

Gedrag patronen van Nederlandse controllers: een analyse aan de hand van interpretatief interactionisme

Bernard Verstegen en Ivo De Loo

SAMENVATTING Het doel van dit onderzoek is het opsporen van gedrag patronen van controllers om zo het inzicht in het controllerberoep te vergroten. Het artikel beschrijft de gevolgde procedure en de resulterende gedrag patronen die door Nederlandse controllers worden gebruikt in de vormgeving en uitvoering van management control. Er zijn daarbij kwalitatieve onderzoeksprincipes gebruikt die bekend staan als 'interpretatief interactionisme'. Hoewel zowel individuele als groepsinterviews zijn afgenomen is de generaliseerbaarheid van de uitkomsten beperkt. Daar staat tegenover dat de beschrijvingen van het controllerberoep zoals die in de literatuur worden gepresenteerd door ons zijn verdiept, met name voor wat betreft gedrag aspecten.

1 Inleiding

In de afgelopen jaren is er veel onderzoek verricht naar het veranderende beroep van de controller of, zoals deze in Angelsaksische landen wordt genoemd,

Bernard Verstegen is Hoogleraar Bedrijfseconomie en Ivo de Loo is Universitair docent Management Accounting aan de faculteit Managementwetenschappen van de Open Universiteit Nederland. Zij bedanken Arco van de Ven en de redactie van het MAB voor hun constructieve commentaren en suggesties. Ook bedanken zij alle controllers die hun medewerking hebben verleend aan de interviews.

de management accountant. De taken, verantwoordelijkheden, positie en rollen van controllers zijn uitgebreid bestudeerd, evenals de competenties die daarvoor nodig zouden zijn. Bovendien is beschreven op welke wijze het beroep zich aanpast aan veranderende omstandigheden, zoals de voortschrijding van ICT-ontwikkelingen en de aanscherping van internationale regelgeving (Ahrens en Chapman, 2000; Cohen en Paquette, 1991; Cooper, 1996a,b; Granlund en Lukka, 1998; Hopper, 1980; Knight, 1982; Russell *et al.*, 1999). Eén van de terugkomende vraagstukken is de afweging die controllers maken tussen het ondersteunen van het management en het afstand houden van het management ter bevordering van een integere informatievoorziening (Sathe, 1982). Ook de vraag of er verschillende groepen controllers bestaan en, zo ja, hoe die groepen er dan uitzien, houdt de gemoederen reeds lange tijd bezig (Verstegen *et al.*, 2005).

De pogingen om het inzicht in het controllerberoep te vergroten worden belemmerd door de grote conceptuele onduidelijkheid die er bestaat (Verstegen *et al.*, 2005). Wij zullen er in het navolgende van uitgaan dat controllers ter ondersteuning van het management betrokken zijn bij het vormgeven en uitvoeren van management control (Anthony en Young, 2004; Vaassen, 2002). Management control wordt in dit onderzoek gezien als het implementeren van een strategie ten behoeve van het nastreven van strategische organisatiedoelen (Anthony en Govindarajan, 1995; Anthony en Young, 2004; Merchant, 1998). Bovendien is het onderzoek gericht

op *activiteiten* van controllers. De hiërarchische positie van controllers bijvoorbeeld is op zichzelf geen onderdeel van het onderzoek, hoewel het uitvoeren van een activiteit als het rapporteren aan het management wel weer afhankelijk zal zijn van die positie.

Het ligt voor de hand dat activiteiten een hoofdbestanddeel zijn van typering van het controllerberoep (Verstegen *et al.*, 2005). Op dit terrein zijn reeds enkele onderzoeken verricht (Ahrens en Chapman, 2000; Granlund en Lukka, 1998; Hopper, 1980; Russell *et al.*, 1999; Sathe 1982). Over *de wijze waarop* een controller zijn of haar activiteiten uitvoert, is veel minder bekend, terwijl dit toch van groot belang kan zijn voor het beroep (Cohen en Paquette, 1991; Vaassen, 2002). Het maakt bijvoorbeeld heel wat uit of controllers in de informatievoorziening naar hogere niveaus in de organisatie volstrekt open te werk gaan of dat zij informatie selectief doorspelen (Sathe, 1982).

Teneinde het inzicht in de controllerprofessie te vergroten is kwalitatief onderzoek verricht onder afgestudeerde controllers van de Erasmus Universiteit Rotterdam en de Open Universiteit Nederland (De Loo *et al.*, 2006). Het onderzoek is met name gericht op de wijze waarop controllers hun activiteiten uitvoeren, en daarmee op het gedrag van controllers. Daarbij is gezocht naar terugkerende elementen in het gedrag die de individuele controller overstijgen en stereotypisch zijn voor het beroep.

Stereotype gedragspatronen zijn om verschillende redenen van belang (Choo, 1989; Gioia en Manz, 1985). Op de eerste plaats geven gedragspatronen iemand de mogelijkheid om in bepaalde omstandigheden een bepaald gedrag aan te nemen zonder te hoeven nadenken. Op de tweede plaats hebben *stereotype* gedragspatronen een communicatieve functie. Een persoon die een bepaald gedragspatroon uitvoert kan daarmee iemand anders informeren over de handwijze die zal worden gevolgd, en daarmee diens gedrag beïnvloeden.

Teneinde gedragspatronen in kaart te brengen is het advies van een aantal onderzoekers opgevolgd en zijn zogenaamde 'scripts' en 'protoscripts' van controllers getraceerd (Birnberg en Shields, 1984; Choo, 1989). Daarbij is een uit de sociale wetenschappen stammende methode gebruikt: 'interpretatief interactionisme' (Denzin, 1989). Conform de richtlijnen van Denzin (1989) zijn via interviews met controllers

scripts geïdentificeerd, waarbij de gemaakte interpretaties in diverse stappen zijn geverifieerd en bijgesteld in wisselwerking met controllers. Er is zowel gebruik gemaakt van individuele interviews als van groepsinterviews (Choo, 1989; De Loo *et al.*, 2006; Gioia en Poole, 1984; Hedges, 1985; Marriott en Marriott, 2000). Uit het onderzoek is een aantal (gedeeltelijk) samenhangende scripts voortgekomen die hieronder worden gepresenteerd.

In de volgende paragraaf worden de begrippen 'script' en 'track' geïntroduceerd. Vervolgens worden enkele principes van het interpretatief interactionisme en de opzet van de interviews beschreven, waarna in de derde paragraaf de onderzoeksresultaten zullen volgen. Het artikel wordt afgesloten met een interpretatie van de resultaten en enkele beperkingen van het onderzoek.

2 Scripts en tracks

Scripts beschrijven gedragingen van en interacties tussen groepen mensen of individuen die karakteristiek zijn voor een bepaalde situatie, en daarmee een terugkerend karakter hebben (Lord en Kernan, 1987; Poole *et al.*, 1990; Schank en Abelson, 1977). Bijvoorbeeld: in een restaurant kan een ober besluiten gasten te bedienen door ófwel op de achtergrond te blijven en te wachten tot zijn of haar diensten worden gevraagd, ófwel door op gezette tijden zelf naar alle tafels te lopen en te vragen of hij of zij iets kan betekenen. Ingeval van een voorgenomen budgetverlaging kan een divisie manager deze verlaging ófwel accepteren, ófwel in discussie gaan met zijn direct leidinggevende om de verlaging ongedaan te maken, dan wel proberen de verlaging te verminderen. Dergelijke gedragspatronen leiden tot hetzelfde resultaat (gasten worden bediend en er komt reactie op een budgetverlaging), maar zij lopen langs verschillende wegen. Zo is er in beide voorbeelden sprake van ófwel pro-actief ófwel reactief gedrag. Dergelijke verschillende wegen worden 'tracks' van hetzelfde script genoemd (Gioia en Manz, 1985). Tracks worden voorafgegaan door keuzepunten (Lord en Kernan, 1987). Een individu kan bij de uitvoering van een script – afhankelijk van de omstandigheden – besluiten 'linksaf' of 'rechtsaf' te gaan, en daarmee een bepaalde track (kant) opgaan en padafhankelijkheid creëren. Ingeval van de budgetverlaging kan men bijvoorbeeld besluiten deze te accepteren of niet. Als men de verlaging niet accepteert, kan men een discussie met de direct leidinggevende aangaan. Levert ook dit niet het gewenste resultaat op, kan men

weer andere activiteiten ontplooiën, zoals het organiseren van een staking. Et cetera. Een individu is daarbij te typeren door de verzameling tracks die hij of zij ter beschikking heeft en (wellicht) door de omstandigheden die zijn of haar keuze voor de alternatieve tracks beïnvloeden. Andere individuen hebben mogelijk een ander repertoire aan gedragspatronen en onderliggende omstandigheden tot hun beschikking.

Er bestaan verschillende soorten scripts (Gioia en Poole, 1984). Op de eerste plaats wordt onderscheid gemaakt tussen 'cognitive scripts' en 'behavioral scripts'. Cognitive scripts zijn gedragspatronen die een persoon zich kan herinneren. Men heeft kennis van deze scripts en kan ze desgewenst uitvoeren. Behavioral scripts zijn die scripts die daadwerkelijk worden uitgevoerd. Er zijn twee soorten behavioral scripts. 'Performative scripts' zijn scripts zoals die zelf door iemand worden beschreven. 'Inferred scripts' zijn de interpretatie van deze scripts door de onderzoeker of het onderzoeksteam. Tenslotte zijn 'protoscripts' van belang: stereotype scripts die voor een groep personen opgaan en door deze groep worden gedeeld. Deze scripts overstijgen het individu en zouden (in ons geval) karakteristiek kunnen zijn voor een beroepsgroep. In dat geval is die beroepsgroep te typeren door de verzameling tracks die ter beschikking staan bij elk keuzepunt en (wellicht) door de omstandigheden die de keuze voor een specifieke track beïnvloeden.

In dit onderzoek zijn allereerst via cognitive scripts behavioral scripts opgespoord. Omdat de onderzoekers zelf niet als controller zijn opgetreden zijn slechts inferred scripts te achterhalen. Deze scripts zijn door middel van een aantal individuele interviews met controllers geïdentificeerd. Wanneer controllers met elkaar, zonder spraakverwarring, over de inferred scripts kunnen discussiëren is er sprake van scripts die individuele controllers overstijgen, en dus van protoscripts. Dat is de belangrijkste reden geweest om groepsinterviews te organiseren met andere controllers als aanvulling op enkele individuele interviews (Hedges, 1985).

3 Interpretatief interactionisme

Zoals gezegd is bij het achterhalen van scripts gebruikt gemaakt van 'interpretatief interactionisme' (Denzin, 1989). Denzin stelt dat zijn onderzoeksmethode, waarin hij de nodige aandacht besteedt aan het verkrijgen van valide en betrouwbare onderzoeksre-

sultaten, wordt gekenmerkt door drie uitgangspunten, namelijk:

First, in the world of human experience, there is only interpretation. Second, it is a worthy goal to make these interpretations available to others. By doing so, understanding can be created ... Third, all interpretations are unfinished and inconclusive. (p. 8)

Interpretatief interactionisme bestaat uit twee componenten: interpretatie en interactie. In het onderzoek zijn de interviewresultaten geïnterpreteerd, waarna de interpretaties zijn geconfronteerd (interactie) met dezelfde en andere (groepen) controllers. Op deze wijze zijn de interpretaties steeds bijgesteld om tot betere beschrijvingen van en inzichten over controllerscripts te komen. Dit proces kan echter nooit tot 'definitieve' of 'ultieme' interpretaties leiden (we kunnen bijvoorbeeld niet alle controllers die er zijn interviewen), waarmee tegelijk één van de belangrijkste beperkingen van het onderzoek is aangegeven (Denzin, 1989).

De onderstaande interpretatief interactionisme principes zijn achtereenvolgens in het onderzoek gebruikt:

- 'Capturing': het verzamelen van verschillende gedragingen rond zogenaamde 'common themes' van controllers. De common themes geven aan wat volgens controllers zelf de hoofdthema's zijn in het beroep. Tegen de achtergrond van deze thema's is onderzocht hoe controllers zich gedragen;
- 'Bracketing': het opdelen van de beschreven gedragingen in relatief op zichzelf staande stukken, zoals alinea's in een tekst;
- 'Construction': het in samenhang brengen van de opgedeelde gedragspatronen;
- 'Contextualization': het plaatsen van de aldus gevonden gedragingen in hun sociale context. Dit is bereikt door met verschillende groepen controllers te spreken over de door het onderzoeksteam gevonden inferred scripts en door te zoeken naar overstijgende elementen in de beschreven gedragspatronen.

4 Interviews en de uitvoering van het onderzoek

Van alle interviews zijn video-opnamen gemaakt om de analyse te vergemakkelijken. De individuele interviews zijn gehouden met vier controllers die afzonderlijk in twee rondes zijn geïnterviewd. De controllers hadden recentelijk allen met succes een controlleropleiding afgerond (naast een academische opleiding), waren als controller geregistreerd en waren reeds

enkele jaren op business-unit niveau werkzaam in het beroep. Bovendien hadden zij een afstudeerwerkstuk geschreven waarin de vormgeving van control een grote rol had. De leden van het onderzoeksteam hebben geen rol gespeeld bij de begeleiding van de afstudeerwerkstukken en bovendien is het hier beschreven onderzoek gestart nadat de geïnterviewde controllers waren afgestudeerd. De eerste individuele interviewronde bestond uit relatief open interviews waarin werd gepoogd om de 'common themes' te achterhalen die in het controllerberoep een rol spelen. Deze thema's zijn in de tweede individuele interviewronde in compilatievorm aan alle controllers voorgelegd en aangescherpt (in termen van gedrag). Alle geïnterviewden hebben op schrift bevestigd dat de aldus gevonden thema's hun opvattingen over het beroep correct weergaven. De onderscheiden thema's zijn (De Loo *et al.*, 2006):

- De positie van de controller in een organisatie. Hoewel de controller een sleutelpersoon is bij het vormgeven en uitvoeren van management control, is hij of zij geheel afhankelijk van de medewerking van andere organisatieleden bij de concrete invulling hiervan.
- De vormgeving van een controlsysteem in een organisatie. Vindt vormgeving plaats door middel van een ontwerp in één keer, een gradueel ontwerp, beïnvloeding van anderen, of anderszins?
- Het dilemma van beheersing versus flexibiliteit. Enerzijds wil een controller alles in de hand hebben, anderzijds moet een organisatie kunnen reageren op veranderende omstandigheden. Hoe gaat men hiermee om?
- De interactie van de controller met andere functionarissen in een organisatie, en dan met name met het management. De controller wil zowel dicht bij de 'business' staan als op afstand opereren om zijn of haar onafhankelijkheid van het management te bewaken. (Hoe) is dat te realiseren?
- Vertrouwen en openheid versus het doseren van informatie. Enerzijds wil de controller dat men vanuit de organisatie volstrekt open informatie verschaft, anderzijds wil men zelf 'naar boven toe' gedoseerd informatie verstrekken (voor zover dit mogelijk is). Vertrouwen tussen hiërarchische niveaus in een organisatie (vaak op persoonlijk niveau) speelt een belangrijke rol bij het genereren van openheid.
- Welke normen handhaven controllers: die van het management, die van de professie in het algemeen, of die van henzelf?

Zoals gezegd is tegen de achtergrond van deze thema's in de tweede ronde van individuele interviews

gesproken over de wijze waarop controllers zich gedragen. Daarbij zijn vragen gesteld als "Hoe doe je dat dan ...?" en "Hoe gedraag je je als ...?" Een dergelijke benadering kan resulteren in beschrijvingen van gedrag die slechts betrekking hebben op één thema, maar ook tot gedrag dat meerdere thema's doorsnijdt. De thema's zijn niet zozeer categorieën van gedrag. Zij zijn veeleer te beschouwen als terreinen waar gedrag betrekking op kan hebben.

Het bovenstaande heeft geresulteerd in een verzameling door controllers verwoorde gedragspatronen (tracks). Via een analyse van de video-opnamen is vervolgens nagegaan welke gedragspatronen betrekking hebben op dezelfde aspecten van het vormgeven en uitvoeren van management control. Het resultaat was een eerste verzameling tracks, onderverdeeld naar specifieke aspecten van het vormgeven en uitvoeren van control. De tracks die naar de mening van het onderzoeksteam betrekking hadden op hetzelfde aspect van de vormgeving en uitvoering van control zijn beschouwd als onderdelen van hetzelfde script.

Omdat in het onderzoek niet alleen is gezocht naar gedragspatronen van individuele controllers, maar tevens naar stereotype gedragspatronen, zijn vervolgens twee groepsinterviews georganiseerd met steeds *andere* controllers. De deelnemers aan de groepsinterviews waren afgestudeerden van de opleiding tot Financial Controller® en zijn per e-mail benaderd. De eerste groep bestond uit zeven deelnemers die allen enkele jaren ervaring als controller op business-unit niveau hadden. Dit interview is weer op video vastgelegd. De door de controllers in de individuele interviews geformuleerde scripts, die als compilatie zijn vertoond, werden in het eerste groepsinterview – op een enkele uitzondering na – alle herkend, waarbij hier en daar nieuwe tracks naar voren werden gebracht. Daarnaast werd bevestigd dat de combinaties van tracks, zoals die na de individuele interviews waren onderscheiden, inderdaad op dezelfde aspecten van de vormgeving en uitvoering van management control betrekking hadden. Tevens is onderzocht hoe de diverse aspecten waarop deze scripts betrekking hadden het beste konden worden betiteld. Tenslotte werd door het feit dat de discussie zonder spraakverwarring verliep en een zeer geringe sturing vergde, bevestigd dat de gevonden scripts protoscripts waren. Deze resultaten werden in het tweede groepsinterview, met andere controllers, bekrachtigd. Deze groep bestond uit vijf controllers met minstens enkele jaren werkervaring en was meer divers voor wat betreft het

niveau waarop men werkzaam was. In de groep waren onder meer divisiecontrollers en concerncontrollers vertegenwoordigd. Bovendien hadden enkele leden van deze groep een academische opleiding afgerond. Ook het tweede groepsinterview is op video vastgelegd.

5 Resultaten

Het onderzoek heeft twee typen resultaten opgeleverd (De Loo *et al.*, 2006). Op de eerste plaats zijn vijf protoscripts gevonden die bestaan uit tracks. De tracks binnen zo'n protoscript vormen alternatieve gedragslijnen die controllers volgen met betrekking tot één aspect van de vormgeving en uitvoering van management control (Gioia en Manz, 1985). Op de tweede plaats bleek dat een deel van de protoscripts (namelijk drie van de vijf) in samenhang in een soort boomstructuur konden worden weergegeven, precies zoals dit door Lord en Kernan (1987) is voorgesteld.

De protoscripts die uiteindelijk zijn gevonden (A t/m E) en de onderliggende tracks (1 t/m 10) zijn:

A. Het relatief vaste deel van control

In de afweging tussen stabiliteit en flexibiliteit van een management controlsysteem moet worden bekeken welk deel van het systeem relatief stabiel zal zijn. Dat gedeelte staat voor een langere periode vast (bijvoorbeeld voor een paar jaar), onafhankelijk van de dynamiek van de 'business'. Het kan dan gaan om een langetermijnplanning die activiteiten, productieplannen en strategische doelen aangeeft. Het kan echter ook gaan om de financial controls die in het administratieve proces zijn ingebed. Binnen het onderzoek zijn twee tracks naar voren gekomen die op dit resultaat zijn gericht:

1. *Stel langetermijngrenzen*

Dit zou bijvoorbeeld door middel van een balanced scorecard of een langetermijnplan kunnen gebeuren. Vervolgens worden tijdens die periode specificaties van en aanpassingen aan het systeem gemaakt. Dit betreft het flexibele deel van control. Het stabiele deel definieert daarbij de grenzen waarbinnen het flexibele deel functioneert.

2. *Ontwerp financial controls*

Het stabiele deel van het controlsysteem kan ook worden gevormd door zogenaamde 'financial controls'. Dit zijn administratieve processen waarvoor een goede procedurele beschrijving volstaat. Deze processen worden vaak met een grote mate van detail

beschreven. Eén controller vertelde: "Financial control, dat is control dicht tegen het administratieve proces aan, zal beter functioneren als je er lang en goed over nadenkt, goede procedurele beschrijvingen maakt, en die vervolgens in beton giet."

B. Het flexibele deel van control

Een deel van het controlsysteem is flexibel en kan periodiek worden aangepast al naar gelang de heersende omstandigheden. Dit kan bijvoorbeeld gaan om het (bij)stellen van transferprijzen, cost drivers of rekenstandaarden. Het stellen van standaarden kan op verschillende manieren gebeuren, waarbij de belangen en inzichten van organisatieonderdelen in meer of mindere mate in de overwegingen van controllers worden betrokken. Binnen het onderzoek zijn drie tracks naar voren gekomen die op dit resultaat zijn gericht:

3. *Discussie en acceptatie*

Een controlsysteem is nooit af. Een organisatie moet de kans hebben om in te spelen op veranderende omstandigheden om het systeem te verbeteren. Het flexibele deel van control bevat maatregelen en standaarden die worden ontworpen nadat iedere belanghebbende is geraadpleegd. De ontwerpen zullen dan eerder door alle organisatieleden worden geaccepteerd.

4. *Begin met standaardisatie en laat ruimte voor differentiatie*

Het flexibele deel van het controlsysteem wordt in eerste instantie opgelegd. Elk organisatieonderdeel krijgt de kans om er ervaring mee op te doen. Vervolgens zullen specifieke bezwaren naar voren komen. Daarop is door de controller al geanticipeerd - men heeft de oplossingen al op de plank liggen. Die oplossingen worden vervolgens geïmplementeerd. Omdat men in de organisatie denkt dat men de oplossingen zelf heeft bedacht, zal het nieuwe ontwerp wél worden geaccepteerd.

5. *Standaardiseer en leg uit*

De maatregelen en standaarden in het flexibele deel van het controlsysteem worden voor iedereen verplicht gesteld. Als er daarna bezwaren komen, worden de overwegingen achter de standaarden uiteengezet, en wordt beargumenteerd waarom het organisatiebelang een uniforme invoering vereist.

C. Administratieve systemen

Veranderingen in het controlsysteem vragen om aanpassingen in de specificaties van de administratieve

systemen van de eigen organisatie of het eigen organisatieonderdeel. Hierin kunnen wellicht verschillende gedragslijnen worden gevolgd. In de interviews kwam één mogelijke aanpak naar voren:

6. *Verander managementrapportages*

Wanneer zaken als veranderende regelgeving of een reorganisatie aanleiding geven om het rapportagesysteem te wijzigen moet de controller de kans krijgen om de noodzakelijk geachte aanpassingen door te voeren. Bovendien moet de controller de bevoegdheid hebben om problemen te signaleren die in het rapportagesysteem onderbelicht blijven. Dit is nodig om te voorkomen dat het management een onjuist of incompleet beeld krijgt van de onderneming en haar activiteiten.

D. Verticale informatie-uitwisseling

Het verstrekken van informatie aan hogere niveaus in de organisatie is van groot belang voor een controller. Ook met betrekking tot dit aspect bestaan keuzemogelijkheden voor de controller. In het onderzoek zijn twee tracks naar voren gekomen:

7. *Volledige informatie-uitwisseling*

Als een controller samen met het management verantwoording af moet leggen aan een hoger niveau in de organisatie wordt er volledige openheid van zaken gegeven. Dit wordt immers ook verwacht van lagere niveaus binnen de organisatie als die op hun beurt verantwoording afleggen.

8. *Gedoseerde informatie-uitwisseling*

Een controller zal altijd selectief en gedoseerd te werk gaan in zijn of haar informatievoorziening naar hogere niveaus in de organisatie. Dergelijk gedrag wordt ook verwacht bij de informatievoorziening uit het eigen organisatieonderdeel. Eén controller zei in dit kader: "Ik laat het moederbedrijf nooit in de boeken kijken van mijn unit. Ik geef alleen de informatie die absoluut noodzakelijk is."

E. Cybernetische feedback (als doelen niet worden gehaald)

Controllers zijn vaak de waakhond van hun organisatie(onderdeel). Zij zijn er dikwijls als eerste van op de hoogte dat een afdelingsmanager zijn of haar doelen niet haalt. In zo'n geval kan de controller op verschillende manieren actie ondernemen. In het onderzoek zijn twee tracks gevonden die met name verschillen qua afstand die de controller wil houden ten opzichte van het oplossen van dit probleem:

9. *Presenteer het niet bereiken van doelen van afdelingsmanagers als een gedeeld probleem in het managementteam*

Het probleem kan in het managementteam tot een gemeenschappelijk probleem worden gemaakt. Immers, als een afdeling een probleem heeft, heeft het organisatie(onderdeel) als geheel een probleem. In het managementteam wordt dan gezamenlijk naar een oplossing gezocht.

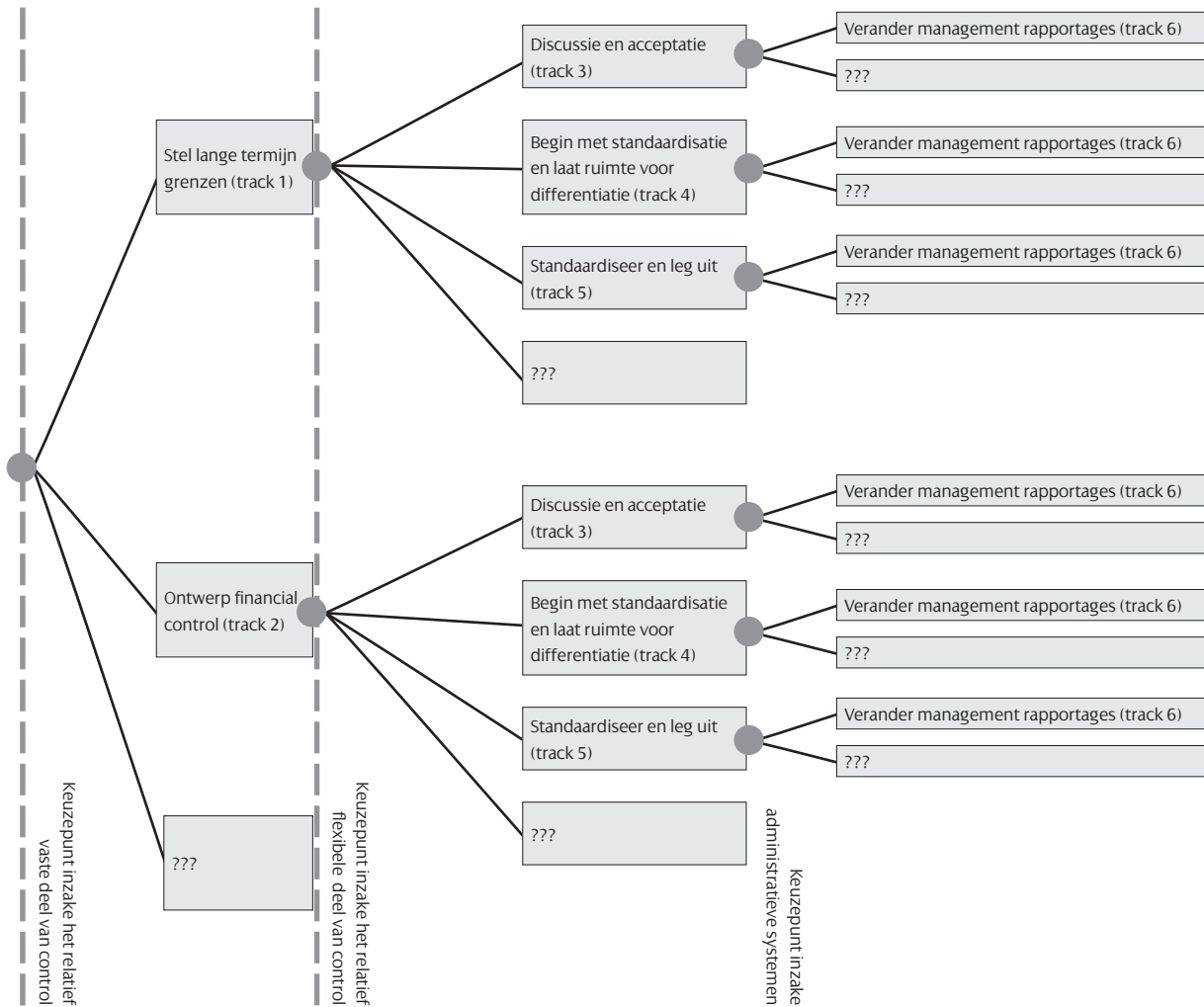
10. *Bespreek het niet halen van doelen vooraf met de manager en breng de resultaten in in het managementteam*

Wanneer een afdelingsmanager zijn of haar doelen niet haalt, bespreekt een controller dit eerst informeel met de manager. Hij of zij krijgt de kans om oplossingen te bedenken en te implementeren. Als er vervolgens geen verbetering in resultaten optreedt, wordt de manager in het managementteam hiervoor verantwoordelijk gesteld.

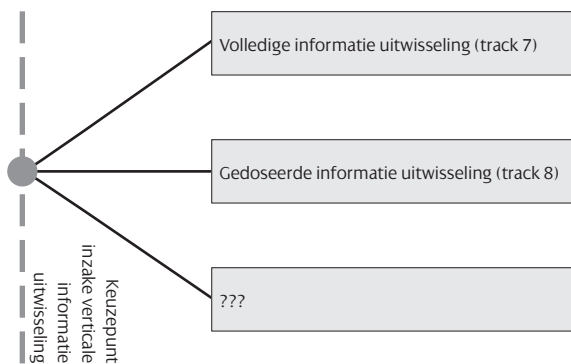
In de figuren 1, 2 en 3 zijn de vijf protoscripts in verkorte vorm weergegeven. De stippen representeren keuzepunten van de onderliggende tracks. Per script kunnen natuurlijk meer tracks voorkomen dan uit het onderzoek is gebleken (Denzin, 1989). Daarom is in elk script een track met vraagtekens opgenomen.

In de groepsinterviews zijn de vijf protoscripts afzonderlijk bediscussieerd. De controllers die deelnamen aan het eerste groepsinterview suggereerden spontaan dat de eerste drie protoscripts in een boomstructuur konden worden weergegeven. Deze suggestie is gevolgd (Lord en Kernan, 1987). In figuur 1 zijn om die reden geen tussenliggende niveaus onderscheiden om de samenhang te beschrijven tussen de verschillende scripts. In de figuur zijn de scripts van links naar rechts gerangschikt in afnemende mate van abstractie: een algemeen niveau over de fundamenten van een controlsysteem (tracks 1 en 2), een meer specifiek niveau waarop de flexibiliteit van het systeem vorm krijgt (tracks 2, 3 en 4), en het meest specifieke niveau van het inrichten van administratieve systemen als gevolg van beslissingen die op de voorgaande niveaus zijn genomen (track 6). De overige protoscripts zijn door controllers als losstaande scripts bestempeld en zijn daarom afzonderlijk in figuur 2 en 3 gepresenteerd.

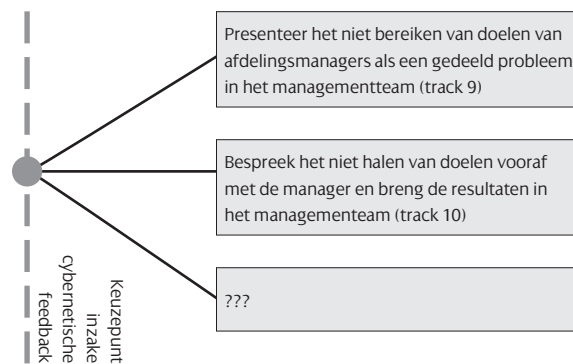
Figuur 1 Combinatie van de eerste drie gevonden protoscripts: 'het relatief vaste deel van control', 'het flexibele deel van control' en 'administratieve systemen' (De Loo *et al.*, 2006).



Figuur 2 Protoscript inzake verticale informatie-uitwisseling (De Loo *et al.*, 2006).



Figuur 3 Protoscript inzake cybernetische feedback (als doelen niet worden gehaald) (De Loo *et al.*, 2006).



6 Interpretatie

In het onderzoek is niet alleen aandacht besteed aan activiteiten van controllers, maar is met name ook in kaart gebracht *hoe* deze activiteiten worden uitgevoerd. Dit voegt waarde toe aan onderzoeken naar het controllerberoep (Birnberg en Shields, 1984; Choo, 1989).

De groep Nederlandse controllers in dit onderzoek is te karakteriseren door de verzameling protoscripts die is gevonden en daarbinnen door de verschillende tracks die hen op de keuzepunten ter beschikking staan. Daarmee is aangegeven hoe deze controllers zich gedragen bij de vormgeving en uitvoering van control. Omdat het overstijgende karakter van de protoscripts is gevalideerd kan worden gesteld dat hier sprake is van stereotype gedragingen van een groep Nederlandse controllers.

In de discussies over het beroep van controller wordt regelmatig gevraagd om een eenduidige definitie van het beroep. Uit ons onderzoek blijkt dat controllers activiteiten op verschillende manieren uitvoeren, dus 'dingen op verschillende manieren doen'. Wellicht is het aan te raden om niet tevreden te zijn wanneer één definitie van 'de' controller is opgesteld, maar om in de discussie juist ruimte te laten voor controllers in meerdere rollen en de aandacht te richten op het duiden van die verschillende rollen en het bijbehorende gedrag.

Een voorbeeld daarvan is het onderzoek naar controllerrollen van Sathe (1982). In Sathe's onderzoek wordt onder meer betoogd dat controllers in een dilemma terechtkomen doordat zij zowel bij de interne besluitvorming in een organisatie betrokken zijn en in dat kader bepaalde belangen hebben te behartigen, als aan andere interne en externe partijen op gezette tijden op integere en open wijze informatie moeten verstrekken. Die integriteit kan wel eens op gespannen voet staan met de genoemde belangen. Sathe beschrijft dit dilemma in vrij algemene termen en koppelt hier een viertal controllerrollen aan die hij in hoofdlijnen beschrijft. Hij onderscheidt onder andere de 'involved controller' en de 'independent controller', zonder echter aan te geven hoe controllers invulling geven aan hun rol. Het hier beschreven onderzoek geeft, althans aan de gedragsmatige kanten van Sathe's indeling van controllerrollen, meer handen en voeten. Welke gedragspatronen kunnen bijvoorbeeld invulling geven aan de afstandelijkheid die de 'independent controller' aan de dag legt? In figuur 3 is

aangegeven dat controllers zowel een afstandelijke als meer betrokken benadering kunnen kiezen als zij de prestaties van organisatieonderdelen beoordelen. Met name de keuze voor track 10 omvat een zekere mate van afstand van de controller ten opzichte van de belangen van zijn of haar organisatieonderdeel. Uit figuur 2 blijkt dat informatieverstrekking naar hogere niveaus in de organisatie zowel op een meer bij het eigen organisatieonderdeel betrokken als op een meer afstandelijke manier kan gebeuren. Daarbij beschrijft track 7 een meer terughoudende houding van de controller.

Het onderzoek levert tevens meer zicht op de wijze waarop controllers hun activiteiten structureren (Hopper 1980). Hopper gebruikt ruime omschrijvingen van activiteiten, zoals 'het opstellen van budgetten'. Met name de beschrijving van de wijze waarop dat structureren dan in zijn werk gaat, kan worden verdiept door onze protoscripts en met name door de samenhang daartussen. In figuur 1 is goed te zien dat de keuzes die controllers maken op de achtereenvolgende keuzepunten leiden tot een structurering van hun activiteiten. De analyse van deze scripts kan daarom worden gezien als een invulling van algemene activiteitenanalyses als die van Hopper (1980).

Choo (1989) is van mening dat:

... [finding] the structure and content of scripts should help clarify ... the organizing or sequencing of events that underlies auditing/accounting task behaviours. ... well developed scripts may be used as a vehicle for training junior auditors/accountants in coming to grips with the appropriate actions and events associated with specific auditing/accounting tasks. (p. 491)

Conform Choo's adviezen is in dit onderzoek een aantal protoscripts getraceerd die door verschillende (groepen) controllers zijn herkend en door hen worden onderschreven. Tezamen geven deze scripts aan op welke wijze controllers zich plegen te gedragen bij het vormgeven en uitvoeren van management control. Ook is in figuur 1 een volgorde van deze scripts beschreven. Niet alleen wat men doet, maar (vooral) ook hoe men dit doet is hierbij belicht. Deze resultaten kunnen in controllerprogramma's worden gebruikt teneinde een pallet van gedragingen van controllers voor het voetlicht te brengen en de overwegingen te bediscussiëren die bij de verschillende keuzepunten relevant zijn.

7 Tot slot

De uitspraken van Denzin in paragraaf 3 wijzen op de beperkingen van dit onderzoek. Net als alle ervaringen zijn de gepresenteerde resultaten gebaseerd op interpretatie. Daarnaast kan worden gesteld dat in het voorafgaande niet alle mogelijke gedragingen van controllers zijn onderscheiden - de beschrijvingen zijn zeker niet volledig. Bovendien zijn de gevonden protoscripts (in principe) alleen protoscripts voor de geïnterviewde controllers, en niet noodzakelijk voor alle controllers in Nederland, laat staan in het buitenland. Ook zijn de resultaten afhankelijk geweest van de samenstelling van de groepen geïnterviewde controllers.

Ondanks deze beperkingen is nader onderzoek conform de richtlijnen van Choo (1989) gewenst. Daardoor kan immers nog meer voeding worden gegeven aan de scripts zoals deze hierboven zijn geformuleerd, waarmee onze kennis van het controllerberoep kan worden vergroot. Ter afsluiting sommen we enkele invalshoeken voor dit onderzoek op. In de figuren zijn keuzepunten aangegeven die leiden tot verschillende invullingen van het gedrag van controllers. De vraag is nu wat aanleiding geeft tot de keuze voor één bepaald gedragspatroon boven de alternatieven die iemand ter beschikking staan. Deze aanleidingen zouden gelegen kunnen zijn in omstandigheden zoals de financiële positie of de omvang van een organisatie, maar ook in de persoonlijke eigenschappen van de controller. In dat geval kan worden gepoogd om een koppeling te leggen tussen situationele factoren en gedragingen van controllers. Bovendien bestaat de mogelijkheid dat bepaalde opeenvolgende gedragingen, zoals de padafhankelijkheden die in figuur 1 zijn onderscheiden, een invulling aan controllerrollen kunnen geven. ■

Referenties

- Ahrens, T. en C. Chapman (2000), Occupational Identity of Management Accountants in Britain and Germany, *European Accounting Review*, vol. 9, pp. 477-498.
- Anthony, R.N. en V. Govindarajan (1995), *Management Control Systems*, 8e druk, Irwin, Chicago.
- Anthony, R.N. en D.W. Young (2004), *Management Control in Non-Profit Organizations*, McGraw-Hill, Boston.
- Birnberg, J.G. en M.D. Shields (1984), The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, pp. 365-382.
- Choo, F. (1989), Cognitive Scripts in Auditing and Accounting Behavior, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 14, pp. 481-493.
- Cohen, J.R. en L. Paquette (1991), Management Accounting Practices: Perceptions of Controllers, *Journal of Cost Management*, vol. 5, no. 3, pp. 73-83.
- Cooper, R. (1996a), Look Out, Management Accountants (part 1), *Management Accounting*, vol. 77, no. 11, pp. 20-26.
- Cooper, R. (1996b), Look Out, Management Accountants (part 2), *Management Accounting*, vol. 77, no. 12, pp. 35-41.
- De Loo, I., H.P. Nederlof, en B.H.J. Versteegen (2006), Detecting Behavioural Patterns of Dutch Controller Graduates Through Interpretive Interactionism Principles, *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 3, no. 1, pp. 46-66.
- Denzin, N.K. (1989), *Interpretive Interactionism*, Sage Publications, Newbury Park (Applied Social Research Methods Series, vol. 16).
- Gioia, D.A. en C.C. Manz (1985), Linking Cognition and Behavior: A Script Processing Interpretation of Vicarious Learning, *Academy of Management Review*, vol. 10, pp. 527-539.
- Gioia, D.A. en P.P. Poole (1984), Scripts in Organizational Behavior, *Academy of Management Review*, vol. 9, pp. 449-459.
- Granlund, M. en K. Lukka (1998), Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context, *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 185-211.
- Hedges, A. (1985), Group Interviewing. In: R. Walker (ed.), *Applied Qualitative Research*, Gower Publishing Company, Aldershot, pp. 71-91.
- Hopper, T.M. (1980), Role Conflicts of Management Accountants and Their Position within Organisation Structures', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, pp. 401-411.
- Knight, H.C. (1982), The Corporate Controller's Difficult Job, *Journal of Accountancy*, vol. 168, no. 1, pp. 87-91.
- Lord, R.G. en M.C. Kernan (1987), Scripts as Determinants of Purposive Behavior in Organizations, *Academy of Management Review*, vol. 12, pp. 265-277.
- Marriott, N. en P. Marriott (2000), Professional Accountants and the Development of a Management Accounting Service for the Small Firm: Barriers and Possibilities, *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 475-492.
- Merchant, K.A. (1998), *Modern Management Control Systems: Text & Cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Poole, P.P., B. Gray en D.A. Gioia (1990), Organizational Script Development through Interactive Accommodation, *Group & Organization Studies*, vol. 15, pp. 212-232.
- Russell, K.A., G.H. Siegel en C.S. Kulesza (1999), Counting More, Counting Less, *Strategic Finance*, vol. 81, no. 3, pp. 39-44.
- Sathe, V. (1982), *Controller Involvement in Management*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Schank, R.C. en R.P. Abelson (1977), *Scripts, Plans, Goals and Understanding*, Lawrence Erlbaum, Hillsdale.
- Vaassen, E.H.J. (2002), *Accounting Information Systems: A Managerial Approach*, John Wiley & Sons, Chichester.
- Versteegen, B.H.J., I. De Loo, P.G.M. Mol, K. Slagter en H. Geerkens (2005), *The Classification of Dutch Controller Graduates by Activities: Images of a Profession* (SSRN working paper. Zie: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=676351).