

Lectoraat Financial Control van het
Kenniscentrum Business Development & Co-creation presenteert:



Door dr. J. (Koos) Wagenveld RA

Hoe blijven organisaties in control in een snel veranderende omgeving?

Intreerede lector Financial Control

Dr. J. (Koos) Wagenveld RA

Rede in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van lector Financial Control aan de Faculteit Economie & Management van de Hogeschool van Arnhem en Nijmegen op donderdag 4 februari 2016.

Colofon

Hogeschool van Arnhem en Nijmegen
Faculteit Economie & Management

Kenniscentrum Business Development & Co-creation
Lectoraat Financial Control
Postbus 5171
6802 ED Arnhem

Dr. J. (Koos) Wagenveld RA
Koos.wagenveld@han.nl

www.han.nl/lectoraten

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
2. Waarom moeten we het ‘in control’ concept heroverwegen?	3
2.1 Inleiding	3
2.2 Trend 1: globalisering/internationalisering	3
2.3 Trend 2: duurzaamheid	3
2.4 Trend 3: individualisering	4
2.5 Trend 4: digitalisering	4
2.6 Trend 5: sociale onzekerheid: demografische ontwikkelingen	5
2.7 Trend 6: technologische convergentie	5
2.8 De VUCA-wereld	5
3. Balanceren tussen beheersen en creatief innoveren	7
3.1 De traditionele control-benadering	7
3.2 Het raamwerk van Simons	8
3.3 Meer dynamiek in het control-systeem	12
4. Het orkest als metafoor voor future proof control	14
4.1 Wat ontwerpers van management control-systemen kunnen leren van een orkest	14
4.2 Management control en het leren van organisaties.....	15
4.3 De essentie van future proof control.....	18
5. Lectoraat ‘Financial Control’	20
5.1 Van kennisoverdracht en –consumptie naar kennisontwikkeling door contextgedreven onderwijs.....	20
5.2 Kennisontwikkeling	21
5.3 Onderzoeksthema’s.....	23
<i>Zelfsturing in de zorg (Gerard Verstegen)</i>	23
<i>Provisieverbod financiële tussenpersonen (André Kloosterman)</i>	23
<i>Transfer pricing vanuit bedrijfseconomisch en fiscaal perspectief (Chris Daniels en Marieke Wittenhorst)</i>	24
<i>Risicomangement sector bouw (Henk Ruiter)</i>	25
<i>Duurzaamheid (Theo van Houten en Inge Nieuwenhuis)</i>	26
<i>PhD-onderzoek Financial Control (Jacqueline Drost)</i>	27
5.4 Kenniskring.....	28
6. Dankwoord	30
7. Literatuurlijst	32

1. Inleiding

Laten we niet opnieuw een 'zwartepietendiscussie' starten over de financiële crisis. Maar we mogen gerust stellen dat de opvattingen over 'control' bijgedragen hebben aan de ellende die de laatste jaren over de wereld uitgestort is. Mainstream opgeleide 'finance professionals' wisten ook niet beter. Ze zijn grootgebracht met begrippen als winstmaximalisatie, agentschapstheorie, verantwoordingscentra, aandeelhouderwaarde, KPI's, targets en bonussen. Zo zijn ze opgeleid, maar hebben ze ook echt iets 'geleerd' van de crisis? En de organisaties: hebben die iets 'geleerd'? Het is namelijk zo dat niet alleen individuen kunnen leren, zoals de studenten en docenten aan deze hogeschool, maar ook organisaties kunnen leren. En het (management)control-systeem moet ze hierbij helpen!

'In control' zijn is niet meer alleen het behalen van de doelen en het in beeld hebben van de risico's (COSO, 2004). 'In control' zijn in de nieuwe tijd houdt in dat een organisatie in staat is zich proactief aan te passen aan veranderingen in haar omgeving om zo haar continuïteit veilig te stellen (zie ook Strikwerda, 2012). Met andere woorden: de organisatie moet in staat zijn om te leren. Doet ze dat niet, dan is de kans groot dat ze ten onder gaat in de 'megatrend storm' (zie hoofdstuk 2) die op haar afkomt. Er staat dus veel op het spel!

We hebben het dus over een andere opvatting over control. Maar wees gerust: we gaan het kind niet met het spreekwoordelijke badwater weggooien. In het door ons gehanteerde raamwerk van Harvard-professor Robert Simons zijn de alom bekende KPI's, scorecards, dashboards, e.d. niet verdwenen. Ze blijven deel uitmaken van één van de 'levers of control'. Ze krijgen alleen een andere lading en status, zeker in turbulente tijden. Bovendien komen er drie 'levers of control' bij. 'In control' zijn houdt volgens Simons in dat er een dynamisch evenwicht is tussen die vier 'levers of control'. Het houdt ook in dat de organisatiestructuur, de organisatiecultuur, het businessmodel e.d. hiermee in lijn zijn.

Om meteen maar een mogelijk misverstand uit de weg te ruimen: het management control-raamwerk van Simons is géén 'wetenschappelijk speeltje' dat ver van de praktijk afstaat. Integendeel, het raamwerk van Simons is actie-georiënteerd (Batac en Carassus, 2009) en praktijkgericht. Het gaat bij Simons om de interactie tussen managers en managers en tussen managers en medewerkers. Ook 'finance professionals' (controllers) zitten erbij om samen te bouwen aan effectieve management control-systemen. Alhoewel het raamwerk al 20 jaar oud is, is het het enige robuuste raamwerk dat past in de nieuwe tijd. Het is tot stand gekomen na uitgebreid empirisch onderzoek, dus door Simons uit de praktijk 'getrokken'. Ook is er veel empirisch onderzoek verricht op basis van het raamwerk, maar dit is voor verbetering vatbaar (zie hoofdstuk 5). Er zijn dus mogelijkheden genoeg voor kennisontwikkeling.

Juist ook voor MKB-bedrijven is het belangrijk om control strategisch in te steken. Alleen al het nadenken en praten over de strategie, die vaak niet eens op schrift staat, kan zeer waardevol zijn. Studenten, docent-onderzoekers en het werkveld kunnen samen bouwen aan de feedbackregelkringsystemen (scorecards, dashboards, risicomanagementsystemen, etc.) van de bedrijven. Maar ze moeten ook aandacht hebben voor andere zaken, zoals: strategie, waarden en normen, lange termijn, innovatie, experimenteren en communicatie tussen mensen vanuit vertrouwen. Daar wordt iedereen beter van en het biedt de meeste kans op succes in de huidige, veelal turbulente, tijden. Ter illustratie een voorbeeld van een experiment en een meer 'interactieve' benadering van een zorgcontroller (Kalbfleish, 2014: 13):

'Een teamleider van een extramurale instelling had de grootste moeite met het sturen op normen als productiviteit, formatiemix e.d. De controller besloot een experiment uit te voeren door wekelijks met de teamleider de uren van de medewerkers uit het team door te nemen. Per medewerker bespraken zij de productieve en niet-productieve uren. Aan medewerkers die niet voldeden aan de norm werd gevraagd wat de reden daarvan was en of er verbetering mogelijk was. Dat waren in totaal 8 van de 90 medewerkers. Desgewenst werd de medewerker daarbij

geholpen door een collega uit het team. Leuk was dat er werd gesproken over (en met) mensen en hun ideeën en over verbeterpunten en klanten en niet meer over normen als productiviteit, formatiemix e.d. Het resultaat: de productiviteit ging omhoog.'

Van dit citaat valt veel te leren en het geeft goed aan waar deze introereede over gaat:

Meer interactieve control waarbij experimenteren mag!

De naamgeving van het lectoraat is 'Financial Control'. Bij het schrijven van de aanvraag voor het lectoraat bleek dat de kennisbehoefte van het werkveld ligt op het gebied van management control (Joosten, 2014). Dit is breder dan alleen financial control. Het lectoraat richt zich dus ook op control op basis van niet-financiële indicatoren, bijvoorbeeld Balanced Scorecards, én op business control.

2. Waarom moeten we het 'in control' concept heroverwegen?

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat over een aantal ontwikkelingen die grote impact hebben op het werkveld waarvoor het hoger economisch onderwijs opleidt. Het zijn zogenaamde 'megatrends'. Een megatrend is een langdurig transformatieproces met een brede scope en een fundamentele en ingrijpende impact (Vielmetter en Sell, 2014: 6). Het kader daarvoor komt uit het boek 'Leadership 2030 The six megatrends you need to understand to lead your company into the future' van Vielmetter en Sell (2014). Deze zes megatrends worden nader ingekleurd aan de hand van deze rapporten en notities:

- het rapport 'Wendbaar in een duurzame economie', verkenningscommissie hoger onderwijs (november 2014) in opdracht van de Vereniging van Hogescholen onder voorzitterschap van prof. dr. E. Sent
- de notitie 'Aanvulling LOB 2013: Trends in de ontwikkeling van de financiële functie' (10 december 2014) van het landelijk opleidingsoverleg van de opleiding Bedrijfseconomie (LOOBE).
- diverse publicaties uit het vakgebied management control, bijvoorbeeld: Van der Meer-Kooistra (2014), Nixon en Burns (2015) en (2005), Berry *et al.* (2009)

Vervolgens leest u over de implicaties van deze ontwikkelingen voor het control-begrip en de conceptualisering van het 'in control' zijn.

2.2 Trend 1: globalisering/internationalisering

Een nieuwe economische wereldorde is aan het ontstaan. De macht verschuift naar snel ontwikkelende markten in Azië, met name China. Ook brengt de internationalisering van het MKB nieuwe vragen mee rondom buitenlandse vestigingsplaatsen, lokale medewerkers aldaar, de aansturing van grensoverschrijdende transacties ('transfer pricing') en verschillen in belastingwetgeving. De complexiteit neemt toe. Strategieën en businessmodellen moeten worden aangepast aan de wensen van verschillende markten. Voor organisaties die alleen in Nederland actief zijn, neemt de concurrentie vanuit het buitenland toe. Contextueel bewustzijn en conceptueel denken van managers wordt cruciaal, om de juiste structuren voor hun organisaties te kunnen identificeren en implementeren. Diversiteit in teams neemt toe in alle betekenissen van het woord: nationaliteit, etniciteit, cultuur, leeftijd, geslacht, functie, carrière, achtergrond, etc. Managers moeten intercultureel gevoelig zijn en aanpassingsvermogen hebben.

Enkele vragen zijn:

- *Hoe wendbaar, of 'agile', is onze organisatie?*
- *Zijn onze strategie en ons businessmodel aangepast aan de wensen van de diverse regio's?*
- *Hoe snel kunnen we reageren op nieuwe lokale wensen?*

2.3 Trend 2: duurzaamheid

Duurzaamheid of maatschappelijk verantwoord ondernemen wordt steeds belangrijker (Van der Meer-Kooistra, 2014). Van organisaties verwachten we dat de bedrijfsvoering geen nadelige effecten heeft op het milieu en de gezondheid van mens en dier, grondstoffen niet worden verspild, zoveel mogelijk duurzame energie wordt gebruikt, er geen sprake is van kinderarbeid, de mensenrechten worden gerespecteerd en er geen corruptie plaatsvindt. Daarbij gaat het ook om het duurzaamheidsbeleid van de organisaties in de keten waar een organisatie deel van uitmaakt. Concurrenten worden gedwongen samen te werken om gedeelde oplossingen te vinden. Creatief, strategisch en conceptueel denken van managers is straks cruciaal om structuren, processen e.d. te innoveren richting duurzaamheid. Ook zullen de managers de medewerkers moeten inspireren om te streven naar een duurzame organisatie. Organisaties kiezen steeds vaker voor duurzame businessmodellen. Duurzaam in de zin van een economisch langetermijnperspectief, met aandacht voor ecologische en sociale houdbaarheid. Gezien de grote duurzaamheidsuitdagingen waar de wereld voor staat, zullen op dit terrein de komende jaren nog ingrijpende veranderingen plaatsvinden. We moeten snel toe naar een circulaire economie, waarin allerlei materialen worden hergebruikt. *Integrated reporting* geeft periodiek inzicht in hoe de strategie, governance en

prestaties bijdragen aan meervoudige waardecreatie over de korte, middellange en lange termijn. Enkele vragen zijn:

- *Wat moeten we doen om een duurzaamheidscultuur in te bedden in de organisatie en daadwerkelijk duurzame processen te creëren?*
- *Hoe geven we de nieuwe duurzame businessmodellen vorm?*
- *Met wie werken we samen om oplossingen te vinden voor deze weerspannige issues?*
- *Hoe geven we inhoud aan 'integrated reporting'?*
- *Welke calamiteitenplannen liggen er op de plank in geval van een 'environmental' crisis?*

2.4 Trend 3: individualisering

Grotere rijkdom in steeds meer markten leidt tot toenemende individualistische attitudes bij mensen. Ze hebben immers steeds meer te kiezen. Zowel klanten als werknemers willen op hun wenken worden bediend. Dit leidt tot 'niche' kansen voor op maat gesneden ('customized') aanbiedingen aan de klant en tot een grote diversiteit in de wensen van werknemers. De markt wordt dus steeds complexer en vraagt steeds grotere flexibiliteit en wendbaarheid ('agility') van organisaties. Een andere ontwikkeling is de verandering van de manier van werken. Het wordt steeds normaler dat medewerkers thuis werken ('het nieuwe werken'). Dat heeft gevolgen voor de manier van leidinggeven en de aansturing. Van medewerkers wordt verwacht dat ze zelfstandig kunnen werken en daarbij wordt niet altijd de hiërarchische lijn gevolgd. Daarnaast stelt deze ontwikkeling eisen aan de beveiliging van informatie waarbij ook de controller betrokken is. Tot slot is er de individualisering van het overheidsbeleid. Hier zijn veel voorbeelden van te geven onder de noemer participatiesamenleving (de Beer, 2015). Denk aan de aankondiging in 2015 van de staatssecretaris dat de doorsneesystematiek in het pensioenstelsel op termijn verdwijnt, de tien jaar geleden in werking getreden zorgverzekeringswet, de introductie van de term 'employability' in het domein van de arbeidsmarkt, de besparingen op de thuiszorg en het recente plan om studenten te laten betalen voor individuele vakken. Vragen die hierbij spelen zijn onder andere:

- *Helpt ons management control-systeem ons om de veranderingen in behoeften bij klanten en werknemers te detecteren?*
- *Is onze organisatiestructuur flexibel en plat genoeg? Hoe gaan we om met de 'begrensde autonomie' van de diverse teams en individuele thuiswerkers?*
- *Hoe zorgen we ervoor dat oude waarden als de gemeenschap en solidariteit niet verloren gaan?*

2.5 Trend 4: digitalisering

De digitalisering van onze levensstijl wordt de norm. Met alomtegenwoordige internetverbindingen, de snelle toename van mobiele apparaten en de populariteit van sociale netwerken zijn we nu altijd online, zowel thuis als op het werk. Dit vervaagt de grenzen tussen onze persoonlijke, private en zakelijke levens. Het 'nieuwe werken' is hierboven reeds genoemd. Het digitale tijdperk leidt daarnaast tot nieuwe virtuele businessmodellen en digitale platforms, waardoor klanten makkelijker kunnen kiezen en onderling kunnen handelen in plaats van met commerciële leveranciers. Niet alleen de klanten krijgen meer macht, ook de werknemers, met name de jonge 'digital natives'. Zij hebben de technologische kennis, maar missen vaak de benodigde sociale vaardigheden. Zij hebben bovendien de neiging zich weinig van autoriteit en hiërarchische structuren aan te trekken. Ook kunnen ontevreden werknemers met een muisklik de reputatie van de organisatie beschadigen. Dit leidt tot onderstaande mogelijke vragen:

- *Hoe benutten wij de innovatie en creativiteit van de onconventionele digitale generatie en laten we ze optimaal samenwerken met de oudere generaties?*
- *Hoe kunnen we de kosten- en productiviteitsvoordelen van virtuele werkpraktijken verzilveren en wat zijn de implicaties voor onze huidige organisatiestructuur?*
- *Hoe kunnen we integriteits- en reputatiemanagement vormgeven in een transparante, virtuele wereld?*

2.6 Trend 5: sociale onzekerheid: demografische ontwikkelingen

De wereldbevolking breidt uit, maar vergrijsst ook. Internationale migratie en vluchtelingenstromen zullen toenemen. De door de vergrijzing verslechterde ratio werkenden/niet-werkenden legt in de westerse wereld een grote druk op het sociale verzekeringsstelsel en leidt tot langer doorwerken. Door de vergrijzing intensiveert de 'war for talent'. Organisaties moeten organisatiestructuren (plat, netwerkachtig, zelfsturende teams) en omgevingen creëren die inspirerend zijn voor de werknemers. Zij moeten diversiteit managen in hun teams: culturele achtergrond, nationaliteit, leeftijd, ervaring, vaardigheden, etc. Managers moeten goed kunnen luisteren en empathisch zijn. Ook zullen zij moeten leren leven met ambiguïteit en zich realiseren dat ze hun beslissingen moeten baseren op conflicterende trends en wensen/eisen. De vragen die hieruit ontstaan, zijn onder andere:

- *Is onze organisatiestructuur flexibel en plat genoeg?*
- *Hoe kunnen we ons management control-systeem dusdanig vormgeven dat werknemers, ondanks hun grote diversiteit, collectief geïnspireerd zijn om de organisatiedoelstellingen na te streven?*
- *Hoe zorgen we ervoor dat oudere en jongere werknemers van elkaar leren?*

2.7 Trend 6: technologische convergentie

Wetenschappelijke vooruitgang zal onze levens en vele sectoren ingrijpend veranderen. Denk aan nanotechnologie, biotechnologie, ICT, 3D-printen en robotisering en vooral de combinatie daarvan. Hoe gaat hierdoor bijvoorbeeld de zorg veranderen? Diverse disciplines, organisaties, overheden, universiteiten, hogescholen en zelfs concurrerende bedrijven moeten steeds meer gaan samenwerken. We moeten daarbij nadenken over ethische grenzen: over langer leven bijvoorbeeld, of over humanisering van robots. Voor finance professionals zijn ICT-ontwikkelingen als datamining, analytics en big data zeer relevant. De traditionele accountantsmanier van werken, bijvoorbeeld steekproeven nemen, verliest door deze technieken aan relevantie. Big data zetten businessmodellen op hun kop. Dan is er nog de innovatieve financiële dienstverlening 'fintech', gebaseerd op de briljante blockchain technologie. De blockchain is het openbaar en cryptografisch gevalideerde transactieregister dat de digitale munt bitcoin mogelijk maakt. Met de blockchain kun je niet alleen geld digitaliseren, maar alle vormen van eigendom en contractuele verplichtingen in computertaal vertalen, versleutelen en decentraal distribueren en daardoor de tussenpersoon (bijvoorbeeld de notaris) uitschakelen. De mogelijke toepassingen zijn eindeloos: de blockchain kan aandelentransacties, internetwinkelen en crowdfunding valideren en zelfs contracten afsluiten en afdwingen, zoals leningen tussen eindgebruikers ('p2p lending'). Arnbak (2015) wijst er terecht op dat de doorbraak van 'fintech' nog wel afhankelijk is van diepere culturele en juridische kwesties. Enkele vragen zijn:

- *Wat zijn de implicaties van deze technologische convergentie voor onze markten en medewerkers?*
- *Hoe kunnen wij ICT (data realtime beschikbaar!) zo inzetten dat onze management control-systemen direct inspelen op veranderingen in de omgeving?*
- *Hoe kunnen we big data inzetten voor het onderbouwen en vormgeven van nieuwe businessmodellen?*

2.8 De VUCA-wereld

Volgens Vielmetter en Sell (2014) leiden de zes megatrends tot een 'megatrend storm'. De zes megatrends versterken elkaar namelijk. Gevolgen zijn onder andere:

- een machtsverschuiving van het management naar de stakeholders
- nieuwe werkpraktijken: mobiel, grenzen werk-privé vervagen, weerstand tegen autoriteit
- een kostenexplosie: schaars talent en schaarse hulpbronnen, kosten ICT, kosten globalisering en migratie
- toename van het belang van ethiek

Ook leiden zij tot dilemma's, bijvoorbeeld ten aanzien van hiërarchie: complexiteit heeft de neiging meer ingewikkelde structuren op te leveren, terwijl het toenemende individualisme vraagt om plattere organisatiestructuren. Of ten aanzien van de horizon: de nabijheid van het digitale tijdperk staat haaks op de langetermijnoplossingen in het kader van duurzaamheid.

De 'megatrend storm' resulteert in een VUCA-wereld (zie het themanummer in het blad *OrganisationsEntwicklung*, Nr. 4, 2015). Dit is een veranderlijke, onzekere, complexe en ambigue wereld:

Volatile: dingen veranderen vaak en grondig. We leven in een tijd die waarschijnlijk steeds instabieler wordt, met steeds meer onrust en steeds meer onvoorspelbaarheden. Denk bijvoorbeeld aan de vluchtelingenproblematiek.

Uncertain: onzeker. We weten niet of ons bedrijf overleeft, hoe onze consumenten reageren en hoe onze markten zich ontwikkelen.

Complex: de wereld is erg complex geworden en kleine dingen kunnen een enorm effect hebben.

Ambiguous: ambigu. Je kunt dingen op meerdere manieren interpreteren. Ze zijn afhankelijk van hun context en je moet het hele plaatje interpreteren om iets te begrijpen.

Wat betekent dit nu voor het control-begrip en het 'in control' zijn? Het betekent dat control de oplossingen voor de VUCA-wereld moet faciliteren. Hinssen (2015) heeft als remedie een ander acroniem bedacht: VACINE.

Velocity: snelheid. Bedrijven moeten snel reageren.

Agility: wendbaarheid. Dit gaat over behendig zijn en over snel opkrabbelen. Zie bijvoorbeeld zorgaanbieder Sensire uit de Achterhoek (*Slow Management* Nr. 30, herfst 2014, p.22-29).

Creativity: creativiteit.

Innovation: innovatie. De constante pogingen om nieuwe manieren te ontwikkelen om bestaande en toekomstige problemen op te lossen.

Network: netwerk. Bedrijven moeten zich meer verdiepen in netwerkeffecten op markten en wat dat voor hen voor gevolgen heeft.

Experimentation: experimenteren. In veel bedrijven is falen een taboe. Ze zijn erop ingesteld vijfjarenplannen uit te voeren, maar moeten nog leren experimenteren. Echter, start-ups experimenteren volop zonder dat ze bang zijn om te falen.

In het volgende hoofdstuk wordt een raamwerk voor control besproken dat de potentie heeft de VACINE-oplossingen te faciliteren.

3. Balanceren tussen beheersen en creatief innoveren

3.1 De traditionele control-benadering

In de (onderzoeks)praktijk en in het onderwijs hanteren we nog veelvuldig de traditionele management control-benadering (Anthony, 1988; Anthony en Govindarajan, 1998). Die gaat uit van een streven naar efficiëntie binnen een topdownstrategie (Bonnet, 1999). Deze traditionele benadering schetst een bedrijfsomgeving die geënt is op de cybernetica: control is een mechanisch feedbackinstrument om werknemers in hun gedrag te beïnvloeden en te controleren. Het management hanteert hierbij de visie dat individuele werknemers vaak eigen doelstellingen nastreven die niet congruent zijn met die van de onderneming. Deze werknemers moeten daarom worden gestuurd door beloning en worden gecontroleerd op productiviteit. De nadruk ligt hier bij het efficiënt 'produceren', door middel van nauwkeurige planning en een strakke beheersing en control. Veelal resulteert dit in een starre en hiërarchische organisatie.

De feedback-regelkring...

Kenmerkend voor het control-proces is de feedback-regelkring. Deze regelkring berust op een aantal stappen:

1. het vaststellen van een standaard
2. het meten van de activiteiten
3. het vergelijken van de gegevens over deze activiteiten met de standaard
4. het terugkoppelen van de beslissingen uit de vergelijking, door zo nodig correctie van de standaarden en/of van de uitvoering van de werkzaamheden

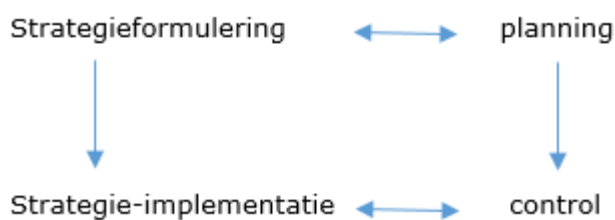
Het feedback-systeem heeft tot gevolg dat pas op afwijkingen en problemen wordt gereageerd wanneer deze zich daadwerkelijk hebben voorgedaan. Een eventuele correctie vindt achteraf plaats.

... in de control-praktijk

In de dagelijkse control-praktijk komt de regelkring tot uitdrukking in de opvolgende stappen:

1. planning: beschrijft de programma's en geeft de richting aan
2. budgetteren van de activiteiten van de verantwoordingscentra: geeft richting aan de uitvoering
3. uitvoeren van werkzaamheden
4. beoordelen van eventuele verschillen ten opzichte van het budget, ook in de vorm van kritische succesfactoren, prestatie-indicatoren en verschillenanalyse

Met behulp van deze processen houdt het management 'de kar op het spoor' van de (huidige) geplande strategieën ('intended strategies') en worden afwijkingen van deze strategieën gecorrigeerd (Bonnet, 1999). Het traditionele control-begrip komt tot uitdrukking in termen als: doelen, ondernemingsplan, budgetten, verantwoordingscentra, standaardkosten, KPI's, prestatie-indicatoren, enzovoort. De traditionele benadering associeert strategische planning met strategieformulering en control met strategie-implementatie (zie *figuur 1*).

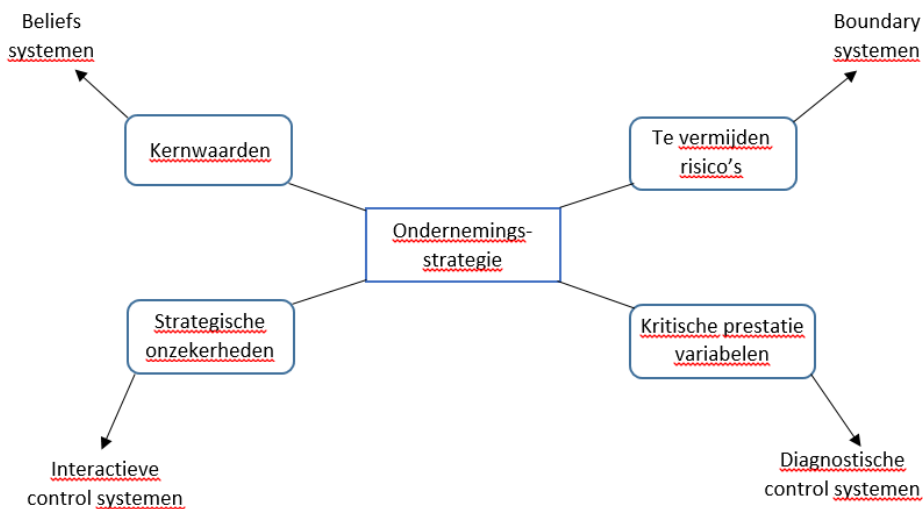


Figuur 1: Traditionele opvatting van control (Simons, 1995: 116)

3.2 Het raamwerk van Simons

Simons (1995; 2000) stelt dat de traditionele benadering van management control met haar feedback-regelkringsystemen (diagnostische control-systemen: zie hieronder) veelal tekortschiet. Dit komt omdat deze systemen zo ingericht zijn dat zij alleen reageren op informatie uit het verleden. Tegenwoordig moeten ondernemingen echter steeds vaker anticiperen op een sneller veranderende omgeving en een toenemende interne complexiteit. Bovendien neemt de competitie toe door technologische groei en globalisering. Ook customization speelt een grote rol: het in grotere mate afstemmen van producten of diensten op de wensen van de afnemers. Het resultaat van deze ontwikkelingen is dat ondernemingen voor meer onzekerheid en risico komen te staan. Dat vraagt weer om flexibiliteit en creativiteit ten aanzien van planning- en controlproblemen.

In zijn boek *'Levers of control: how managers use innovative control-systems to drive strategic renewal'* uit 1995 beschrijft Simons een management control-raamwerk (zie *figuur 2*) waarbij de implementatie van de strategie het uitgangspunt vormt voor het besturen van de organisatie (Simons, 1995: 6). In tegenstelling tot Anthony maakt Simons geen onderscheid tussen het niveau van strategische planning en management control: het tot stand komen van de strategie is een issue voor ieder individu binnen de organisatie. Alle werknemers moeten worden gestimuleerd om hun creativiteit te uiten en hun kennis te ontwikkelen, aangezien zij niet alleen hun eigen belang nastreven maar ook de behoefte hebben om iets aan de organisatie als geheel bij te dragen. Simons gaat er in deze benadering vanuit dat 'om financiële en niet-financiële doelstellingen te bereiken managers afhankelijk zijn van de inspanningen en initiatieven van alle werknemers' (Simons, 2000: 207).



Figuur 2: Management control - raamwerk van Simons (Simons, 1995:7)

Simons stelt dat aan het begrip strategie, in navolging van Mintzberg (1987), minstens op vier verschillende manieren inhoud gegeven kan worden:

- als een plan (= gedragslijn)
- als een actiepatroon
- als een concurrentiepositie
- als een globaal perspectief

Het beheersen van deze vier invalshoeken leidt tot een beheersing van de strategie van de organisatie. Ze hebben elk een eigen focus die leidt tot succes. Voor strategie als plan ligt die focus op *kritische prestatievariabelen*, de essentiële factoren die nodig zijn om het plan te voltooien. Voor strategie als actiepatroon zijn er de *strategische onzekerheden*. Dit zijn de onzekerheden en contingenties die de huidige strategie kunnen bedreigen of krachteloos maken. Om dit te beheersen zijn dan snelle acties nodig die hierop kunnen inspelen. Voor strategie als een concurrentiepositie zijn het de *risico's die vermeden* moeten worden. Elke organisatie neemt

namelijk een bepaalde positie in de markt in en dient zich aan bepaalde risico's niet te wagen. Voor strategie als een globaal perspectief ten slotte moeten *kernwaarden* die binnen de organisatie aanwezig zijn in de gaten gehouden worden (Jollands, Akroyd en Sawabe, 2015). Deze waarden zijn ontstaan uit de geschiedenis, tradities en de waarden die door het hogere management gecreëerd zijn.

Om deze vier sleutelconstructen (kritische prestatievariabelen, strategische onzekerheden, te vermijden risico's en kernwaarden) te beheersen, gebruikt Simons vier verschillende systemen: 'levers of control'. Deze systemen moeten geïntegreerd in een organisatie gebruikt worden. Simons gaat hierbij uit van een positief mensbeeld: managers en werknemers hebben het verlangen om een bijdrage te leveren aan het succes van de organisatie.

Beliefs-systemen

Beliefs-systemen moeten de bestaansredenen van de organisatie aangeven, door de missie en visie van de organisatie te ventileren. Beliefs-systemen inspireren tot ongelimiteerde organisatorische zoektochten naar creatieve en innovatieve mogelijkheden (Simons, 1995:36). Zodat nieuwe strategische initiatieven ontstaan. Beliefs-systemen wijzen werknemers op kernvragen als: hoe voegen we waarde toe? ('Let's make things better'); welk prestatieniveau streven we na? ('Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker'); hoe gaan we om met anderen binnen en buiten de organisatie? ('Respect for the individual'). De uitspraken zijn meestal ruim geformuleerd omdat ze alle medewerkers op alle niveaus in de organisatie moeten aanspreken (Bonnet, 1999).

Beliefs-systemen moeten dus een transparant en duidelijk beeld geven van de kernwaarden ('core values') van de organisatie. Het is hiervoor van essentieel belang dat elke werknemer de organisatiecultuur – het geheel van geldende normen en waarden -, de richting en de doelstellingen van de organisatie begrijpt en hanteert. De kernwaarden zorgen dan voor stabiliteit binnen de organisatie. Een ander belangrijk aspect is dat de motivatie wordt vergroot als de werknemer zich bewust is van de bijdrage die hij of zij levert binnen de organisatie. Leden van de organisatie worden gestuurd door dit beliefs-systeem om een bijdrage te leveren aan het verwezenlijken van een strategie. Beliefs-systemen zijn bovendien gericht op motivatie van medewerkers om nieuwe kansen en mogelijkheden te signaleren, die kunnen leiden tot nieuwe strategieën. Het is de taak van het management om deze initiatieven om te zetten in bruikbare strategieën.

Boundary-systemen

Boundary-systemen stellen grenzen aan het zoeken naar nieuwe kansen en mogelijkheden. Door een steeds sneller veranderende omgeving en toenemende complexiteit van organisaties is het belang van duidelijke begrenzing toegenomen om organisatorische innovaties in goede banen te leiden. Boundary-systemen brengen de risico's in kaart die vermeden moeten worden. De grenzen zijn te beschouwen als de remmen van de organisatie waarbij de gedachte is dat de snelste organisatie de beste remmen nodig heeft. Decentralisatie van de besluitvorming mag nooit worden uitgelegd als het afgeven van een blanco cheque door het management. Simons (1995:42) onderscheidt twee categorieën boundaries:

- *Business conduct boundaries*: hiermee wordt een bepaald gedrag van medewerkers voorgeschreven. Deze 'voorschriften' kunnen voortkomen uit wet- en regelgeving, de beliefs-systemen van de organisatie en/of gedragscodes die worden voorgeschreven door beroepsorganisaties. Een voorbeeld hiervan is dat er buiten het werk geen namen van klanten genoemd mogen worden, zoals bij consultancyfirma's wel voorkomt. De eerste reden om deze boundaries in te voeren is een hoge onzekerheid in de omgeving. Hierdoor kunnen er namelijk onverwachte situaties ontstaan waarin niet duidelijk is met welke reactie een individuele medewerker de organisatie het beste dient. Hierdoor zou opportunistisch gedrag kunnen ontstaan dat tegen de belangen van de organisatie ingaat. Daarom worden er basisregels opgesteld die een richtlijn geven hoe te handelen. Een andere reden om dergelijke boundaries in te voeren is een gebrek aan vertrouwen binnen een organisatie, waardoor medewerkers individuele doelen boven die van de organisatie stellen, wat tot ongewenste resultaten kan leiden.
- *Strategic boundaries*: met deze boundaries wordt voorgeschreven in welke richting gezocht moet worden naar mogelijkheden die de bedrijfsstrategie kunnen ondersteunen. De belangrijkste functie van een strategic boundary is om het zoeken naar uitbreidingsmogelijkheden te beperken tot een voor de organisatie relevant terrein om zo onnodige risico's te vermijden en verspilling van financiële middelen te voorkomen. Deze boundaries kunnen twee vormen aannemen. Ten eerste kan er aangeduid worden welke markten niet worden betreden en welke producten niet worden ontwikkeld. Deze is dus

extern gericht. De tweede vorm is intern gericht en stelt minimale eisen aan een nieuw voorstel, bijvoorbeeld een rendementseis.

Boundary-systemen kunnen bijvoorbeeld van groot belang zijn voor organisaties waar reputatie en vertrouwen belangrijke concurrentiemiddelen zijn, zoals banken en accountantskantoren. Beliefs- en boundary-systemen zijn elkaars tegenpolen. In een evenwichtige combinatie hebben ze tot doel het stimuleren van het zoeken naar creatieve oplossingen binnen de grenzen van het toelaatbare. Ze bepalen het 'strategisch domein' van de organisatie, waarbinnen door de werknemers 'gespeeld' mag worden. Samen bepalen ze ook de cultuur van de organisatie.

Diagnostische control-systemen

Diagnostische control-systemen vormen de basis van het management control-systeem. Zij zijn vrijwel synoniem voor het traditionele control-systeem. Het belangrijkste verschil is, dat er in de loop van de tijd meer aandacht is geschonken aan niet-financiële prestatie maatstaven. Het bekendste voorbeeld hiervan is de Balanced Scorecard (Kaplan en Norton, 1996; Wagenveld, 2013). Simons ziet de Balanced Scorecard als een diagnostisch control-systeem, maar deze kan ook interactief gebruikt worden (Van der Boom en Wagenveld, 2004).

De belangrijkste functie van diagnostische control-systemen is het meten van de output van een proces ('monitoring outcomes'), het vergelijken van deze cijfers met de planning en het proces zonodig bijsturen ('correct deviations from preset standards of performance'). Het gaat dus om het implementeren van de geplande strategie. We zien hier ook het control-begrip van Anthony terugkomen: eerst planning en daarna de control-functie. Daarmee kan geconcludeerd worden dat het control-begrip van Anthony geenszins verouderd of weerlegd is. Het vormt nog steeds de basis van de management control-functie. Simons gaat echter uit van een ruimer control-begrip en heeft het begrip management control-systeem uitgebreid (drie extra 'levers'). Ook heeft hij aangetoond dat de planning/control-keten niet noodzakelijkerwijs in deze richting hoeft te verlopen.

Diagnostische control-systemen pogen prestatie maatstaven te meten die informatie moeten verschaffen over de belangrijkste aspecten van de te volgen strategie. Simons (1995: 63) noemt deze prestatie maatstaven 'critical performance variables' (kritische succesfactoren). Dit zijn dus indicatoren die van belang zijn voor een succesvolle implementatie van de geplande strategie. Aan de hand van deze indicatoren worden standaarden vastgesteld waarmee de werkelijke uitkomsten van het proces periodiek worden vergeleken. Efficiëntie en effectiviteit van de processen zijn de belangrijkste criteria voor het opstellen van deze kritische succesfactoren. De kritische succesfactoren moeten uiteindelijk zorgen voor beheersbaarheid van het systeem, aansturing van de activiteiten en motivatie van het personeel.

Voor een goed werkend diagnostisch control-systeem moet er aan de volgende twee voorwaarden worden voldaan (Simons, 1995: 72): ten eerste objectieve en zo volledig mogelijke standaarden, metingen en correcties. Dit voorkomt vertroebeling van uitkomsten, zodat de kans kleiner is dat de manager verkeerde of onvoldoende actie onderneemt. In een goed lopend diagnostisch control-systeem hoeft een onderneming dan geen constante 'controle' uit te oefenen ('management by exception'). Simons wijst hier op 'conserving scarce management attention' dat de daadkracht van het management (Return on Management) vergroot. Op de tweede plaats moeten de werknemers worden gemotiveerd om de doelstellingen te halen. Simons (1995: 74) stelt dat optimale motivatie kan worden bereikt als de standaarden op een uitdagend maar haalbaar niveau worden gezet. Ook is overleg nodig met werknemers bij het vaststellen van de standaarden. Deze betrokkenheid heeft tot gevolg dat zij meer gemotiveerd zijn om de doelstellingen van de organisatie te behalen. Simons benadrukt hiermee het belang van communicatie tussen de verschillende lagen van de organisatie.

Interactieve control-systemen

Met behulp van interactieve control-systemen richt het management de schaarse aandacht op strategische onzekerheden, om ontstane kansen en bedreigingen te detecteren. Strategische onzekerheden zijn 'shocks', fundamentele veranderingen in de omgeving van de organisatie die de strategie kunnen bedreigen, zoals veranderingen in de afnemersvoorkeur, technologieën, concurrentie en levensgewoonten, maar ook problemen als klachten en verlies van marktaandeel (Bonnet, 1999). Deze onzekerheden liggen voor elke organisatie anders en kunnen door managers verschillend worden beoordeeld. Ze manifesteren zich soms plotseling, zijn vluchtig en veranderlijk. De informatie is niet in reguliere informatiesystemen te vangen, noch te bewaken met behulp van 'management by exception'.

Een ander belangrijk aspect van interactieve control-systemen is dat ze discussie en dialoog op gang brengen. Een interactief control-systeem kan door een manager gebruikt worden om zich regelmatig en persoonlijk te bemoeien met beslissingen van ondergeschikten. Door open communicatie tijdens face-to-face bijeenkomsten komen hogere en lagere managers en controllers dichter bij elkaar te staan. Het interactief gebruiken van controls stimuleert zodoende de persoonlijke betrokkenheid en toewijding (leerproces), zodat er ruimte ontstaat voor bottom-up initiatieven die kunnen leiden tot strategische vernieuwing ('emergent strategies', Mintzberg en Waters, 1985). Elk control-systeem kan door managers interactief worden gebruikt.

Een interactief control-systeem heeft volgens Simons (1995:97) vier kenmerken:

- De informatie is uiterst belangrijk en keert steeds terug op de agenda van het hogere management.
- Met grote regelmaat vraagt het de aandacht van managers op elk niveau in de organisatie
- De verzamelde gegevens worden geïnterpreteerd en bediscussieerd tijdens face-to-face bijeenkomsten. Aanwezigen: hogere en lagere managers, controllers, eventueel specialisten.
- Het is een stimulans voor continue uitdagingen en discussies over de onderliggende gegevens, veronderstellingen, beleidsregels en actieplannen. Het besluit van een manager om een bepaald control-systeem interactief te gebruiken geeft een helder signaal naar de organisatie over wat belangrijk is en waarover nieuwe ideeën nodig zijn.

Voorbeeld: voor een bepaalde organisatie zijn veranderingen in het marktaandeel erg belangrijk. De managers, medewerkers en de controller bespreken in dat bedrijf wekelijks de Nielsen-informatie. De managers eisen van de medewerkers uitleg van de veranderingen en ideeën om de bestaande plannen te herzien. Op deze manier wordt op veranderingen geanticipeerd. Het interactieve control-systeem stimuleert op deze wijze een feedforward-regelkring!

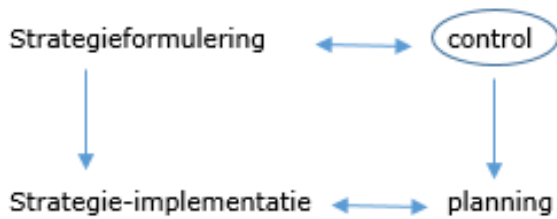
Waarom kiezen managers ervoor een specifiek control-systeem interactief te gebruiken? Dit zijn de redenen die in de literatuur het meest genoemd worden (zie ook Morthier, 2014):

- de door de organisatie gevolgde strategie (Harlez, Rongé en Sarens, 2012; Bisbe en Malagueno, 2009)
- de strategische onzekerheden (Harlez, Rongé en Sarens, 2012, Marginson, 2002; Widener, 2007, Bruining, Bonnet en Wright, 2004)
- de karakteristieken van de leden van het hogere management (Naranjo-Gil en Hartmann, 2007)
- het niveau van de andere drie 'levers of control' (Ahrens en Chapman, 2004; Collier, 2005; Tuomela, 2005; Widener, 2007; Mundy, 2010)

Ruime opvatting van control

Simons (1995:5) omschrijft management control-systemen als volgt: 'Management control-systemen zijn de formele, op informatie gebaseerde routines en procedures die managers gebruiken om patronen in de organisatorische activiteiten te handhaven of te wijzigen'. Management control is volgens Simons meer dan alleen maar de implementatie van plannen, het is 'het managen van de inherente spanning tussen creatieve innovatie aan de ene kant en voorspelbare doelbereiking aan de andere kant, zodat beide omgezet worden in winstgevende groei' (Simons, 1995:29). Creativiteit zorgt voor nieuwe ideeën die de innovatie faciliteren die nodig is om te concurreren en overleven in veranderende markten (Anderson, Potocnik en Zhou, 2014); Huber, 1998). Volgens Simons is het opwekken van interactie tussen managers onderling en tussen managers en ondergeschikten cruciaal in de huidige turbulente maatschappij. Het control-systeem is bij Simons dus actie-georiënteerd (Brunsson, 1982; Batac en Carassus, 2009) en daarmee dus praktijkgericht.

Planning en control zijn volgens Simons slechts onderdeel van een groter proces dat in alle delen van de organisatie voortdurend plaatsvindt, namelijk dat van aanpassing aan de veranderingen in de omgeving. En wel op een manier die zo min mogelijk verstoringen veroorzaakt. Dit betekent dat (strategische) planning deel uitmaakt van het control-proces en niet alleen een proces is dat daaraan voorafgaat. Planning is voornamelijk een middel om strategieën te implementeren (diagnostische control). Nieuwe strategische initiatieven worden niet ontwikkeld door strategische planning, maar door interactieve controls die de ontwikkeling van nieuwe strategische initiatieven begeleiden binnen de grenzen van boundary-systemen. De ruime opvatting van control van Simons associeert (interactieve) control dus met strategie-formulering en planning met strategie-implementatie (zie *figuur 3*). De ruime opvatting van control is dus de inverse van de traditionele opvatting van control. Het traditionele control-begrip heeft slechts oog voor een beperkt deel van het control-vraagstuk (zie *figuur 1* hierboven).



Figuur 3: Ruime opvatting van control (Simons, 1995:115)

3.3 Meer dynamiek in het control-systeem

Dynamische krachten

Het management control-raamwerk van Simons berust op de idee dat control moet balanceren tussen vrijheden en beperkingen, empowerment en verantwoording, top-down sturing en bottom-up creativiteit, experimenteren en efficiëntie. Om de spanningsvelden tussen deze elementen evenwichtig te beheersen stelt Simons de vier 'levers of control' voor. Belangrijk is dat er een afgewogen evenwicht tussen de vier 'levers of control' gevonden wordt (Simons, 1995; Tuomela, 2005; Mundy, 2010; Widener, 2007). Dan pas is de organisatie 'in control'! De vier 'levers of control' vormen tegenovergestelde krachten die zorgen voor een effectieve implementatie van de strategie. Dit is ontleend aan de Chinese filosofie waarin yin en yang respectievelijk negatieve en positieve krachten voorstellen. Zo vormen de beliefs-systemen en de interactieve control-systemen positieve en inspirerende krachten, namelijk de yang. Boundary-systemen en diagnostische control-systemen creëren beperkingen en zorgen dat managers bij de zoektocht naar nieuwe ideeën binnen bepaalde grenzen en doelen blijven. Zij stellen de yin voor. Hiermee laat Simons zien dat control een flexibel instrument van verandering kan zijn in plaats van een instrument van beperkingen: creatieve innovatie en het bereiken van vastgestelde, strikte doelen gaan wel degelijk samen! Simons (1995) wijst nog op de volgende drie krachten die in organisaties tot spanningen leiden die verzoend moeten worden om de bedrijfsstrategie effectief te kunnen beheersen:

- Onbeperkte mogelijkheden zullen afgewogen moeten worden tegen de beperkte aandacht om waarde te kunnen creëren. Immers, aandacht van managers en medewerkers is een schaars goed.
- Er is een evenwicht noodzakelijk tussen '*intended strategy*' (verhindert leren) en '*emergent strategy*' (verhindert controle) om de spanning tussen efficiëntie en innovatie te managen.
- Het is noodzakelijk om balans te vinden tussen het eigenbelang van de medewerkers en het verlangen om bij te dragen aan de bedrijfsdoelstellingen.

Steeds meer studies onderschrijven het belang van het gelijktijdig implementeren van tegengestelde control-systemen zoals diagnostische en interactieve control-systemen (Chenhall en Morris, 1995; Henri, 2006; Lewis *et al.* 2002; Morthier, 2014). De wisselwerking tussen beide kan mogelijk aanleiding geven tot complementaire effecten en op die manier innovatie en prestaties bevorderen (Bisbe en Otley, 2004; Ylinen en Gullkvist, 2014). Zo zorgt de dynamische spanning die gecreëerd wordt door het gebalanceerd gebruik van diagnostische en interactieve prestatie-managementsystemen volgens Henri (2006) daadwerkelijk voor de positieve effecten van interactief gebruik. Onvoldoende diagnostische controls die focus aanbrengen en effectiviteitskwesaties benadrukken, kunnen immers tot gevolg hebben dat de potentiële voordelen van interactief gebruik verdwijnen door een gebrek aan richting, verspilde energie en een verstoring van de continuïteit (Chenhall en Morris, 1995; Ylinen en Gullkvist, 2014). Echter, te uitbundige diagnostische controls kunnen leiden tot stagnatie, een gebrek aan energie en een afnemende moraal (Cameron, 1986; Chenhall en Morris, 1995; Morthier, 2014).

Antennefunctie

Het traditionele control-systeem plaatst het management in de positie van de buschauffeur (Bonnet, 1999). Het control-systeem fungeert als een achteruitkijkspiegel waarmee de chauffeur denkt al zijn passagiers in de gaten te kunnen houden. Ook nieuwe control-instrumenten als de Balanced Scorecard fungeren, gezien hun feedbackkarakter, veelal als een achteruitkijkspiegel. Echter, met minder dode hoeken dan de traditionele. Als organisatie moeten we vooruit en dat vereist naast rendement ook creativiteit en innovatie. Dat vraagt een lerende organisatie en daar moet control bij helpen door systemen als beliefs, boundaries en interactieve control.

Simons ziet 'beliefs' als een 'kansruimte' waarin managers en werknemers hun creativiteit kunnen uitleven in hun zoektocht naar nieuwe waardetoevoegende activiteiten. Om de kansruimte niet ongelimiteerd te laten zijn, bakent Simons deze af met 'boundaries', meestal in de vorm van voorwaarden en strategische risico's die niet mogen worden overschreden. Beliefs en boundaries geven ruimte aan leren: het kritisch beoordelen van de uitgangspunten die tot het bestaande beleid en de doelen hebben geleid. Dit kan aanleiding geven tot nieuwe strategieën en nieuw beleid. Control op basis van beliefs en boundaries vereist gevoelige antennes om de signalen uit de omgeving op te vangen die in de (nabije) toekomst aanleiding kunnen zijn tot ingrijpende veranderingen (Bonnet, 1999). Ook bij 'interactieve control' is de antennefunctie voor het opvangen van informatie essentieel.

Het muzikale intermezzo van deze installatiebijeenkomst levert nóg een mooie metafoor op voor future proof control: het jazzorkest. Dit bespreken we in het volgende hoofdstuk.

4. Het orkest als metafoor voor future proof control

4.1 Wat ontwerpers van management control-systemen kunnen leren van een orkest

Van der Hoeven, Wals en Blanken (2007: 4) laten heel mooi zien dat leerprocessen in organisaties doen denken aan een improviserend jazzensemble:

'In een (improviserend) jazzensemble leidt chaos, maar heerst structuur. Iedereen maakt deel uit van het geheel en dat geheel is, als het goed klinkt, meer dan de som der delen. Iedere muzikant heeft eigen ervaringen en competenties, maar ook intuïtie en inlevingsvermogen. Van tevoren weet het ensemble niet hoe het allemaal zal gaan klinken, maar ze voelen goed aan wanneer iets goed klinkt. Er is vertrouwen in elkaar en in een goede afloop. Soms is leiderschap essentieel en bij een van de muzikanten of een dirigent aanwezig, soms rouleert het. Soms wordt de muziek opgeschreven, vaak ook niet en wordt er geïmproviseerd. Klinkt het goed, dan reageert het publiek positief, dat wil zeggen, de liefhebbers van jazzmuziek (en niet iedereen houdt van jazz...). Soms komen er mensen uit het publiek meespelen en verandert de samenstelling van het ensemble. Ook de akoestiek van de zaal waarin gespeeld wordt is van belang: de ene zaal klinkt beter en heeft meer sfeer dan de andere. Soms wordt een concert opgenomen en dient het elders als inspiratie, vaak ook niet...'

Het is geen geheim dat de broodnodige innovatie van organisaties in Nederland veelal moeizaam verloopt. Tegelijkertijd behoren continu innoverende Nederlandse orkesten en ensembles tot de wereldtop. Het verschil: innovatiegedreven organisaties zetten zichzelf vaak de voet dwars door hun traditionele management control-systeem.

Een ensemble bestaat uit individuele professionals, die zich vrijwillig inzetten voor een gemeenschappelijk doel. Als zij repeteren, werken zij niet aan veranderingen *binnen* hun systeem (ga er maar vanuit dat zij allemaal hun instrument en hun partij beheersen!), maar aan veranderingen *van* hun systeem: interpretaties, opvattingen en het totale klankbeeld. Zij zorgen ervoor dat zij door de bomen het bos gaan zien om dat te modelleren. Voor hen geldt: wie het geheel in de delen niet ziet, ziet de delen in het geheel niet. Een goede dirigent vormt daarbij een inspiratiebron en stimuleert dit. Hij weet dat hij het niet in zijn hoofd moet halen om hen top-down te vertellen hoe zij hun instrument dienen te bespelen.

Ook bij innovatiegedreven organisaties werken vaak uitstekende professionals. Het gemeenschappelijke belang lijkt vaak ook zonneklaar. Maar toch zien we vreemd genoeg dat voor de control opvallend vaak wordt gekozen voor de klassieke top-down aanpak. Daarmee zit het eindverantwoordelijke management vooral zichzelf in de weg. Voor succesvolle innovaties moeten de deelnemende professionals immers de vrijheid hebben om de aannames en overtuigingen ter discussie te stellen die aan het systeem ten grondslag liggen. Zodat de dialoog op gang komt over interpretaties, opvattingen en het totale klankbeeld: het te vernieuwen businessconcept. Als het businessconcept niet ter discussie staat en innovatie moet plaatsvinden binnen gefixeerde kaders, beginnen professionals zich te vergrijpen aan elkaars disciplines. Er treedt dan een 'zichzelf vervullende profetie' in werking die ingrijpen van bovenaf rechtvaardigt. Gevolg: het hele innovatieproces komt krakend tot stilstand.

Het control-systeem zou dus meer gericht moeten zijn op het leren van organisaties. Net als bij een orkest speelt bij een lerende organisatie het gezamenlijke, het collectieve, een uiterst belangrijke rol. De muziek van een willekeurige groep musici klinkt nog niet als die van een beroepsorkest. Het collectieve krijgt vorm als de individuele werknemers kennis, inzichten en waarden met elkaar delen. Dit wordt in de volgende paragraaf nader uitgewerkt. Een relativerende opmerking is hier echter op zijn plaats. Op een aantal uitzonderingen na (bijvoorbeeld Kloot, 1997; Bonnet, 1999; Batac en Carassus, 2009; Visser, 2014; Wagenveld, te verschijnen) zijn er nog weinig onderzoekers die de relatie tussen management control en organisatieleren expliciet onderzoeken (Visser, 2014), afgezien van de 'levers of control' literatuur. Dit is bevreemdend, gezien het grote belang, 'vital importance' in de woorden van Visser (2014), maar het biedt ook kansen voor het lectoraat om hierover kennis te ontwikkelen.

4.2 Management control en het leren van organisaties

Een organisatie 'leert' als een individu kennis verwerft en dat herkent als potentieel nuttig voor de organisatie (Huber, 1991; Wagensveld, te verschijnen). Binnen een organisatie heeft het leren betrekking op een collectiviteit, beïnvloed en omgeven door een groot aantal sociale, politieke en structurele variabelen. Het omvat het 'delen' van kennis, waarden en veronderstellingen van de leden van de organisatie (Marquardt en Reynolds, 1994).

Een lerende organisatie kent twee processen:

- Ze herkent problemen binnen de organisatie en problemen in de aansluiting van de organisatie op de omgeving.
- Ze bepaalt oplossingen voor problemen en leert hoe ze zich kan aanpassen aan veranderingen in haar omgeving (Kloot, 1997:49).

Ook Senge (1990) koppelt het leren aan de vereiste flexibiliteit van organisaties om te kunnen inspelen op veranderingen. Een organisatie die zich aanpast aan veranderingen in de omgeving noemt men een 'lerende' organisatie. In dynamische markten wordt het management geconfronteerd met wisselende en complexe informatiestromen die zij soms niet effectief kan verwerken. In die situatie is het ook nodig dat op andere niveaus dan alleen in de top wordt meege gedacht over de wijze waarop de organisatie op de veranderingen kan inspelen. Hierdoor verandert ook de rol van het management binnen de organisatie. In traditionele organisaties wordt zij gezien als de 'leider' die plannen maakt, welke doorvertaald worden naar lagere niveaus. In een 'lerende' organisatie zijn de managers de *ontwerpers* van het leerproces, de *leraren* van de individuen binnen de organisatie, *managers* van de spanning tussen 'wat is' en 'wat kan zijn' en de *stewards* van de gemeenschappelijke visie (Coopey, 1995:195).

De gemeenschappelijke visie

De gemeenschappelijke visie vormt het punt waarop het leren zich richt en is de bron van energie voor het leren. Gemeenschappelijke visies komen voort uit persoonlijke visies. Vaak wordt in organisaties de visie van één persoon opgelegd aan de rest van de organisatie. Zulke visies dwingen slechts volgzzaamheid af, maar geen echte betrokkenheid. Een gemeenschappelijke visie is een visie waar veel mensen werkelijk achter staan, omdat ze een weerspiegeling is van hun eigen visie. Het is een beeld dat mensen in de gehele organisatie met zich meedragen. Dit creëert een gevoel van gezamenlijkheid dat aan de diverse activiteiten een grote samenhang verleent. Een goede gemeenschappelijke visie kweekt een omgeving waarin men risico's neemt en experimenteert (Senge, 1990:207). In een organisatie met een duidelijke gemeenschappelijke visie is het eenvoudiger om bevoegdheden te delegeren naar lagere niveaus, aangezien de medewerkers allemaal hetzelfde doel nastreven. Zij zijn meer betrokken bij de doelstellingen, waardoor zij zich meer in zullen zetten om de doelstellingen te behalen. Ook zonder een strikte controle van bovenaf.

Organisaties leren als individuen

De manier waarop organisaties leren vertoont overeenkomsten met de manier waarop individuen leren. Vergelijkbare fasen worden doorlopen. Eerst wordt er actief geobserveerd wat er gebeurt, er wordt informatie verzameld. De informatie wordt gedeeld met anderen. De informatie wordt verwerkt en er wordt een abstract begrip gevormd: een gezamenlijke interpretatie en zienswijze. Dit nieuwe begrip wordt opgeslagen in het geheugen, wat weer kan leiden tot een nieuwe concrete gebeurtenis. En dan begint het proces weer van voren af aan.

Spanning tussen feedforward en feedback

Het leren binnen een organisatie kan spanning creëren tussen het verwerken van nieuwe kennis en vaardigheden (feedforward) en het gebruiken van kennis en vaardigheden uit het verleden (feedback). Door het proces van feedforward vloeien nieuwe kennis en vaardigheden van het individuele niveau via het groepsniveau naar het organisatieniveau en tegelijkertijd vloeien bestaande kennis en vaardigheden van het organisatieniveau via het groepsniveau naar het

individuele niveau. Die spanning wordt zichtbaar als kennis verschuift van het individuele niveau naar het groepsniveau en er dus een gemeenschappelijk begrip gecreëerd moet worden. Ieder individu interpreteert nieuwe informatie afhankelijk van zijn persoonlijke mentale modellen. Het vereist dus zeer goede communicatie om ondanks die verschillen toch tot een gemeenschappelijk begrip te komen. Die spanning wordt ook zichtbaar bij het verwerven van nieuwe kennis en vaardigheden voor een individu. Informatie die al verwerkt is in het organisatiegeheugen en dus is vastgelegd in de systemen, de structuren, de procedures en de strategie van een organisatie kan het verwerven van nieuwe kennis en vaardigheden belemmeren. Het is voor een organisatie zeer belangrijk om deze spanningen binnen een organisatie te onderkennen om een optimaal klimaat te kunnen scheppen voor het leren binnen een organisatie (Crossan, Lane en White, 1999).

Single loop learning en double loop learning

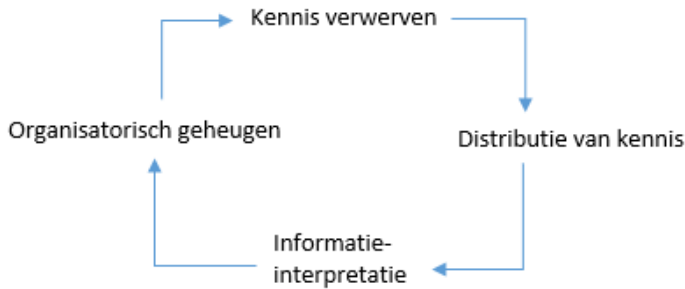
Argyris (1992), een pionier op het gebied van de lerende organisatie, ziet het leren van organisaties als het proces waarbij leden van de organisatie antwoorden zoeken op veranderingen in de interne en externe omgeving van de organisatie. Dit doen ze door afwijkingen op te sporen die zij vervolgens corrigeren om zodoende de continuïteit van de organisatie te handhaven. Argyris onderscheidt twee manieren van leren van organisaties. Er is sprake van *single loop learning* als bovenstaand proces slechts kleine aanpassingen teweegbrengt binnen het bestaande beleid. De bestaande strategieën en structuren veranderen niet. Ieder lid van de organisatie heeft een duidelijk beeld van de normen en afwijkingen van deze normen worden als problemen gezien die oplossingen behoeven. *Single loop learning* houdt het leerproces binnen de gewenste grenzen van het bestaande beleid.

Er is volgens Argyris sprake van *double loop learning* als bovenstaand proces niet alleen betrekking heeft op het opsporen van afwijkingen, maar ook op het kritisch beoordelen en eventueel wijzigen van de uitgangspunten van het bestaande beleid en doelen. Dit kan het geval zijn bij ingrijpende veranderingen in de omgeving van de organisatie zoals bijvoorbeeld groeiende concurrentie, snelle technologische ontwikkelingen en veranderingen in de informatievoorziening. Vragen hierbij zijn: is de product-marktverhouding nog juist? Is de organisatiestructuur flexibel genoeg om te kunnen inspelen op de veranderingen? En kunnen de snel wisselende en complexe informatiestromen nog effectief worden verwerkt? (Bonnet, 1999)

Deelprocessen van het leerproces

Huber (1991) onderscheidt de volgende vier deelprocessen die een organisatie moet doorlopen om in staat te zijn tot zowel *single loop learning* als *double loop learning* (zie figuur 4).

1. Het **verwerven** van kennis. Dit vergt zowel doelbewust zoeken als onopzettelijk opmerken. Zoeken impliceert omgevingsanalyse: gericht zoeken naar oplossingen voor specifieke problemen en prestatiebewaking (Kloot, 1997).
2. Het **distribueren** en gezamenlijk delen van de informatie uit de verschillende bronnen. Hierdoor ontstaat nieuwe, rijkere informatie.
3. Informatie-**interpretatie** door aan de verspreide informatie een gemeenschappelijke interpretatie te geven. Zo ontstaat een gezamenlijke zienswijze. Ieder individu, iedere unit binnen een organisatie interpreteert nieuwe informatie op zijn eigen manier afhankelijk van zijn mentale modellen. Een organisatie leert meer als de verschillende units de interpretaties van de andere units kennen en begrijpen waarom die units die informatie op die manier interpreteren.
4. De vorming van het **organisatiegeheugen** waarin informatie voor toekomstig gebruik is opgeslagen. Dit geheugen bestaat uit 'cellen': de individuele geheugens, de organisatiecultuur, de organisatiekennis voor het oplossen van problemen, handboeken en richtlijnen waarmee processen worden gestuurd, de informatiestructuur die informatie-uitwisselingen stimuleert of blokkeert en de normen en waarden die aan alle handelingen ten grondslag liggen (Bonnet, 1999; van der Bent, 1999).



Figuur 4: Deelprocessen van het leerproces van een organisatie (gebaseerd op Huber, 1991)

Control-systemen zouden zo ontworpen moeten worden dat ze één of meer van bovenstaande deelprocessen faciliteren (Kloot, 1997; Wagenveld, te verschijnen).

Simons en het leren van organisaties

Het **verwerven van kennis** is afhankelijk van de aandacht die de organisatie heeft voor haar omgeving. Door het analyseren van de interne en de externe omgeving wordt er binnen een organisatie steeds meer kennis en informatie verworven. De vier 'levers of control' richten de aandacht op zowel de interne als de externe omgeving van de organisatie. Op alle niveaus in de organisatie worden individuen gestimuleerd om in hun omgeving te zoeken naar nieuwe kansen voor de organisatie en om nieuwe kennis en vaardigheden te verwerven. Beliefs-systemen dragen de kernwaarden van de organisatie uit en motiveren individuen om te zoeken naar kansen om de organisatiedoelstellingen te behalen. Boundary-systemen stellen grenzen aan het zoeken naar nieuwe kansen en verzekeren dat gerealiseerde strategieën vallen binnen het vooraf bepaalde domein van activiteiten. Samen vormen deze twee systemen het domein waarbinnen individuen in de organisatie op zoek kunnen naar nieuwe kansen en mogelijkheden voor de organisatie. Diagnostische control-systemen richten de aandacht op de lopende activiteiten, de interne omgeving, van de organisatie. Interactieve control-systemen richten de aandacht op veranderingen in de externe omgeving die de bestaande strategie kunnen bedreigen. Samen zorgen deze twee systemen voor de implementatie en (her)formulering van de strategieën.

Organisaties die zich succesvol willen aanpassen in competitieve markten moeten beperkte zoekroutines doorbreken. Op alle niveaus zijn nieuwe ideeën en experimenten nodig. Om niet te eenzijdig te denken in snel veranderende markten is het belangrijk dat de zoektocht naar relevante informatie niet beperkt blijft tot diagnostische routines en procedures. Het management moet het continu zoeken naar kansen aanmoedigen en informatienetwerken creëren voor het scannen en rapporteren van belangrijke veranderingen. Individuen moeten informatie delen met anderen. De interactieve systemen stimuleren het **distribueren van informatie** en het vormen van gemeenschappelijke **interpretaties** van de nieuwe informatie. In face-to-face vergaderingen daagt het management de participanten uit om elke onvoorziene verandering in hun omgeving te verklaren. Ter voorbereiding op deze vergaderingen leren participanten gebruik te maken van hun ondergeschikten en collega's om te helpen de nieuwe patronen in gegevens te interpreteren. Batac en Carassus (2009) wijzen hier nog op het belang van het 'filteren' van de informatie. Tero (2009) ziet hier, in tijden van door ICT veroorzaakte 'information overload', een belangrijke rol weggelegd voor de controller als 'filteraar' en 'sense-maker' (betekenisgever) van de informatie. Het interactieve control-systeem is een katalysator voor continu overleg over onderliggende gegevens, veronderstellingen en beleid. Na verloop van tijd kan de nieuwe informatie en kennis die gegenereerd wordt binnen het interactieve control-systeem teruggevonden worden in de strategieën en doelstellingen die vastgesteld zijn binnen de diagnostische control-systemen. Dit laatste is het vormen van een soort **organisatiegeheugen**. Simons heeft verder niet zo veel aandacht voor het organisatiegeheugen. Dit zou er op kunnen wijzen dat hij de lerende organisatie niet zozeer afmeet aan wat ze weet, maar aan hoe ze leert (Bonnet, 1999).

De vier 'levers of control' ondersteunen zowel *single loop learning* als *double loop learning*. De diagnostische control-systemen zijn ontworpen om het management te waarschuwen wanneer

activiteiten niet volgens plan verlopen, waardoor zij aanpassingen kunnen aanbrengen binnen het bestaande beleid. Ze leggen duidelijk de nadruk op control en efficiency, maar het bepalen van de doelstellingen, het meten van de uitkomsten en het toekennen van beloningen hebben ook elementen van innovatie en leren. De diagnostische control-systemen faciliteren *single loop learning*. Interactieve control-systemen zijn ontworpen voor het management om waar te nemen wanneer het juiste moment is om nieuwe kansen te benutten en van richting te veranderen. Het zoeken, delen en interpreteren van informatie binnen de interactieve control-systemen geven de ruimte voor nieuwe strategieën en nieuw beleid en faciliteren dus *double loop learning*.

Samenvatting

Management control en het leren van organisaties hebben met elkaar gemeen dat ze beide betrekking hebben op de mogelijkheden van een organisatie om zich aan te passen aan veranderingen om zo de aansluiting met haar omgeving in stand te houden of te verbeteren (Bonnet, 1999). Het management control-systeem bepaalt in belangrijke mate welke control-terreinen van belang worden gevonden en drukt daarmee een stempel op wat de organisatie, als collectief van individuen, leert. Organisaties opereren tegenwoordig steeds meer in een sneller veranderende en complexere omgeving. Het is bijna onmogelijk dat enkele personen zoveel wijsheid in pacht hebben dat zij op alle vragen antwoorden hebben. Door de hele organisatie heen moet kennis worden verzameld, gedeeld en geïnterpreteerd. Ook is het een goede zaak als ervaringen in het organisatiegeheugen worden opgeslagen voor toekomstige toepassingen. De focus van control verplaatst zich dan van aandacht voor efficiency en effectiviteit naar aanpassen aan en anticiperen op ontwikkelingen in termen van kansen en bedreigingen. Als veranderingen elkaar snel opvolgen is het niet de vraag of we onze targets halen. Het is de vraag of we de aansluiting met de ontwikkelingen niet missen (Bonnet, 1999).

4.3 De essentie van future proof control

Future proof control-systemen zoeken naar evenwicht. Onder andere naar evenwicht tussen een enorme kansruimte en de menselijke beperkingen, tussen bestaande en spontaan opborrelende strategieën en tussen retrospectief gerichte achteruitkijkspiegels en meer prospectief georiënteerde antennes. Future proof control vereist een visie op de toekomst, duidelijke spelregels en een cultuur die motiveert en improvisatie, innovatie en leren stimuleert. Dit doet zij door rekening te houden met de wens van managers en medewerkers om een positieve en ethisch verantwoorde bijdrage te leveren aan het succes van de organisatie, gericht op alle stakeholders en vanuit een contextueel bewustzijn. Diagnostische control-systemen formuleren en monitoren innovatiedoelstellingen waarbij de belangen van alle stakeholders recht wordt gedaan. Boundary control-systemen geven de grenzen aan waarbinnen de medewerkers speelruimte hebben om te innoveren. Beliefscontrol-systemen dragen de kernwaarden uit en werken aan een cultuur die innovatie ondersteunt met aandacht voor ethiek en diversiteit. Interactieve control-systemen stimuleren het systematisch zoeken naar innovatiemogelijkheden. Het management control-systeem richt het leren van de organisatie en vergroot daarbij de kans om als organisatie te overleven in perioden van snelle veranderingen in de omgeving. De omgeving is de hele keten of het netwerk waarin organisaties werken; de grensoverschrijdende, vaak virtuele organisatie en haar mensen worden daarmee object van control (conform Franssen en Arets, 2015:49). Een samenvatting van de essentie van future proof control is opgenomen in *Tabel 1*.

MANAGEMENT WIL...	<u>HINDERNISSEN</u> IN DE <u>ORGANISATIE</u>	MANAGEMENT MOET...	LEVER OF CONTROL	<u>DE ESSENTIE VAN</u> <u>FUTURE PROOF CONTROL</u>
...doelstellingen realiseren	Gebrek aan middelen of focus	...heldere doelen vaststellen en deze ondersteunen	<u>Diagnostic control systems</u>	Formuleren innovatiedoelstellingen waarbij de belangen van alle stakeholders recht wordt gedaan
...het juiste doen	Druk of verleiding	...de spelregels vaststellen en deze handhaven	<u>Boundary systems</u>	Binnen grenzen speelruimte geven om te innoveren
...bijdragen	Onzekerheid over bedoelingen	...de kernwaarden en de missie communiceren	<u>Beliefs systems</u>	Werken aan een cultuur die innovatie stimuleert met aandacht voor ethiek en diversiteit
...creëren	Te weinig mogelijkheden om te innoveren of angst voor het nemen van risico's	...de dialoog in de organisatie openen gericht op leren	Interactive control systems	Systematisch zoeken naar innovatiemogelijkheden vanuit contextueel bewustzijn

Tabel 1: De essentie van future proof control (gebaseerd op Simons, 1995:173; Franssen en Arets, 2015:52; Vielmetter en Sell, 2014)

5. Lectoraat 'Financial Control'

5.1 Van kennisoverdracht en –consumptie naar kennisontwikkeling door contextgedreven onderwijs

Het Lectoraat Financial Control werkt voornamelijk voor het Instituut Financieel Management. Het Instituut Financieel Management (iFM) bestaat uit vier financiële voltijds bacheloropleidingen: Accountancy (AC), Bedrijfseconomie (BE), Financial Services Management (FSM) en Fiscaal Recht & Economie (FRE). Wat vinden het instituut en het lectoraat belangrijk? Dat er in de vier opleidingen goed opgeleid wordt tot *wendbare en duidelijk geprofileerde economische professionals*, door *hooggekwalificeerde professionals*.

- *Wendbare economische professionals* die in doorlopend veranderende werksituaties de juiste vragen kunnen stellen, data kunnen 'filteren' en (nieuwe) kennis kunnen toepassen en ontwikkelen voor korte en lange termijn doelstellingen (vrij naar rapport *Wendbaar in een duurzame economie*, 2014, maar ook HEO-standaard 2014: 'reflective practitioners'). 'Reflective practitioners' zijn professionals die in staat zijn te reflecteren op het eigen handelen en op ontwikkelingen in de werkomgeving en in de maatschappij (Kievit, 2015). Ook uit de voorgaande hoofdstukken van deze introereede bleek, dat de controller voortdurend moet balanceren tussen beheersen en creatief innoveren, tussen achteruitkijkspiegels en antennes, tussen controle en vertrouwen, tussen 'hard' control en 'soft' control, tussen systemen en mensen, etc. (zie ook Visiedocument 'BE-Wijs 2020'). De finance professional moet dus steeds meer en sneller kunnen schakelen tussen verschillende rollen en gebieden en daarop kunnen reflecteren. Het lectoraat stimuleert een onderzoekende houding van studenten en docenten door te helpen om praktijkgericht onderzoek een actieve plek te geven in het gehele curriculum.
- *Duidelijk geprofileerde professionals* die zich inhoudelijk onderscheiden door het niveau en profiel van hun eindwerk(en): het instituut heeft gekozen voor het opleiden van de T-shaped professional: breed in de basis, maar verdiepend in het eigen werkveld. Bij de lopende onderwijsvernieuwing in het instituut (zie notitie 'Onderwijsvernieuwing binnen iFM' van de Vernieuwingsgroep, november, 2015) wordt dat eigen gezicht vooral gerealiseerd in de studie jaren 3 en 4. De brede basis van de finance professional zal in de jaren daarvoor moeten worden aangebracht.
- *Hooggekwalificeerde professionals* die zelf ook wendbaar en geprofileerd zijn ('practice what you preach'): Om onze studenten goed voor te bereiden op hun toekomst zullen de door de beroepspraktijk gestelde vragen om future proof in control te zijn in de opleidingen mee genomen moeten worden. Samen met de huidige docentpopulatie van iFM gaan we op weg naar kennisontwikkeling met en door student en werkveld.

Wat zien het lectoraat en het instituut daarbij voor zich? De komende 4 jaar drie parallelle ontwikkelingen:

1. Groei van docenten in onderzoek

Docenten die in samenwerking met het lectoraat thema's in kaart brengen en die thema's met studenten en het werkveld onderzoeken. Het resultaat is dat ze daardoor:

- groeien in hun onderzoeksniveau;
- gezamenlijk bouwen aan een nieuwe, meer kritische en onderzoekende onderwijscultuur;
- wendbaarder en dus duurzaam inzetbaar worden.

Een aantal huidige thema's komt in paragraaf 5.2 aan de orde. Dit is slechts een eerste begin. In het instituut is momenteel een proces gaande om in het kader van de lopende onderwijsvernieuwing thema's in kaart te brengen. Het lectoraat is hier nauw bij betrokken. Dit betekent dat we de komende tijd deze thema's verder aanscherpen.

2. Strategische allianties

We willen strategische allianties en clusters van bedrijvigheid bouwen die zorgen voor een constante aanvoer van contexten. Een belangrijk uitgangspunt van de lopende onderwijsvernieuwing is immers het meer centraal stellen van de beroepspraktijk. Er moet een duidelijke opbouw zijn richting het afstuderen, waarbij vanaf studiejaar 1 de student in aanraking komt met beroepsvraagstukken en de beroepspraktijk ook in de schoolsituatie ervaart. In het begin leert de student kijken naar de praktijk. Terwijl hij later in de opleiding vooral leert doen. Daarvoor zijn contexten nodig. Er zijn al enkele mooie voorbeelden, maar deze behoeven uitbreiding:

- *De Gelderse Zaak (voorheen Het Financiële Huys)*: ondernemers willen geholpen worden met het 'in control' zijn van hun bedrijf en het verbeteren van hun resultaten. De Gelderse Zaak is een initiatief dat startende ondernemers van kleine bedrijven en maatschappelijke en charitatieve instellingen ondersteunt. In deze leerwerkplaats, van vakdocenten vanuit verschillende disciplines van de HAN, wordt advies en ondersteuning geboden op commercieel, bedrijfskundig en financieel gebied. Met de Gelderse Zaak wil de HAN, samen met haar partners, de werkgelegenheid stimuleren door ondernemers de kans te bieden te groeien en hun onderneming of instelling verder te professionaliseren. Ook studenten groeien omdat ze snel met klanten in aanraking komen.
- *Interfacultair speerpunt GWEM (Gezondheid, Welzijn, Economie en Maatschappij)*: deze samenwerking tussen de twee faculteiten FEM en GGM is gericht op het ontwikkelen van een 'Financiële/economische Toolbox Zorginnovaties' en het meten van diverse kostenaspecten. Studenten, docenten, lectoren en mensen uit het werkveld zijn betrokken bij deze domeinoverstijgende samenwerking.

3. 'Inbreien' van contexten door het gehele curriculum met daarbinnen onderzoeksactiviteiten:

- Docenten, studenten en werkveld trekken gezamenlijk onderzoekend en lerend op (zie ook de conceptuele driehoek van het HBO: de Vries, 2012).
- Ze oefenen eerst in het bestaande curriculum (bijvoorbeeld de pensioensprekuren) en laten vervolgens in het vernieuwde curriculum contexten zoveel mogelijk leidend zijn in wisselende vormen van samenwerking tussen student, docent en werkveld.
- Docent-onderzoekers doceren in de gehele onderzoekleerlijn vanuit hun onderzoekspraktijk.

Vanuit de profielen zullen docenten, samen met de studenten, attent moeten zijn op vragen die aanleiding geven tot nader onderzoek. De kenniskring van het lectoraat kan het 'onderzoekend leren' (de onderzoekende houding bij het leren) van studenten en docenten ondersteunen (Kievit, 2015). Doordat docenten, studenten en het werkveld gezamenlijk werken aan relevante vraagstukken, houden de docenten hun kennis op peil en oefenen ze hun onderzoeksvaardigheden. Van kenniskringdocenten wordt verwacht dat zij met studenten en docenten samenwerken: 'lerend onderzoeken' (Kievit, 2015). Ook dan gaat het om een houding, namelijk dat ze er van meet af aan op uit zijn om de onderzoeksgemeenschap bij hun onderzoek te betrekken. Studenten, docenten en mensen uit het werkveld mee laten leren! Zo word je kennispartner en werk je aan 'Bildung'.

Het onderzoek wordt als het ware uitgevoerd vanuit een horizontale kennisketen: medewerker bedrijf → student → docent → kenniskring → lector → peers. En andersom. Medewerker vraagt student, student vraagt docent, etc. Het betreft vragen om reflectie op kennisvragen. Antwoorden komen retour. Van achteruit bezien: lector ondersteunt kenniskring in relatie tot docenten, kenniskringleden ondersteunen docenten in relatie tot studenten, docenten ondersteunen studenten in relatie tot (vragen van) medewerkers.

De Expertgroep Onderzoek (waarvan ik als lector voorzitter ben) en kenniskringlid Rico van Hal houden zich expliciet bezig met de doorontwikkeling van de onderzoekleerlijnen van de vier opleidingen binnen het instituut, en met name ook de veranderingen hierin in het kader van de onderwijsvernieuwing.

5.2 Kennisontwikkeling

Het kennisdomein van het lectoraat Financial Control is management control. Organisaties in de HAN-regio willen geholpen worden met het 'in control' zijn en blijven van hun organisatie. Dit blijkt onder andere uit gesprekken met leidinggevenden en medewerkers van bedrijven uit de regio, uit

de vragen die bij de praktijkcoördinatoren binnenkomen en het wordt regelmatig gehoord tijdens de vergaderingen van de beroepenveldcommissies (BVC's) van de vier opleidingen. Als lector ben ik overigens lid van alle vier de BVC's. Door de in hoofdstuk 2 geschetste ontwikkelingen wordt het voor organisaties steeds lastiger op de snelle en zelfs onvoorspelbare veranderingen in hun omgeving te anticiperen. Vanuit de circulaire economie en vanuit verschillende sectoren is er de vraag naar nieuwe businessmodellen. Bijvoorbeeld in de zorg, in de bouw en in assurantiën. Dit roept de vraag op hoe die vormgegeven kunnen worden, maar ook welke 'control' daar bij hoort. Praktijkvragen worden vertaald naar onderzoeksvragen. De resultaten van het onderzoek worden op diverse wijzen teruggekoppeld aan het werkveld en het onderwijs, bijvoorbeeld via *evidence* en *best practices*.

Het doel van het onderzoek van het lectoraat is om bedrijven te helpen bij het 'in control' blijven in een snel veranderende omgeving. Daartoe beoogt het lectoraat de volgende hoofdvragen te beantwoorden:

- 1. Hoe kunnen management control-systemen vormgegeven worden die het leren van organisaties bevorderen?**
- 2. Hoe kunnen de nieuwe (duurzame) businessmodellen en daarbij behorende nieuwe management control-systemen vormgegeven worden?**

Het onderzoek neemt het raamwerk van Simons als uitgangspunt. Dat is voor alle thema's mogelijk. Zie bijvoorbeeld Ceulemans *et al.* (2014) en Arjalies en Mundy (2013) voor duurzaamheid en Plesner Rossing (2013) voor *transfer pricing*. Het onderzoek kan resulteren in aangepaste raamwerken per sector of thema. Bijvoorbeeld na bundeling en 'stapeling' van een reeks van door studenten uitgevoerde onderzoeken in een bepaalde sector (zie ook Messner, nog te verschijnen).

Er liggen kansen voor kennisontwikkeling als het onderzoek op basis van het Simons-raamwerk een scherp onderscheid maakt tussen de theoretische kern van het raamwerk (de strategische constructen: 'kernwaarden', 'te vermijden risico's', 'strategische onzekerheden' en 'kritische succesfactoren') en de door Simons gegeven praktische voorbeelden. Deze worden in bestaand onderzoek nogal eens door elkaar gehaald (Curtis, Lillis, Sweeney, 2015). Soms kunnen meerdere systemen of mechanismen een enkele strategische variabele adresseren. Dan worden bijvoorbeeld de kernwaarden niet alleen door de beliefs-systemen, maar ook door de diagnostische control-systemen gecommuniceerd. En soms is er een enkel systeem of mechanisme dat meerdere strategische variabelen adresseert. Batac en Carassus (2009) vonden bijvoorbeeld een systeem dat zowel kritische succesfactoren als strategische onzekerheden managede.

Het is zeer relevant om deze mechanismen via grondig praktijkonderzoek bloot te leggen, zodat uiteindelijk de bedrijven van de 'best practices' kunnen profiteren en de docenten en studenten kunnen leren. Verder is het verstandig om bij het onderzoek naar de mechanismen de informele controls mee te nemen. Simons beperkt zich namelijk tot de formele controls (Curtis, Lillis, Sweeney, 2015; Nixon en Burns, 2015).

Praktijkonderzoek kan het 'evidence-based' oplossen van praktijkproblemen zijn. Maar het kan ook het 'practice-based' verzamelen zijn van data over de praktijktheorie van professionals. Combinatie van beide visies resulteert in een 'practice-based evidence-based-practice' cyclus (Zourdis, 2013; Andriessen, 2014). Het voordeel om, naast het gebruikelijke 'evidence-based' onderzoek, ook het 'practice-based' aspect mee te nemen, is dat je samen met de professionals uit het werkveld stapje voor stapje tot meer algemene inzichten komt én in staat bent om succesvoller te implementeren.

In overleg met mij kunnen in bepaalde gevallen andere theoretische uitgangspunten gekozen worden, zoals bijvoorbeeld de 'actor-network theory' die in het vakgebied sterk in opkomst is. Dit is het geval bij de PhD-studente Financial Control, Jaqueline Drost. De actor-network-theorie is de theorie die de relaties rond een actor, zoals bijvoorbeeld een performancemanagementsysteem of een risicomangementsysteem, voorop stelt. De actor krijgt vorm en presteert via die relaties. Dit levert veelal vernieuwende inzichten op. Zie bijvoorbeeld het zeer recente proefschrift van hogeschooldocent Wil van Erp (2016) in de zorg.

Bij het onderzoek zoekt het lectoraat aansluiting met kennispartners als de Zorgalliantie en Stichting Circulaire Economie, maar ook met hogeschooldocenten als Wil van Erp (Hogeschool Utrecht) en Egbert Willekes (Haagse Hogeschool) en lectoren van andere hogescholen, bijvoorbeeld Margreet Boersma van de Hanzehogeschool Groningen op het gebied van duurzaamheid. Verder zijn er goede contacten met een aantal buitenlandse kennisinstellingen, zoals Cardiff University, Copenhagen Business School en de Hochschule Rhein-Waal in Kleve. Ten slotte zijn er uitstekende contacten met vrijwel alle universiteiten in Nederland. Met name met:

- Radboud Universiteit: o.a. Ed Vosselman, Max Visser, Geert Braam, Reinald Minnaar, Jan Jonker
- Universiteit Nyenrode: Ivo de Loo, Roland Speklé, Anne-Marie Kruis
- Universiteit van Amsterdam: Brendan O'Dwyer, Jort ter Berg
- Rijksuniversiteit Groningen: Paula van Veen
- Open Universiteit: Pieter Kamminga

5.3 Onderzoeksthema's

Zoals gezegd in paragraaf 5.1 discussiëren we binnen het instituut op dit moment volop over de thema's in het kader van de onderwijsvernieuwing. We verwachten in de nabije toekomst een verdere 'fine tuning' van de thema's die wij als lectoraat oppakken. Hierbij richten wij ons op de drie HAN-zwaartepunten: zorg, circulaire economie/duurzaamheid en Smart Regions (digitalisering control-systemen zoals bijvoorbeeld dashboards). De volgende thema's worden op dit moment onderzocht:

Zelfsturing in de zorg (Gerard Verstegen)

Steeds meer organisaties willen af van de traditionele, hiërarchische manier van managen en bedrijfsvoering (zie ook hoofdstuk 2). Onderzoek toont aan dat nieuwe vormen van control en leidinggeven leiden tot meer commitment en betere prestaties. Zie bijvoorbeeld Tillema (2014), maar ook Laloux (2015) voor de bekende Buurtzorg casus! Ook binnen de zorg wordt al langere tijd aandacht besteed aan het ontwikkelen en invoeren van nieuwe vormen van organiseren. Daarbij wordt onder meer gesproken over zorgvernieuwing, zelforganisatie en zelfsturende teams.

In ons onderzoek richten we ons op het centrale thema in deze verschillende benaderingen. Dat thema is *zelfsturing*. In het onderzoek verstaan we daaronder alle vormen van control en organisatie waarin professionals meer ruimte hebben om zelf, in overleg met hun cliënt, hun werk in te richten. Terwijl er over de onderliggende principes en de toegevoegde waarde van zelfsturing een redelijke overeenstemming is, lijkt de feitelijke toepassing en invoering van deze principes in een zorginstelling regelmatig lastig te zijn. Het onderzoeksprogramma richt zich daarom op de vraag hoe een zorginstelling op een succesvolle wijze principes van zelfsturing kan toepassen. Drie belangrijke dimensies van *succes* hierbij, waar we voorlopig van uitgaan, zijn: meer commitment en eigenaarschap bij de zorgprofessional, grotere cliëntwaarde en kwaliteit voor de cliënt en betere financiële prestaties. Drie onderliggende vragen waar we ons op richten zijn:

1. *Welke grondvormen van zelfsturing kunnen worden onderscheiden?*
2. *Welke factoren zijn (in onderlinge samenhang) bepalend voor het succes van (control op basis van) zelfsturing?*
3. *Welke implementatiestrategieën werken?*

In een eerste, voorbereidende fase is inmiddels een literatuurstudie uitgevoerd. Vanaf februari 2016 worden bij twee zorginstellingen, Pantein en Pleyade, projecten opgestart waar ook vier studenten bij zijn betrokken. Het onderzoeksprogramma is ingericht als een meerjarig traject waarin per jaar meerdere zorginstellingen worden onderzocht.

Provisieverbod financiële tussenpersonen (André Kloosterman)

Achtergrond

In 2012 is het provisieverbod ingevoerd. Perverse prikkels in de waardeketen, met o.a. als uitwassen de woekerpolissen en de ondergang van de DSB Bank, vormden de directe aanleiding voor dat verbod. Veelal stond bij de advisering niet het belang van de klant voorop, maar was de verkoop van een financieel product ingegeven door het financiële gewin voor de adviseur. Om dat

een halt toe te roepen is het provisieverbod gefaseerd ingevoerd. Dat is begonnen in 2012 met het verbod op de retourprovisie. Het verbod heeft zijn definitieve beslag gekregen per 1 januari 2013. Vanaf dat moment is het verboden om voornamelijk vermogensvormende producten, zoals bijvoorbeeld beleggingsverzekeringen en spaarhypotheken, te verkopen op provisiebasis. Voortaan moet de klant gaan betalen voor het advies, terwijl voorheen de adviseur zijn beloning ontving via provisie van de aanbieders van de financiële producten. Dat zijn voornamelijk de grote verzekeraars en banken. Per 1 januari 2014 is dat verbod uitgebreid voor beleggingsproducten. Vanaf dat moment werd de klant eveneens gevraagd om voor het beleggingsadvies te gaan betalen. De schadeverzekeringen zijn (vooralsnog) uitgesloten. Deze ombuiging van de geldstromen, die door sommigen wordt gezien als de grootste financiële structuurwijziging in de recente geschiedenis, noopten zowel de aanbieders als de verkopers, veelal financiële tussenpersonen, tot het invoeren van nieuwe business- en verdienmodellen.

André Kloosterman heeft bij invoering (1 januari 2013) via een digitaal survey-onderzoek onder 6.000 assurantietussenpersonen onderzoek gedaan naar hun verwachtingen van het provisieverbod. De respons bedroeg toen circa 800 reacties. Een jaar later, winter 2014, is in een longitudinaal onderzoek nagegaan of de verwachtingen ook werden bewaarheid. Speciale aandacht ging uit naar de business- en verdienmodellen die de assurantietussenpersonen invoerden als antwoord op het provisieverbod. Daarnaast is onderzocht welk effect het provisieverbod had op de financiële performance van de afzonderlijke bedrijven. Door het leggen van relaties kon achterhaald worden welke factoren een positief, negatief of geen effect hadden op de financiële prestaties. De bedoeling was om met een korte publicatie in het najaar van 2014 het onderzoek af te ronden. De korte publicatie heeft echter zoveel stof doen opwaaien dat het Verbond van Verzekeraars kwam met het verzoek om het onderzoek voort te zetten.

Evaluatie 2017

Het Ministerie van Financiën heeft aangegeven dat de effecten van het provisieverbod in 2017 worden geëvalueerd. Wij gaan proberen partij te worden bij de uitvoering van dit evaluerend onderzoek. Een sterke troef is het onafhankelijke onderzoek van André Kloosterman. Wordt de HAN mede partij? Dan wordt de digitale survey nog een keer herhaald. In de tussentijd (2016) gaan wij, middels kwalitatief afstudeeronderzoek door studenten, bij een aantal individuele tussenpersonen dieper in op de volgende vragen:

1. *Hoe zijn de nieuwe business- en verdienmodellen van de assurantietussenpersonen vormgegeven?*
2. *Wat zijn de effecten op de financiële performance en wat zijn daarbij de belangrijkste beïnvloedende factoren?*

Als we mede partij worden en de digitale survey herhaald wordt, voegen we daar de volgende onderzoeksvraag aan toe:

3. *Wat zijn de verschillen in bevindingen tussen het casuonderzoek bij de individuele bedrijven en de resultaten van de digitale survey in 2017?*

Transfer pricing vanuit bedrijfseconomisch en fiscaal perspectief (Chris Daniels en Marieke Wittenhorst)

Sinds tientallen jaren en in lijn met de globalisering van de economie, is de wereldwijde intercompany-handel exponentieel gegroeid. Ongeveer twee derde van de wereldwijde grensoverschrijdende handel gebeurt door leveringen en diensten tussen verbonden ondernemingen binnen een concern. Voor concern-interne transacties worden *transferprices* berekend.

Het grote fiscale belang van transferpricing heeft te maken met de mogelijkheid om winsten te verschuiven naar landen met een gunstig fiscaal klimaat. Transfer pricing staat al jaren hoog op de politieke agenda. Voornamelijk vanwege drie ontwikkelingen: de toenemende integratie van de nationale economieën en markten, het belang van belastingheffing als gevolg van de financiële crisis en de toename van de elektronische handel.

In 2013 heeft de internationale OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) vijftien actiepunten geformuleerd in het BEPS report (Base Erosion and Profit Shifting). Het doel

van dit initiatief is een betere coördinatie van de internationale fiscale politiek en inperking van de legale mogelijkheden van belastingplanning. Voor de actiepunten zijn wereldwijd de knelpunten onderzocht en voorstellen geformuleerd. In 2015 is het BEPS-pakket goedgekeurd. En hoewel het hier geen harde wetgeving betreft, hebben de landen zich aan de aanbevelingen gecommitteerd, heeft het pakket invloed op overheden en belastingautoriteiten en is de impact van de BEPS groot. Meerdere actiepunten treffen de transferpricingpraktijk. De OECD heeft geconcludeerd dat door het onjuist toepassen van de transferpricingregels, de allocatie van winst niet in de pas liep met de economische activiteit die de winst had gerealiseerd. De kern van het BEPS report voor transferpricing is dan ook: 'aligning transferpricing outcomes with value creation' en ziet onder meer toe op het vaststellen van transferpricing voor immateriële activa (zoals royalties) en intercompany services. De werkelijke economische waarde gaat dus zwaarder wegen. Inmiddels zijn de richtlijnen op bovengenoemde onderdelen verhelderd en versterkt, inclusief een meer gedetailleerde richtlijn voor het 'at arm's length principle'.

Een transferpricingsysteem kan bedrijfseconomische en/of fiscale functies vervullen. Op dit moment speelt *tax compliance* een dominante rol bij het inrichten van een transferpricingsysteem. De vraag rijst in hoeverre er binnen één systeem nog ruimte is voor de bedrijfseconomische functies zoals resultaatbepaling, coördinatie en prijsrechtvaardiging.

EU context

Transferpricing lijkt vooral een issue voor grote multinationals. Uit onderzoek van de EU-commissie blijkt dat slechts 5% van het midden- en kleinbedrijf (MKB) gelieerde bedrijven heeft. Dit indiceert dat transferpricing in absolute termen niet een wijdverspreid thema is, maar in relatieve termen mogelijk wel. Echter, daar waar transferpricing speelt, ervaren MKB-bedrijven en hun adviseurs moeilijkheden als gevolg van een gebrek aan kennis, ervaring en beschikbare data. Mogelijk vormen deze moeilijkheden ook een barrière om grensoverschrijdend te ondernemen. Veel landen hebben geen specifieke regelgeving voor transferpricing in het MKB. Dat betekent dat de transferpricingrichtlijnen van de OECD ook op het MKB van toepassing zijn.

HAN en Euregio

De HAN bevindt zich in de Euregio Rijn Waal, waar overheid en provincie grensoverschrijdend ondernemen en werken willen stimuleren. Vandaar het seminar 'Belastingverdrag Nederland-Duitsland' dat voorafging aan deze installatiebijeenkomst. Ondernemingen die actief zijn in de Euregio worden met het transferpricingvraagstuk geconfronteerd. Veel bedrijven in de Euregio zijn zich niet bewust van de transferpricingproblematiek en de mogelijke gevolgen en sancties. Ze zijn zich mogelijk ook niet bewust van transferpricing als instrument om bepaalde doelstellingen te realiseren. Ook voor belastingadvieskantoren in de Euregio is het geen gemakkelijke kost.

Het doel van ons praktijkgericht onderzoek is inzicht te verkrijgen in het spanningsveld tussen bedrijfseconomische en fiscale functies van transferpricing binnen internationaal opererende bedrijven in de Euregio. In 2016 zullen wij, middels kwalitatief afstudeeronderzoek door studenten, onder meer ingaan op de volgende vragen:

1. *Hoe kunnen transferpricingsystemen zo effectief mogelijk vormgegeven worden in het licht van de strategie van de organisatie?*
2. *In hoeverre kunnen de fiscale en bedrijfseconomische functies binnen één systeem worden vervuld?*

Risicomanagement sector bouw (Henk Ruiter)

Er is een vermoeden dat de kwaliteit van het risicomanagement binnen de bouwbedrijven in de HAN-regio te wensen overlaat. Dit vermoeden is gebaseerd op gesprekken die we gevoerd hebben met mensen uit de bouwwereld. We checken dit vermoeden nog wel tijdens fase 1 van het onderzoek. Omdat risicomanagement binnen 'ons' vakgebied management control valt, wil het lectoraat helpen om deze situatie te verbeteren.

We verbinden risicomanagement nadrukkelijk met het realiseren van strategische doelstellingen en de moderne manier waarop control kan worden ingericht (Simons, 1999, 2000, 1995). Een aantal mogelijke onderzoeksvragen zijn:

1. *Als de strategie van een organisatie niet expliciet gemaakt is, hoe kan de organisatie dan komen tot analyse van strategische kansen en bedreigingen? Hierbij geldt als bijzonder aandachtspunt de situaties waarbij de leiding in handen van één persoon is.*
2. *Hoe kan risicomanagement effectief worden vormgegeven als de organisatie te klein is om een aparte formele risicomanagementfunctie in te richten?*
3. *Heeft het hierbij toegevoegde waarde om risicomanagement breder in de organisatie te verankeren? Hoe kan dit adequaat worden gerealiseerd?*
4. *Hoe kunnen externe factoren in beeld worden gebracht om risicomanagement te verbeteren en strategische risico's op te nemen in het risicomanagement? Onderwerpen van gesprek zijn hierbij technologische ontwikkelingen, innovatie en duurzaamheid.*

Fase 1: Inventariserend onderzoek

De eerste fase is een verkenning naar de praktijk van risicomanagement bij bouwbedrijven in de regio. De HAN heeft enkele jaren geleden een congres georganiseerd voor bouwbedrijven en op basis van deze adressen zijn uitnodigingen gestuurd. Gesprekken vinden plaats in januari en februari 2016. Kernvraag is hoe risicomanagement is ingericht en welke verbeteringen denkbaar zijn.

Fase 2: Het Risicomanagementlab Bouw

Afhankelijk van de uitkomsten van fase 1, denken wij aan het starten van een Risicomanagementlab Bouw, naar analogie van het Veranderlab strategisch risicomanagement voor gemeenten van het Zijlstra Center. Het Risicomanagementlab Bouw is een werkvorm waarin docent-onderzoekers, studenten, bestuurders en managers samenwerken en elkaar versterken rond het vraagstuk van risicomanagement. De docent-onderzoekers en studenten dragen ingrediënten aan in de vorm van theorie, analyses en discussievragen. De deelnemers uit de praktijk brengen hun eigen casus in. Gezamenlijk analyseren we de risicomanagementpraktijken, zoeken we naar verbetermogelijkheden en ondersteunen we de verbetering van de praktijken van de individuele deelnemers.

Duurzaamheid (Theo van Houten en Inge Nieuwenhuis)

We leven in een tijd van maatschappelijke en economische transitie, waarbij het streven naar duurzaamheid leidt tot nieuwe manieren van organiseren (Jonker, 2015). Zo ontstaan nieuwe businessmodellen, waarbij niet alleen monetaire waarde, maar bijvoorbeeld ook sociale en ecologische waarde wordt gecreëerd. Het zijn eigenlijk nieuwe transactiemodellen die wederkerige waardecreatie mogelijk maken tussen mensen onderling en in evenwicht met de omgeving. De vraag die wij binnen dit thema willen beantwoorden is: hoe kunnen de nieuwe duurzame businessmodellen en de daarbij behorende nieuwe management control-systemen vormgegeven worden?

Inge Nieuwenhuis houdt zich bezig met duurzame businessmodellen en Theo van Houten ontwikkelt op dit moment een duurzaamheidsscan.

Er zijn drie redenen om over te gaan op een duurzame bedrijfsvoering: het kan, het moet of het loont. Het kan: er is een intrinsieke motivatie om bij de bedrijfsvoering zoveel mogelijk aan sociale en ecologische randvoorwaarden te voldoen, zonder direct aanwijsbare financiële voordelen. Het moet: een organisatie besluit tot een duurzame ontwikkeling door externe prikkels, zoals wettelijke eisen of voorwaarden van certificerende instanties. Of men kiest voor duurzaam beleid omdat het loont. Er zijn steeds meer aanwijzingen dat dit bij duurzame ontwikkeling inderdaad het geval is. De financiële voordelen kunnen zich op drie terreinen voordoen:

1. **Besparingen bij resources**

Een organisatie zet zogenaamde 'productiefactoren' tijdens een productieproces om in eindproducten. De productiefactoren, zoals grond- en hulpstoffen, arbeid en kapitaalgoederen, hebben een prijs en vormen zodoende de basis van de kostprijzen. Naarmate er minder productiefactoren ingezet hoeven te worden of wanneer ze goedkoper zijn – bijvoorbeeld omdat er sprake is van hergebruik van grondstoffen – verlaagt dat de kosten van de organisatie wat ceteris paribus (de overige omstandigheden gelijkblijvend) leidt tot winstverbetering.

2. Verlagen rendementseisen

Er zijn aanwijzingen dat een duurzaam beleid leidt tot verlaging van de rendementseisen van eigen vermogensverschaffers (Ng en Rezaee, 2015; Hou *et al.*, 2012; Mackey *et al.*, 2007). Hiermee wordt bedoeld dat aandeelhouders bereid zijn om met minder rendement genoegen te nemen. Of - anders geformuleerd - (potentiële) aandeelhouders blijken een hogere koerswinstverhouding rechtvaardig te vinden. Een mogelijke verklaring van dit verschijnsel is dat de voorspelbaarheid van de toekomstige winst van een duurzame organisatie beter wordt (Leutz en Wysocki, 2008).

3. Commerciële voordelen

Duurzaam ondernemen kan tot commerciële voordelen leiden. Zo krijgen koffieboeren met een fairtrade-certificaat van Max Havelaar ten minste evenveel, maar vaak meer betaald voor hun producten. De gegarandeerde minimumprijs dekt dan in elk geval de kosten van duurzame productie (www.MaxHavelaar.nl, geraadpleegd 15/9/2015).

Probleemstelling

Duurzaamheid lijkt dus lucratief. Al decennia lang worden onderzoeksresultaten naar duurzame businessmodellen gepubliceerd die op die veronderstelling zijn gebaseerd. In de praktijk blijken managers zich echter af te vragen of duurzaamheid inderdaad een positief effect heeft op de winstgevendheid. Het antwoord op deze vraag is nog niet gevonden (Jayanti en Gowda, 2014). Er zijn zelfs aanwijzingen van het tegendeel. Zo blijkt dat de koffieboeren in Nicaragua met een fairtradecertificaat of biologisch keurmerk met lagere productievolumes en hogere productiekosten geconfronteerd worden, waardoor zij relatief vaker onder de armoedegrens zitten dan producenten van conventionele koffiebonen (Beuchelt en Zeller, 2011).

De betwistbaarheid van het positieve effect van een duurzame bedrijfsvoering op de financiën van een organisatie lijkt een brede adoptie van zo'n bedrijfsvoering in de weg te staan. Dit is een probleem, want de nadelige externe effecten van niet-duurzaam handelen zijn afdoende aangetoond.

Doelstelling

De doelstelling van het onderzoek is te komen tot een scan om het niveau van duurzaamheid binnen de bedrijfsvoering van organisaties te bepalen door het uitvoeren van literatuuronderzoek naar de kritieke succesfactoren en bijbehorende prestatie-indicatoren rond duurzaamheid die positief correleren met de winstgevendheid van de organisatie of de waarde die vermogensverschaffers aan de organisatie toekennen. Deze kritieke succesfactoren en prestatie-indicatoren vormen gezamenlijk een scan. Aan de prestatie-indicatoren worden vervolgens normen gekoppeld, waardoor gebruikers van de scan hun prestaties kunnen vergelijken met deze normen en hun bedrijfsvoering kunnen aanpassen.

We kiezen bewust voor een scan die gericht is op duurzaamheid in relatie met waardecreatie van de organisatie zelf. Door de expliciete koppeling tussen duurzaamheid en eigenbelang, 'what's in it for me', voert een organisatie eerder een duurzamer beleid in, juist omdat het loont. Dat levert qua maatschappelijk belang meer op dan wanneer de scan ver 'voor de troepen uit loopt'.

De volgende vragen worden beantwoord:

1. *Welke kritieke succesfactoren en bijbehorende prestatie-indicatoren rond duurzaamheid hebben een positief effect op de waardecreatie van organisaties?*
2. *Wat is de optimale vorm en inhoud van een meetinstrument dat vaststelt of een organisatie duurzaam beleid voert dat bijdraagt aan die waardecreatie?*

In een vervolgfase van het onderzoek kunnen we gerichte verbeteradviezen koppelen aan de uitkomsten van de scan.

PhD-onderzoek Financial Control (Jacqueline Drost)

Onderzoek bij De Sint Maartenskliniek: 'Pluralism and multiplicity in performance management'. Hierbij treedt prof. dr. Ed Vosselman (RU) op als (beoogd) promotor en ik als (beoogd) co-promotor.

Performance management staat centraal binnen het vakgebied management control. In de wetenschap is er veel onderzoek gedaan naar dit fenomeen, maar ook op maatschappelijk gebied hebben er ontwikkelingen plaatsgevonden. Zeker ook in de zorgsector, waar een beroep is gedaan op het verandervermogen van organisaties bij het implementeren en gebruiken van aan performance gerelateerde instrumenten. Denk hierbij aan de Zorgbrede Governance Code, het kwaliteitsvenster van de Nederlands Vereniging Ziekenhuizen (NVZ) of de kwaliteitsindicatoren opgesteld door de Inspectie voor de Gezondheidszorg (IGZ). Hoewel deze indicatoren in eerste instantie een monitorende functie hebben, kunnen ze ook worden gebruikt voor interne doeleinden ter verbetering van de kwaliteit van zorg. Performance management heeft dus ook een centrale rol gekregen binnen zorgorganisaties. Een mooi voorbeeld is de publicatie van de MaartensFacts, waarin onderzoeksresultaten over verschillende kwaliteitsmetingen van zorgprestaties worden gebundeld en transparant gemaakt.

Vanuit wetenschappelijk oogpunt zijn deze ontwikkelingen interessant. Ze vragen om onderzoek naar de rol van performancemanagement in zorgorganisaties. Deze interesse wordt nog meer gevoed door een opkomende beweging in de wetenschappelijke literatuur in de discipline management control. Naast het traditionele instrumentele perspectief op performance management komt er steeds meer ruimte voor en behoefte aan een relationeel perspectief ('actor-network theory'-achtige benaderingen). Dit betekent dat er niet alleen gekeken wordt naar het ontwerp en het gebruik van een control-instrument, zoals performance management, maar ook naar de interactie van dat instrument met andere actoren binnen de organisatie.

Vanuit het relationele perspectief willen we juist inzicht krijgen in hoe een performance management-instrument daadwerkelijk 'presteert' binnen een organisatie. Performance management wordt dan gezien als een actor die verbonden is met andere actoren die continu veranderen: individuen en managers versus objecten, processen en systemen. Een relationeel netwerk ontstaat door de verbondenheid van deze actoren. Vervolgens ligt de essentie op de interactie tussen deze verschillende actoren in het relationele netwerk en de daaruit voortvloeiende netwerkeffecten. Netwerkeffecten zijn de onbedoelde en onverwachte effecten van de geïnstitutionaliseerde performance management-instrumenten. Vooral dit laatste maakt het onderzoek vanuit een relationeel perspectief interessant voor practici: welke actoren beïnvloeden dit instrument en hoe beïnvloedt dit instrument andere actoren? Welke andere relaties zijn er tot stand gekomen? En welke gevolgen heeft het instrument die eerder niet zichtbaar of voorzien waren? Door het netwerk en de netwerkeffecten te onderzoeken ontstaat inzicht in wat er daadwerkelijk in de organisatie plaatsvindt. Hiermee kan het een realistischere beschrijving geven van de werking en effecten van performancemanagement in de eigen organisatie. Door middel van veldonderzoek wordt er kritisch gereflecteerd op performance management *praktijken*. Deze kritische reflectie wordt gegeven vanuit verschillende theoretische lenzen voor een zo compleet mogelijk beeld.

Het doel van het onderzoek is dus om vanuit een relationeel perspectief de performance management-instrumenten bij De Sint Maartenskliniek te volgen en te analyseren. Het gaat hier in concreto om het prestatie-meetsysteem dat de kwaliteit van zorg meet aan de hand van patiëntervaringen over hun behandelresultaten, zoals beschreven in de MaartensFacts 2014. Enerzijds leveren we hiermee een bijdrage aan de wetenschap door meer inzicht te geven in het fenomeen performance management vanuit een relationeel perspectief. Anderzijds beoogt het onderzoek De Sint Maartenskliniek meer inzicht te geven in de werking en effecten van het performance managementsysteem in de eigen organisatie.

5.4 Kenniskring

Aan de kenniskringbijeenkomsten nemen de acht kenniskringleden uit het instituut deel en de PhD-studente 'Financial Control'. Ook zijn regelmatig andere docenten aanwezig. Dit zijn de zogenaamde 'experttrekkers'. Tevens nemen HAN-studenten, regulier en FEMTA, en masterstudenten van de Radboud Universiteit deel aan de kenniskring. Ook is regelmatig een docent van de Haagse Hogeschool aanwezig die gespecialiseerd is in management control. Deze

diversiteit in het team levert een mooie dynamiek in de discussies op. Wij willen dit nog uitbreiden door externen aan te trekken, bijvoorbeeld PhD-ers.

De kenniskringbijeenkomsten stonden in het eerste jaar vooral in het teken van scholing van de leden. De lector gaf presentaties over de methodologie van kwalitatief onderzoek. Ook werd het boek van Simons (1995) uitgebreid behandeld door elke bijeenkomst een hoofdstuk op de agenda te zetten (presentatie en discussie). Daarnaast werden hoogleraren ingeschakeld: Ed Vosselman (RU) gaf een presentatie over management control en Ad Kil (Nyenrode) over kwalitatieve methodologie. Christiaan de Vries was een aantal maal te gast in het kader van 'dynamisch verbinden'.

In het komende jaar wordt deze lijn voortgezet. We gaan bijvoorbeeld de empirische papers van Simons bespreken. Het zwaartepunt verschuift echter naar onze eigen onderzoeksprojecten. Bovendien gaan we lezingen en workshops geven op symposia en congressen en gaan we publiceren in wetenschappelijke tijdschriften, vakbladen en blogs.

6. Dankwoord

Ik ben aan het einde gekomen van mijn rede. Een kort woord van dank is op zijn plaats. Een gevaarlijke exercitie, want je doet snel iemand tekort. Vandaar dat ik begin met een algemeen woord van dank. Ik wil iedereen binnen de HAN bedanken met wie ik het afgelopen jaar een prettig en inspirerend gesprek heb gehad en dat zijn er velen.

Ik wil het College van Bestuur van de HAN bedanken voor het in mij gestelde vertrouwen. Ik ben er trots op voor een organisatie te werken waarvan de top de moed heeft om een flinke koerswijziging in gang te zetten die past in de ontwikkeling van 'traditioneel control denken' naar denken gericht op creativiteit, innovatie en leren. Diana de Jong wil ik daarnaast ook bedanken voor het feit dat ze me zojuist officieel heeft geïnstalleerd.

Theo Joosten, faculteitsdirecteur, wil ik bedanken voor de enorme steun die ik van hem ervaar. Theo, ik bewonder je nimmer aflatende energie en gedrevenheid om de FEM op de kaart te zetten en alles in het werk te stellen om de opleidingen beter te maken. Ook ben ik Gisela Albers (programmamanager Onderwijs en Onderzoek) erkentelijk voor haar steun.

Dan wil ik graag Anne-Marie Haanstra bedanken, coördinator van Kenniscentrum Business Development & Co-creation. Jij was mijn steun en toeverlaat, zonder jou was het niets geworden. Bovendien kan ik heel prettig met je samenwerken.

Ook wil ik mijn collega-lectoren binnen de FEM bedanken: Els van der Pool, Annet de Lange en Stef Weijers. Het is mooi om te zien hoe jullie de verbinding met het onderwijs maken. Ook heet ik de nieuwe lector, Han Warmelink, hartelijk welkom.

Een kenniscentrum zonder bedrijfsbureau is niets. Daniëlle en Marlous, jullie zijn kanjers! Marlous, jij ook nog bedankt voor je hulp bij het maken van het boekje.

Een lector zonder kenniskring is niets. Heel graag wil ik de leden van mijn kenniskring bedanken: Chris Daniels, Jacqueline Drost, Rico van Hal, Theo van Houten, André Kloosterman, Inge Nieuwenhuis, Henk Ruiters, Gerard Verstegen en Marieke Wittenhorst. Inge, ik hoop dat je snel weer hersteld bent. Marieke, bedankt voor het organiseren van het seminar voorafgaand aan de installatiebijeenkomst. Jacqueline, met zo'n gedrevenheid ga jij een fantastisch proefschrift schrijven. We hebben als lectoraat nog een lange weg te gaan, maar de eerste stappen zijn gezet. Met jullie enthousiasme gaat dat helemaal goed komen!

De leden van het managementteam van het Instituut Financieel Management bedank ik voor de prettige samenwerking. Ik ben heel blij dat jullie het belang van onderzoek inzien en hier ook echt in willen 'investeren'.

Ik wil alle docenten van het Instituut Financieel Management bedanken. Ik weet dat jullie allemaal een echt 'onderwijshart' hebben. Ook al het ondersteunend personeel wil ik graag bedanken.

In het bijzonder wil ik nog Didier Piets bedanken voor onze zeer prettige samenwerking bij het FEM honoursprogramma (FEMTA). De manier waarop jij met studenten omgaat is, zelfs voor een ervaren docent als ik, bijzonder leerzaam.

Ik ben lid van vele commissies binnen de HAN. Dank aan alle collega-commissieleden. Bijzonder verheugd ben ik met de aanwezigheid vandaag van leden van de Beroepenveldcommissies (BVC's).

Als voorzitter van de Expertgroep Onderzoek dank ik de leden van de expertgroep voor de constructieve bijdragen in het afgelopen jaar. Veel steun heb ik gekregen van Bernard Smith en Rob Koolmees. Heren bedankt!

Ik wil alle HAN-studenten met wie ik samenwerk of heb samengewerkt bedanken. Jullie zijn zeker niet minder leuk dan mijn RU-studenten! Bijzonder dank voor Marlien Stronkhorst voor haar

bereidheid om mee te werken aan het maken van een filmpje. Als het aan mij ligt, ga jij die scriptieprijs winnen!

Graag wil ik mijn oud-collega aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, Marcel Bonnet, bedanken. Eind jaren 90 werkten wij samen (en met studenten!) aan projecten en papers op het snijvlak van management control en organisatieleren. Samen met Louise Kloot uit Australië was jij je tijd ver vooruit. Ik heb toen veel van jou geleerd en dat is terug te vinden in de tekst van deze rede. Helaas ben je al een tijd met pensioen. Gelukkig is Max Visser, internationaal expert op het gebied van organisatieleren, nu al weer enige jaren mijn collega bij de accounting & control-groep van de Radboud Universiteit. Samen delen we een passie voor dit cruciale snijvlak!

Vanzelfsprekend wil ik Ed Vosselman, mijn promotor en inspirator, bedanken. Afgelopen jaar zijn we ook binnen de HAN veelvuldig samen opgetrokken. Dank daarvoor en voor al je steun!

Verder bedank ik al mijn andere collega's bij de Radboud Universiteit. Speciaal dank voor Joris Knobben voor zijn bereidheid om vandaag als gastspreker op te treden. Speciaal dank ook voor mijn collega en vriend Geert Braam. Ofschoon de kwantiteit is afgenomen, is de kwaliteit van onze "koffieautomaatmomentjes" nog steeds bijzonder hoog.

Ook bedank ik al mijn collega-commissarissen en toezichhouders. Speciaal dank voor Guust Verpaalen voor zijn bereidheid om vandaag als gastspreker op te treden.

Ik dank Ad Kil en zijn band voor het fraaie muzikale intermezzo.

Zonder Astrid Floor en Inez Zondag was deze installatie een fiasco geworden. Hartelijk dank dames voor de zeer professionele en prettige samenwerking!

Tot slot wil ik mijn familie bedanken. Dank aan mijn moeder en schoonouders. Helaas heeft mijn vader dit moment niet meer mogen meemaken. Verder wil ik mijn broer, zussen, schoonzus en zwagers bedanken.

Ik ben ongelooflijk trots op mijn vier zonen Robert, Jeroen, Dominique en Maurice. Het is prachtig om te zien hoe jullie je ontwikkelen en groeien. Qua lengte zijn jullie me nog net niet voorbij, maar ik vrees dat dit niet lang meer zal duren.

Mijn lieve Yvonne, je hebt het sinds ik bij de HAN werk een stuk drukker gekregen, maar je klaagt niet. Bedankt voor al je steun en liefde!

7. Literatuurlijst

- Ahrens, T., C. Chapman (2004), Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain, *Contemporary Accounting Research* 21:271-301.
- Anderson, N., K. Potocnik, J. Zhou (2014), Innovation and Creativity in Organizations: A State-of-the-science Review, Prospective Commentary, and Guiding Framework, *Journal of Management* 40:1297-1333.
- Andriessen, D. (2014), *Praktisch Relevant en Methodisch Grondig. Dimensies van Onderzoek in het HBO*, Openbare Les hogeschool van Utrecht.
- Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Boston.
- Anthony, R.N., V. Govindaranjan (1998), *Management Control Systems*, Irwin McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1992), *On Organizational Learning*, Blackwell, Cambridge.
- Arjalies, D-L, J. Mundy (2013), The Use of Management Control Systems to Manage CSR Strategy: A Levers of Control Perspective, *Management Accounting Research* 24:284-300.
- Arnbak, A. (2015), *Recht en Cultuur Bepalen Succes Fintech*, Column Financiële Dagblad, 30 december 2015.
- Batac, J., D. Carassus (2009), Interactions between Control and Organizational Learning in the Case of a Municipality: A Comparative Study with Kloot (1997), *Management Accounting Research* 20:102-116.
- Beer, P. de (2015), *Hoe Nederland Langzaam Uiteenvalt*, Column Financiële Dagblad 21 december 2015.
- Bent, J. van der (1999), *Organisatieleren: een Zoektocht naar de Geheugendragers en de Rol van Organisatiegeheugen in Veranderingsprocessen*, Proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Berry, A.J., A.F. Coad, E.P. Harris, D.T. Otley, C. Stringer (2009), Emerging Themes in Management Control: A Review of Recent Literature, *British Accounting Review* 41:2-20.
- Beuchelt, T.D., M. Zeller (2011), Profit and Poverty: Certification's Troubled Link for Nicaragua's Organic and Fairtrade Coffee Producers, *Ecological Economics* 70:1316-1324.
- Bisbe, J., R. Malagueno (2009), The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes, *European Accounting Review* 18:371-405.
- Bisbe, J., D. Otley (2004), The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation, *Accounting, Organizations and Society* 29:709-737.
- Boom, A.H. van der, J. Wagenveld (2004), Het Fundament van de Balanced Scorecard: Causale Relaties?, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 78:98-106
- Bonnet, M. (1999), Een Lerende Organisatie vanuit Control-Optiek, *Tijdschrift Controlling* 12:49-53.

Bruining, H., M. Bonnet, M. Wright (2004), Management Control Systems and Strategy Change in Buyouts, *Management Accounting Research* 15: 155-177.

Brunsson, N. (1982), The Irrationality of Action and Action Rationality: Decisions, Ideologies and Organizational Actions, *Journal of Management Studies* 19: 29-44.

Cameron, K.S. (1986), Effectiveness as Paradox: Consensus and Conflict in Conceptions of Organizational Effectiveness, *Management Science* 32: 539-553.

Ceulemans, K, D. van Caille, I. Molderez, L. van Liedekerke (2014), A Management Control Perspective of Sustainability Reporting in Higher Education: In Search of a Holistic View, *ACRN Journal of Entrepreneurship Perspectives* 3: 1-17.

Chenhall, R.H., D. Morris (1995), Organic Decision and Communication Processes and Management Accounting Systems in Entrepreneurial and Conservative Business Organizations, *Omega* 23: 485-497.

Collier, P.M. (2015), Entrepreneurial Control and the Construction of a Relevant Accounting, *Management Accounting Research* 16: 321-339.

Coopey, J. (1995), The Learning Organization, Power, Politics and Ideology, *Management Learning* 26: 193-213.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, 2004.

Crossan, M.M., H.W. Lane, R.E. White (1999), An Organizational Learning Framework: from Intuition to Institution, *Academy of Management Review* 24: 522-537.

Curtis, E., A. Lillis, B. Sweeney (2015), *Simons Says: Distinguishing Theory and Practice in the Levers of Control Framework*, Working paper, University of Melbourne.

Erp, W. van (2016), *Accounting as Actor in Health Care. Different Translations of Management Accounting and Control Systems in the Dutch Sector of Nursing Homes, Homes for the Elderly and Home Care*, proefschrift Vrije Universiteit Amsterdam, Ridderprint BV, Ridderkerk.

Franssen, M., M. Arets (2015), *Management Control. Dynamisch Balanceren tussen Basis op Orde en Innovatie*, Vakmedianet, Den Haag.

Harlez, Y., Y De Rongé, G. Sarens (2012), *The Interactive Use of Management Control Systems: Review and Discussion of the Empirical Literature*, Working Paper, Louvain School of Management.

Henri, J. (2006), Management Control Systems and Strategy: A Resource Based Perspective, *Accounting, Organizations and Society* 31: 529-558.

Hinssen, P. (2015), *The Network Always Wins. Hoe Overleven in een Onzekere Tijdperk*, Lannoo Campus, Leuven.

Hoeven, N. Van der, A. Wals, H. Blanken (2007), *De Akoestiek van Sociaal Leren. Handreikingen voor de Inrichting van Sociale Leerprocessen die Bijdragen aan een Duurzame Wereld*, Programmabureau Leren voor Duurzame Ontwikkeling, Utrecht.

- Hou, K., A.M. van Dijk, Y. Zhang (2012), The Implied Cost of Capital: A New Approach, *Journal of Accounting and Economics* 53:504-526.
- Huber, G.P. (1991), Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures, *Organization Science* 2:88-115.
- Huber, G.P. (1998), Synergies between Organizational Learning and Creativity & Innovation, *Creativity & Innovation Management* 7:3-8.
- Jayanti, R.K., M.V.R. Gowda (2014), Sustainability Dilemma's in Emerging Economies, Round Table Conference, *IMB Management Review*, 130-142.
- Jollands, S., C. Akroyd, N. Sawabe (2015), Core Values as a Management Control in the Construction of "Sustainable Development", *Qualitative Research in Accounting & Management* 12:127-152.
- Jonker, J. (2015), Nieuwe Business Modellen: Werk in Uitvoering, *Slow Management* 32:40-46.
- Joosten, Th.H.M. (2014), *Aanvraag voor Lectoraat Financial Control*, Hogeschool van Arnhem en Nijmegen.
- Kalbfleish, E. (2014), *Door Samenspel 'In Control'*, Essay in het kader van RC-opleiding, VU Amsterdam.
- Kaplan, R.S., D. Norton (1996), *The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kievit, H. (2015), *Dienstbaar Organiseren in de Regio in Sociaal en Economisch Perspectief*, Lectorale rede Christelijke Hogeschool Ede.
- Kloot, L. (1997), Organizational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change, *Management Accounting Research* 8:47-73.
- Laloux, F. (2015), *Reinventing Organizations*, Nederlandse editie, Lannoo Campus, Leuven.
- Leutz, C., P.D. Wysocki (2008), Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research, Working paper.
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1105398
- Lewis, M.W., M.A. Welsh, G.E. Dehler, S.G. Green (2002), Product Development Tensions: Exploring Contrasting Styles of Project Management, *Academy of Management Journal* 45:546-564.
- Mackey, A., T.B. Mackey, J.B. Barney (2007), Corporate Social Responsibility and Firm Performance: Investor Preference and Corporate Strategies, *Academy of Management Review* 32:817-835.
- Marginson, D.E.W. (2002), Management Control Systems and their Effects on Strategy Formation at Middle-management Levels: Evidence from a U.K. Organization, *Strategic Management Journal* 23:1019-1031.
- Marquardt, M., A. Reynolds (1994), *The Global Learning Organization*, Illinois.

- Meer-Kooistra, J. van der (2014), Relevante Thema's en Ontwikkelingen, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 88: 78-83.
- Messner, M. (te verschijnen), Does Industry Matter? How Industry Context Shapes Management Accounting Practice, *Management Accounting Research*
- Mintzberg, H. (1987), Crafting Strategy, *Harvard Business Review*, 65:66-75.
- Mintzberg, H., J.A. Waters (1985), Of Strategies, Deliberate and Emergent, *Strategic Management Journal* 6: 257-272.
- Morthier, A. (2014), *De Impact van het Interactief Gebruik van Nacalculatie Informatie op Organisatorisch Leren*. Thesis Universiteit Gent.
- Mundy, J. (2010), Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems, *Accounting, Organizations and Society* 35:499-523.
- Naranjo-Gil, D., F. Hartmann (2007), Management Accounting Systems, Top Management Team Heterogeneity and Strategic Change, *Accounting, Organizations and Society* 32:735-756.
- Ng, A.C., Z. Rezaee (2015), Business Sustainability Performance and Cost of Equity Capital, *Journal of Corporate Finance*, 34:128-149.
- Nixon, W.A.J., J. Burns (2015), Editorial: Special Issue on Contemporary Developments in Management Control, *Qualitative Research in Accounting & Management* 12:1-4.
- Nixon, W.A.J., J. Burns (2005), Management Control in the 21st Century, *Management Accounting Research* 16:260-268.
- Plesner Rossing, C. (2013), Tax Strategy Control: The Case of Transfer Pricing Tax Risk Management, *Management Accounting Research* 24:175-194.
- Senge, P.M. (1990), *The Fifth Discipline. The Art and Practice of the Learning Organization*, Doubleday, New York.
- Simons, R. (1994), Control in an Age of Empowerment, *Harvard Business Review* 73:80-88.
- Simons, R. (1995), *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- Simons, R. (1999), How Risky is Your Business Company?, *Harvard Business Review*, May-June 85-94.
- Simons, R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: Text & Cases* Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Strikwerda, H. (2012), Empowerment: Hoe Professionele Ruimte te Combineren met In Control zijn, *Holland/Belgium Management Review* 145:32-40.
- Tero, J. (2009), *Re-examining the Levers of Control – Framework: From Interactive Controls towards “Interactive Transparency”*, Thesis Helsinki School of Economics.

Tessier, S., D. Otley (2012), A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework, *Management Accounting Research* 23:171-185.

Tillema, K. (2014), *Van Cijfers naar Waarden. De Nieuwe Realiteit voor Management Accounting & Control*, Vakmedianet..

Tuomela, T.S. (2005), The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System, *Management Accounting Research* 16:293-320.

Vielmetter, G., Y. Sell (2014), *Leadership 2030. The Six Megatrends You Need to Understand to Lead Your Company into the Future*, American Management Association, New York.

Visser, M. (2014), *Management Control and Organizational Learning: Exploring Theoretical Relationships*, Paper, subtheme 34: The rise of accountability: Rethinking management accounting, control and organization, 30th EGOS Colloquium, Rotterdam, 3-5 July, 2014.

Vries, C. de (2012), Leren in Drievoud. Conceptuele Driehoek van het HBO: Werkveld, Onderwijs en Onderzoek, *Thema*, no. 4:50-55.

Wagensveld, K. (2013), *The Travel and Translation of Balanced Scorecards*, PhD-thesis Radboud University Nijmegen, Ridderprint BV, Ridderkerk.

Wagensveld, K. (te verschijnen), The Balanced Scorecard as a Learning Device, *International Journal of Business and Social Science*

Widener, S.K. (2007), An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework, *Accounting, Organizations and Society* 32:757-788.

Ylinen, M., B.M. Gullkvist (2014), The Effects of Organic and Mechanistic Control in Exploratory and Exploitive Innovations, *Management Accounting Research* 25:93-112.

Zourdis, S. (2013), Prikken in Praktijken: Receptuur voor een Reflectieve Onderzoeksstrategie. In: H. de Jong, P. Tops, M. van der Land (red.), *Prikken in Praktijken. Over de Ontwikkeling van Praktijkonderzoek* (pp. 145-165), Boom Lemma, Den Haag.