bedeian, A conspectus of management control theory: 1900-1972, *Academy of management journal*, 1974, Vol. 17, nr. 2, p292-305

Govindarajan, V., A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *Academy of Management Journal*, 1988, Vol. 31, nr. 4, p828-853

Govindarajan, V., Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as intervening variable, *Accounting Organizations and Society* , 1984, Vol.9, no.2, p125-135

Hansen, S.C., D.T. Otley & W.A.v.d. Stede, Pratice developments in budgeting: An overview and research perspective, *Journal of management accounting research*, 2003, Vol.15, p95-116

Henri, J-F., Organizational culture and performance measurement systems, *Accounting, Organizations and Society,* 2006, Vol. 31, p77-103

Hopwood, A.G., An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation, *Journal of Accounting Research Supplement*, 1972, p156-163

Hoque, Z., Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note, *The British Accounting Review*, 2005, p471-481

Keeley, M., Subjective performance evaluation and person-role conflict under conditions of uncertainty, *Academy of Management Journal*, June 1977, p301-314

Labovitz, G.H., In defense of subjective executive appraisal, *Academy of Management Journal*, September 1969, p293-307

Lowe, E.A. & J.M. McInnes, Control in socio-economic organizations: a rationale for the design of management control systems, *Journal of management studies*, 1971, p213-227

Otley, D. T., Budget Use and Managerial Performance, *The Journal of Accounting Research*, 1978, p122-149

Otley, D. T., Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, 1994, Vol.5, p289-299

Otley, D.T., Performance management, a framework for management control system research, *Management Accounting research*, 1999, Vol.10, p363-382

Otley, D.T., & A. J. Berry, Control, organisation and accounting, *Accounting, Organiztions and Society*,1980, Vol.5, no.2, p231-244

Otley, D.T., J. Broadbent & A.J. Berry, Research in management control: an overview of its development, *British Journal of Management*, 1995, Vol.6, p31-44

Ouchi, A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, 1979, p833-848

Salter, M., Tailor incentive compensation to strategy, *Harvard Business Review*, 1973, p94-102

Simons, R., The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 1990, vol.15, Nr. 1-2, p127

Simon, H., H. Guetzkow, Kozmetsky & Tyndall, Centralization and Decentralization in Organizing the Controllers Department, *The Controllership Foundation*, 1954

Van der Stede, W.A., The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation, *Accounting, Organizations and Society*, 2000, Vol. 25, nr. 6, p609-622

Boeken:

Anthony, R. N. & J. Dearden, Management Control Systems, Richard D Irwin inc.1980

Galbraith, J., Designing complex organizations, Addison-Wesley Longman Publishing Co.1973

Khandwalla, The design of organizations, New York: Harcourt Bace Jovanovich, 1977

Merchant en Van der Stede, Management control systems, Prentice Hall, 2003

Thompson, J.D., Organizations in action, New York, McGraw-Hill, 1967

Van der Heijden, K., Scenarios the art of strategic conversation, Wiley, 1996

Internetartikelen:

Ansoff, I.H., Managing in turbulent environments, Igor Ansoff's strategic success model, http://www.ansoffasia.com/article002.pdf