

Leve Simons' levers?

Een literatuurstudie naar kritiek op de Levers of Control

Wim Koekoek en Michael Corbey

SAMENVATTING Het Management Control-raamwerk *Levers of Control* (LOC) werd in 1995 geïntroduceerd door Robert Simons en is daarna invloedrijk gebleken. Er is echter ook sprake van kritiek. Dit artikel inventariseert kritiekpunten die zijn gevonden in wetenschappelijke tijdschriften. Deze kritiek is geordend op de inhoudelijke aspecten en de toepasbaarheid van de LOC. De inhoudelijke kritiek betreft de gehanteerde (vage) terminologie, het (overlappende) onderscheid tussen de vier levers, en de (soms weinig) concrete invulling van de vier levers zelf. Bij de toepasbaarheid merken critici op dat de LOC niet (zonder meer) wereldwijd toepasbaar is, dat het aantal managementniveaus (te) beperkt is, dat er sprake is van een (te) beperkte visie op belonen, en dat er weinig bewijs is voor de veronderstelde relatie tussen *interactive control* en *organizational learning*. De verbeteringen die in de literatuur worden aangedragen worden kort besproken en betreffen vooral nadere invulling van de individuele *levers* en uitbreiding van het LOC-raamwerk.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De praktijk kan bij het ontwerpen van een *Management Control Systeem* veel bruikbare elementen ontleen aan de *Levers of Control* (LOC) van Robert Simons. Dit artikel bespreekt de essentie van de LOC en laat vervolgens zien waar de benadering nog ruimte biedt voor verbetering als het gaat om de praktische invulling en de toepasbaarheid.

1 Inleiding

Harvard Professor Robert Simons publiceerde in 1995 het boek *Levers of Control – How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* (Simons, 1995). Daarmee introduceerde hij als een van de eersten een *Management Control Systeem* (MCS) dat niet alleen bedoeld was om gedrag te veranderen maar ook om strategische veranderingen te effectueren (Langfield-Smith, 2007). Dit laatste aspect wordt nog eens benadrukt in een vervolgvatave die hij de titel gaf *Performance management and control systems for implementing strategy* (Simons, 2000).

Het raamwerk *Levers of Control* (kortweg: LOC) is nadrukkelijk aanwezig in de Management Control-literatuur (zie bijlage 1). Volgens onderzoek van Strauß en Zecher (2013) behoort het werk van Simons tot de top 3 van meest invloedrijke tekstboeken op het gebied van Management Control wereldwijd. De twee andere topers betreffen volgens dit onderzoek de publicaties van

Anthony en Govindarajan (2007), en Merchant en Van der Stede (2003).

Er is naast waardering ook sprake van kritiek op de LOC, vooral vanaf de jaren 2002 en later. Het onderhavige artikel inventariseert de voornaamste kritiekpunten die geuit zijn in wetenschappelijke tijdschriften in de periode 1995-2015. Het doel is daarbij vooral een overzicht van de kritiek te geven. Er wordt daarnaast beknopt ingegaan op oplossingsrichtingen die in de literatuur gesuggereerd worden. Bijlage 1 bevat nadere informatie over de zoekacties die geleid hebben tot de uiteindelijke selectie van de kritische artikelen. Dit artikel gaat in paragraaf 2 in op de essentie van het LOC-model waarbij enige basiskennis omtrent Management Control (Systemen) als bekend wordt verondersteld (paragraaf 2.1). Daarna komt de vraag aan de orde wat Simons claimt met zijn LOC. Welke verbeteringen mag de praktijk verwachten door middel van implementatie van de LOC (paragraaf 2.2)? Kritiekpunten komen in paragraaf 3 aan de orde. De kritiek wordt onderverdeeld in inhoudelijke kritiek op het model zelf (paragraaf 3.1) en kritiek met betrekking tot de toepasbaarheid (paragraaf 3.2). Oplossingsrichtingen komen in paragraaf 4 aan de orde waarna het artikel wordt afgesloten met enkele concluderende opmerkingen in paragraaf 5.

2 Levers of Control (LOC): de essentie en de claims

Management Control en een Management Control Systeem (MCS) worden gekenmerkt door de elementen *doelen* en *gedrag*. Er is sprake van goede management control als medewerkers gedrag vertonen dat bijdraagt aan de doelen van de organisaties. Het geheel van maatregelen dat bijdraagt tot het bereiken van dit gewenste gedrag, is dan een *Management Control Systeem* (MCS). Malmi en Brown (2008) hanteren hierbij de volgende omschrijving, “een systeem van control-mechanismen voor het in lijn brengen en aansturen van het gedrag van medewerkers gericht op het bereiken van de doelen van de organisatie”.

De Levers (letterlijk: hefbomen) of Control (LOC) kan men zien als een raamwerk van control-mechanismen dat dienstig kan zijn bij vraagstukken rondom de inrichting van een MCS. Maar, zoals al gezegd, is de LOC niet het enige raamwerk dat hiertoe is ontwikkeld. Er is sprake van een drietal dominante raamwerken (*frameworks*) in de literatuur. Het betreft naast de LOC,

de benadering van Anthony en Govindarajan (2007) en de *objects of control* van Merchant en Van der Stede (2003, en later). Alle drie deze raamwerken stellen het gedrag van de medewerkers centraal. Of, zoals Merchant en Van der Stede (2003) het samenvatten: “*Keep a behavioral focus*”.

Er zijn ook verschillen tussen de drie raamwerken, bijvoorbeeld als het gaat om de rol van de *doelen* en de rol van *soft controls*. Zowel bij Anthony en Govindarajan (2007) als bij Merchant en Van der Stede (2003) worden de *doelen als vast gegeven* beschouwd. Simons (LOC) heeft echter nadrukkelijk het uitgangspunt dat de doelen van de organisatie kunnen *veranderen* als gevolg van een aanpassing van de strategie. In de visie van Simons dient een MCS bij te dragen aan het signaleren van de noodzaak tot strategiewijziging en de invulling van deze aangepaste strategie; hij spreekt in dit verband over *interactive control*.

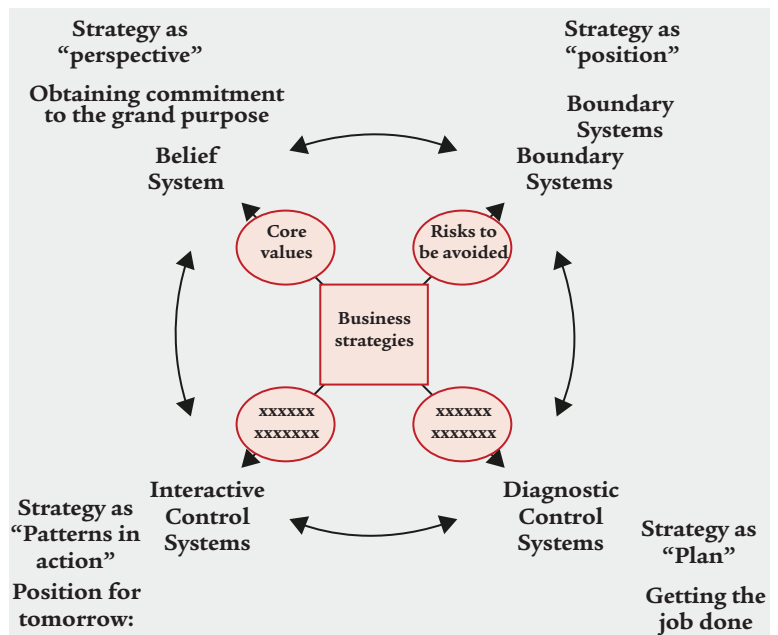
Als het gaat om de rol van *soft controls*, dan is er voor dit type controls weinig aandacht in het raamwerk van Anthony en Govindarajan (2007). Deze benadering leunt zwaar op formele planningsprocessen als bijvoorbeeld budgettering. Strauß en Zecher (2013) merken op dat zowel bij de LOC als bij de *objects of control* wel expliciet ruimte is voor *soft controls*, denk bijvoorbeeld aan *belief systems* (LOC) of *cultural controls* (Merchant en Van der Stede, 2003). In de visie van Strauß en Zecher kan samenvattend gesteld worden dat de LOC hiermee het meest ambitieuze raamwerk is van de top 3 omdat er zowel ruimte is voor *interactive control* als voor *soft controls*.

2.1 Levers of Control (LOC): de essentie

Simons kiest als omschrijving van een management control-systeem: “formele op informatie gebaseerde routines en procedures, die managers gebruiken om patronen in organisatieactiviteiten te handhaven of te veranderen” (Simons, 1995, p. 5). Simons legt hier uit dat het bij management control gaat om het beheersen van spanningen tussen vrijheid en beperking, machtiging en verantwoording, top-down aansturing en bottom-up creativiteit, en experimenteren en efficiency. Deze spanningsvelden zijn herkenbaar in de *Levers of Control* (LOC).

Het raamwerk bestaat uit een viertal hefboomen (*levers*) die systematisch de vier spanningsvelden adresseren. Als eerste worden de *Belief Systems* genoemd. Deze betreffen door het topmanagement geformuleerde overtuigingen omtrent de basiswaarden van de organisatie, het doel, de koers, en de wijze waarop men wil dat er waarde wordt gecreëerd. Denk hierbij aan typisch strategische zaken als missie, visie, credo, en langetermijndoelstellingen. Deze *lever of control* moet medewerkers duidelijk maken in welke richting en hoe ondernemend gedrag wordt aangemoedigd. *Grenzen* aan dit ondernemend gedrag worden gesteld door de tweede

Figuur 1 Levers of control (ontleend aan Simons, 1995, p. 159).



lever: de Boundary Systems. Het gaat hier om formeel vastgestelde regels, limieten, en voorschriften die verbonden zijn aan het gewenste gedrag, inclusief geloofwaardige sancties bij overschrijding ervan. Simons legt hier een verband naar de Oosterse filosofie door de begrippen Yin en Yang bij de beschouwing te betrekken. *Belief systems* worden hierbij als positief gezien, de grenzen (*boundary systems*) als negatief.

De vraag of de organisatie “op koers” is, wordt beantwoord via de *Diagnostic Control Systems*. Het betreft hier feedback-systemen die afwijkingen van de realisatie ten opzichte van vooraf opgestelde doelen (standaarden) meten. Men herkent hier de regelkring, het managementproces dat zijn oorsprong heeft in de cybernetica. Voorbeelden van *Diagnostic Control Systems* zijn budgetsystemen en projectmanagementsystemen. Het gaat bij deze lever steeds om de vraag of de *intended strategy*, het strategische plan wordt gerealiseerd en of bijsturing noodzakelijk is. Het plan zelf staat hierbij niet ter discussie. Dat gebeurt wel bij de vierde *lever: Interactive Control Systems*, waar de nadruk ligt op de strategische onzekerheden. *Interactive control* stelt de intended strategie zelf (het plan) ter discussie en is gericht op de vraag of er aanleidingen zijn om het plan aan te passen. Als dat zo is, dan leidt *interactive control* volgens Simons gaandeweg tot een *emergent strategy*. Het geheel wordt samengevat in figuur 1.

De vierde *lever: Interactive Control Systems* is betrekkelijk uniek in de benadering van Simons. Zoals eerder opgemerkt, is er geen expliciete aandacht voor *interactive control* bij de raamwerken van Anthony en Govindarajan (2007) of Merchant en Van der Stede (2003).

2.2 De claims: wat mag de praktijk verwachten van de LOC?

Simons bespreekt vier positieve effecten die de organisatie mag verwachten bij een succesvolle implementatie van de *Levers of Control*. Als eerste noemt hij het *aanjagen van strategische veranderingen*. Vooral in een situatie van neergang, wordt van de (nieuwe) manager verwacht dat een ommekeer wordt bewerkstelligd. De LOC kunnen hiertoe succesvol worden ingezet via een vijfstappenplan (Simons *et al.*, 2000, p. 314). Allereerst door de lethargie in de organisatie te overwinnen en de inhoud van de nieuwe strategische agenda te communiceren, dit is kenmerkend voor *beliefs* en *boundary systems*. Vervolgens dienen doelen en implementatie bevestigd te worden door een plan. Dit is het ontwerp van het *diagnostic control system* (zie ook figuur 1: *Strategy as "Plan"*), een plan dat versterkt wordt door de inzet van *incentives*. Deze eerste vier stappen dienen naar het oordeel van Simons gezet te worden in de eerste 12 maanden van het proces van herstructurering. Daarna is er ruimte voor *interactive control*: de focus op strategische onzekerheden.

Een tweede effect betreft het *aanjagen van strategische vernieuwing*. In de visie van Simons kan succes uit het verleden leiden tot weerstand tegen verandering. Deze weerstand kan doorbroken worden door een soortgelijke inzet van de LOC als bij de hierboven besproken noodzaak tot verandering. De (nieuwe) manager kan bij de eerste stappen een gevoel van noodzaak laten ontstaan door gebruik van benchmarking met leidende organisaties in dezelfde bedrijfstak. Top-down communicatie kan plaatsvinden door presentatie van de aangepaste doelen. Afdelingsmanagers kunnen het doelstellingenproces gebruiken om de bottom-up aangeleverde plannen en initiatieven te reviewen en herzien. Dit proces kan worden gebruikt om aan de ondergeschikten de nieuwe agenda duidelijk te maken (Simons, 2000, p. 314 e.v.).

Het derde effect hangt samen met de eerdere twee: *focus op strategische onzekerheden*. De manager zal, nadat de nieuwe agenda in gebruik is genomen, de focus van de hele organisatie willen richten op strategische onzekerheden met betrekking tot de nieuwe strategie. Meerdere control systems kunnen voor dit doel interactief worden gemaakt. Denk hierbij aan bijvoorbeeld een budgetstelsel, maar ook andere systemen als een logistiek planningsstelsel, of een *Customer Relations Management* (CRM) systeem kunnen voor dit doel worden gebruikt. Dergelijke systemen, maar nu dus interactief ingezet, worden gebruikt om veranderingen in competitieve dynamiek te monitoren en nieuwe ontwikkelingen te communiceren (terug) naar het senior management. De interactieve control systems zullen managers ondersteunen bij het gidsen, bij het vestigen van de aandacht en bij het voeren van overleg over de nieuwe ontwikkeling, waardoor creatieve experimenten kunnen plaatsvinden in een samenwerkingspa-

troon van acties die het antwoord vormen op opkomende bedreigingen of kansen (Simons *et al.*, 2000, p. 316). Zie ook figuur 1: *Patterns in Action*.

Tot slot bieden de LOC steun bij de onvermijdelijke *spanningen* die ontstaan bij de realisatie van de strategie en bijbehorende winstdoelstelling. Denk hierbij aan spanningen tussen winst, groei, en beheersingsmaatregelen, tussen geplande en ongeplande strategieën, tussen ongelimiteerde kansen en beperkte aandacht van het management, en tussen eigenbelang en het verlangen om bij te dragen. Gebruik van de levers of control is volgens Simons van nut om te inspireren, om bij te kunnen dragen aan de ondernemingsdoelstellingen, om het gebied af te bakenen ten behoeve van experimenten, om het uitvoeren van de dagelijkse strategie te coördineren en te monitoren, en om het zoeken naar de strategie voor de toekomst te stimuleren.

3 Kritiek op de Levers of Control

De LOC is zonder meer een invloedrijk raamwerk gebleken in de afgelopen twintig jaar. Niettemin is er ook sprake van kritiek. Deze valt ruwweg onder te verdelen in kritiek op (de interne consistentie van) de LOC zelf (paragraaf 3.1) en kritiek op de inzetbaarheid van de LOC (paragraaf 3.2).

3.1 Inhoudelijke kritiek

De inhoudelijke kritiek heeft vooral betrekking op de gehanteerde terminologie, de nadere definiëring, en de invulling van de *levers*.

Kritiek op de terminologie

Tessier en Otley (2012) constateren onduidelijkheid door het gebruik van de termen "positief" en "negatief" en het eerder genoemde verband met Yin en Yang. Zij stellen voor om door hantering van de termen "*Enabling*" en "*Constraining*" de duale rol van beheersing te beschrijven. Een organisatie wil door beheersingsmaatregelen bepaalde acties gedaan krijgen ("doe dit") terwijl andere acties moet worden voorkomen ("doe dat niet"). Beide typen maatregelen zijn van positieve waarde omdat ze bijdragen aan beheersing; het is dus verwarrend om in dit verband ook het woord negatief te gebruiken, dit betreft immers impliciet een pejoratief waardeoordeel.

Vaag onderscheid tussen Interactive en Diagnostic Control Systems

Tessier en Otley (2012) zijn van mening dat diagnostische controls en interactieve controls niet als separate systemen kunnen worden gezien, maar dat de aard ervan bepaald wordt door *het gebruik*. Deze opmerking is in lijn met Anthony en Govindarajan (2001) die stellen dat wanneer strategische onzekerheden substantieel worden, een groter deel van de management control systems interactief moet worden ingezet, waardoor de interactieve control niet als een

uniek systeem wordt beschouwd, maar meer als een diagnostisch systeem dat interactief wordt gebruikt (zie ook Van Veen-Dirks & Wijn, 2002). Pavlovska en Kuzmina-Merlino (2013) geven echter ter verdediging aan dat Simons vaak zelf zou hebben benadrukt dat het enige verschil tussen diagnostische control en interactieve control zou liggen *in het gebruik* en niet in de aard van het systeem.

Beperkte visie op Beliefs Systems

De LOC onderscheidt zich van het raamwerk van Anthony en Govindarajan (2007) door de expliciete aandacht voor *soft controls* bij de invulling van de *Belief Systems*. Dit wordt weliswaar erkend door Collier, maar deze auteur mist bij deze lever belangrijke *controls* als groepsnormen, socialisatie, en cultuur (Collier, 2005). Als verklaring voor deze beperkte visie van Simons, wordt opgemerkt dat dit komt omdat hij bij de invulling van de *Belief Systems* de nadruk legt op *geformaliseerde* elementen als missie- visie-, en credodocumenten en niet op de (nog) niet geformaliseerde elementen, zie ook Chua en Mahama (2007).

Beperkte visie op Boundary Systems

Otley (2003) noemt de boundary systems “elementen die de grenzen van de autoriteit en beslissingsmacht van de manager beperken”. Dit kan van groot belang zijn in het hele proces van risicomangement. Het maakt het echter ook voor managers onmogelijk om buiten die grenzen acties te ondernemen die in de werkelijkheid noodzakelijk en nuttig kunnen zijn. Simons biedt hiervoor geen oplossing. Tessier en Otley (2012) merken op dat Simons “*Strategic*” en “*Business Conduct*” boundaries onderscheidt bij de bespreking van de tweede lever *Boundary Systems*. Dit onderscheid nemen Tessier en Otley op in hun model en zij beargumenteren dat daarnaast de toevoeging van “*Social*” en “*Technical*” boundaries noodzakelijk is. Het is volgens deze auteurs dus noodzakelijk om vier typen *boundary systems* te onderscheiden.

3.2 Kritiek op de inzetbaarheid van LOC

De kritiek op de inzetbaarheid heeft betrekking op de vraag of de claims die Simons toedicht aan de LOC, wel (in alle omstandigheden) behaald kunnen worden.

Niet geschikt voor wereldwijd gebruik

Ferreira (2002) stelt dat bij internationaal opererende organisaties de mogelijkheid bestaat dat de invulling van *Beliefs* en *Boundary Systems* lokaal erg afwijkend is en zelfs buiten het domein van de moedermaatschappij kan vallen. Er is dus in dit type organisaties geen sprake van een *one size fits all* invulling van de LOC. Simons besteedt geen aandacht aan de vraag of in deze omstandigheden ruimte is voor bijvoorbeeld meerdere LOC-systemen binnen één organisatie. Ter verdedi-

ging van Simons kan men opmerken dat hij nooit expliciet gewag heeft gemaakt van een geschiktheid voor wereldwijd gebruik.

Kritiek op het aantal managementniveaus

Het (beperkte) aantal managementniveaus waarop Simons zich richt vormt een tweede probleem als het gaat om de toepassing van de LOC. Berry, Coad, Harris, Otley en Stringer (2008) merken op dat de LOC zijn ontwikkeld voor het seniormanagementniveau. Ferreira en Otley (2009) stellen zelfs dat de LOC uitsluitend zijn gericht op het topmanagement. Dit beperkt uiteraard de inzetbaarheid. Maar, dit punt wordt enigszins gerelativeerd door Pavlovska en Kuzmina-Merlino (2013). Zij merken op dat Simons wel degelijk de belangrijke rol van het middle management onderstreept, maar dat hij (helaas) geen motivatie- en gedragspatronen bespreekt met betrekking tot deze managementlaag. Voor de ontwikkeling van management control-systemen zouden concepten en systemen moeten worden ontwikkeld die het orkestreren van horizontale en verticale relaties mogelijk maken.

Beperkte visie op belonen

Bij het aanjagen van strategische verandering en vernieuwing vertrouwt Simons in hoge mate op de inzet van *incentives*. Hij legt daarbij geen verband naar het onderwerp strategisch belonen (Rosanas & Velilla, 2005) en heeft weinig oog voor de negatieve effecten die samenhangen met prestatiebeloning, denk hierbij aan effecten als performativiteit. Tessier en Otley (2012) suggereren dat naast beloning voor performance, het raamwerk ook ruimte zou moeten bieden aan beloning bij compliance.

Weinig bewijs voor ondersteuning van de lerende organisatie

Simons suggereert dat met name het interactieve karakter van de LOC bijdraagt aan *organisational learning*. Dit verband wordt betwijfeld door Widener (2007). Ook blijken (interactieve inzet van de) LOC niet geassocieerd met *strategic learning*, validatie en het gebruik van causaliteit in *Performance Measurement Systems* (PMS), aldus Cuganesan en Donovan (2011). Verder is opvallend dat er in deze studies geen belangrijke positieve relatie is gevonden tussen de interactieve LOC en het gebruik van PMS voor het nemen van strategische beslissingen en/of het valideren van de strategie. Dit is beslist in tegenstelling tot Simons' verwachtingen over het gebruik van vooral interactieve controls.

4 Oplossingsrichtingen: hoe nu verder?

In paragraaf 3 werd een onderscheid gemaakt tussen inhoudelijke kritiek en kritiek met betrekking tot de inzetbaarheid van de *Lever of Control* (LOC). De inhoudelijke kritiek betrof vooral de terminologie en de beperkte invulling van de levers. Deze kritiek vormt voor

diverse auteurs een aanleiding om de LOC per lever nader in te vullen en om het model zelf uit te breiden. Met betrekking tot de terminologie, zal het niet verbazen dat auteurs als Tessier en Otley (2012) pleiten voor het weglaten van de positieve en negatieve waardeoordelen die Simons hanteert in de LOC. De termen positief en negatief kunnen inderdaad verwarrend werken. *Beliefs* en *Boundaries* lijken begrippen die niet zozeer aan een kwalificatie van 'goed' of 'slecht' zijn verbonden. Het voorstel van Tessier en Otley (2012) om de termen 'enabling' en 'constraining' te gebruiken lijkt een verduidelijkende stap.

Als het gaat om een nadere invulling van de levers, dan wordt veel aandacht besteed aan (het spanningsveld tussen) *diagnostic* en *interactive control*. Ferreira en Otley (2009) stellen voor dit laatste concept in twee componenten te splitsen: '*Interactive use of controls*' en '*Strategic Validity Controls*', deze laatste controls volgen 'het adequaat' zijn van de strategie. Bij interactieve controls pleiten Bisbe et al. (2007, in Tessier & Otley, 2012) voor een meeromvattende definitie waarin de volgende componenten worden opgenomen: het intensief gebruik bij het topmanagement, de mondelinge communicatie, de focus op strategische onzekerheden en de non-'invasive' managementstijl.

De beperkte invulling van de *Beliefs Systems* zou volgens sommige auteurs opgelost kunnen worden door *Social Control* toe te voegen aan deze lever. *Social control* vertegenwoordigt een informeel besturingselement, een mechanisme op basis van de heersende sociale perspectieven en patronen van inter-persoonlijke interacties (Florez et al., 2012). Ook de *Boundary Systems* zouden volgens sommige auteurs uitgebreid moeten worden. Simons beschrijft twee soorten *boundary controls*, '*Strategie*' en '*Business Conduct Boundaries*'. Dit onderscheid nemen Tessier en Otley (2012) op in hun model. Daarnaast vinden zij, zoals eerder gezegd, dat binnen *boundary* twee typen controls een rol spelen, '*Social*' en '*Technical*' controls.

Met betrekking tot de toepasbaarheid van de LOC, werd in paragraaf 3 opgemerkt dat de LOC zich (uitsluitend) richt op het topmanagement. Het zijn wederom Tessier en Otley (2012) die om deze reden een uitbreiding van het model voorstellen met een viertal control systemen, te weten *Operational Boundary*, *Strategic Boundary*, *Organizational Performance*, en *Strategic Performance*. Marginson (2002) heeft onderzoek gedaan naar de werking van de processen op middenmanagementniveau ten opzichte van de ontwikkeling van nieuwe ideeën en initiatieven. Vooral *beliefs systems* beïnvloeden het initiatief en zetten aan tot beslissingen. Naast belonen bij performance en bestraffen bij non-performance of non compliance, stellen Tessier en Otley (2012) voor om ook te belonen bij compliance. Verdere nuanceringen met betrekking tot belonen zijn niet gevonden.

Een aantal kritiekpunten uit paragraaf 3 is nog steeds onderwerp van discussie. Dit geldt met name voor het verband tussen *interactive control* en *organizational learning*. Wat betreft het probleem voor het wereldwijd gebruik van LOC zijn in de literatuur geen suggesties gevonden.

5 Afsluitende opmerkingen

Robert Simons heeft met zijn *Levers of Control* zonder meer een invloedrijk concept geïntroduceerd in 1995. Dat blijkt niet alleen uit de topositie die het model inneemt in het onderwijs (zie het onderzoek van Strauß & Zecher, 2013), maar ook uit de publicaties die vakgenoten sindsdien aan het model hebben gewijd. In de bovenstaande bespreking is vooral aandacht besteed aan de kritiek. Het is goed hier op te merken dat er naast (opbouwende) kritiek ook veel waardering is voor Simons' pionierswerk. Die waardering blijkt ook uit het feit dat er geen artikelen werden aangetroffen die het model zonder meer afwijzen.

Dit artikel heeft laten zien dat de opbouwende kritiek zich richt op (1) het nader invullen van de *levers* en (2) het uitbreiden van het model. Beide oplossingsrichtingen brengen ook nadelen met zich mee. Zo kan het verder uitdiepen van één *lever* ertoe leiden dat men het noodzakelijke overzicht verliest en er een gefragmenteerd beeld met betrekking tot management control ontstaat. Hiertegen is de laatste jaren vooral gewaarschuwd vanuit de *Management Control Packages* literatuur, zie bijvoorbeeld Van der Kolk (2015).

Het uitbreiden van het model brengt het risico met zich mee dat de relatieve eenvoud verdwijnt en men door een overmaat aan detaillering het overzicht verliest. Dit risico is niet denkbeeldig als men kijkt naar de bijdrage van bijvoorbeeld Ferreira en Otley (2009) die een *extending model* presenteren dat gebaseerd is op de LOC. De auteurs voegen niet minder dan 12 aandachtsgebieden ("*questions*") toe. Zie in dit verband ook de bovengenoemde ideeën van Tessier en Otley (2012).

Het unieke van de LOC is *interactive control*. Dit element is niet herkenbaar in andere populaire Management Control-frameworks als bijvoorbeeld Anthony en Govindarajan (2007), of Merchant en Van der Stede (2003). Tegelijk moeten we vaststellen dat veel auteurs moeite hebben met de (praktische) invulling van *interactive control* en de bijdrage ervan als het gaat om *organisational learning*. Hier is zeker ruimte voor verder onderzoek. ■

Wim M. Koekoek MBA EMFC studeerde in 2016 af als Executive Master of Finance and Control aan TIAS School for Business and Society, Tilburg University.

Prof. dr. ir. Michael H. Corbey is hoogleraar Management Accounting and Control en Academic Director van de TIAS opleiding tot Executive Master of Finance and Control (Register Controller) die TIAS aanbiedt in zowel Tilburg als in Utrecht, www.tias.edu.

Literatuur

- Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*, 12th Ed., Irwin:McGrawHill
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1): 2-20.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8): 709-737.
- Cuganesan, S., & Donovan, J. (2011). Investigating the links between management control approaches and performance measurement systems. *Advances in Management Accounting*, 19, 173-204.
- Chua, W.F., & Mahama, H. (2007). The effect of network ties on accounting controls in a supply alliance: Field study evidence. *Contemporary Accounting Research*, 24(1): 47-86.
- Collier, P.M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3): 321-339.
- Ferreira, A., (2002). Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal. PhD Thesis. Department of Accounting and Finance Lancaster University.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4): 263-282.
- Florez, R., Ramon, J.M., Velez, M., Concepcion Alvarez-Dardet, M., Araujo, P., & Sanchez, J.M. (2012). The role of management control systems on inter-organisational efficiency: An analysis of export performance. In A. Davila, M.J. Epstein & J-F. Manzoni (2012). *Performance measurement and management control: Global issues* (pp. 195-222). Emerald Group Publishing Limited.
- Henri, J.F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6): 529-558.
- Kolk, B. van der (2015). Management control packages: een inleiding en onderzoeksinstrument. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 88(5): pp. 174-179.
- Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy. *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2.
- Malmi, T., & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4): 287-300.
- Marginson, D.E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle management levels: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*, 23(11): 1019-1031.
- Merchant, K.A., & Van der Stede, W.A. (2003). *Management Control Systems. Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Prentice-Hall.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, 35(4): 309-326.
- Pavlovska, O., & Kuzmina-Merlino, I. (2013). Evolution of management controlling framework: Literature review. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 99, 1044-1053.
- Rosanas, J. M., & Velilla, M. (2005). The ethics of management control systems: Developing technical and moral values. *Journal of Business Ethics*, 57(1): 83-96.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press, USA.
- Simons, R., Dávila, A., & Kaplan, R.S. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy: Text & cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, 23(4): 233-268.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, 23(3): 171-185.
- Veen-Dirks, P. van, & Wijn, M. (2002). Strategic control: meshing critical success factors with the balanced scorecard. *Long Range Planning*, 35(4): 407-427.
- Widener, S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7): 757-788.

Bijlage 1: Achtergronden met betrekking tot de literatuurselectie

De zoekacties naar geschikte literatuur zijn in het najaar van 2015 gestart in *Web of Science*. Binnen *Web of Science* zijn drie databases samengevoegd: de *SCI Science Citation Index* (onder andere natuur- en technische wetenschappen vanaf 1945 - heden), *Social Sciences Citation Index* (sociale wetenschappen, psychologie en bedrijfskunde vanaf 1956 - heden) en *Arts & Humanities Citation Index* (1975 - heden). De volgende zoektermen werden gehanteerd: geciteerde auteur: Simons r* AND geciteerd werk: 'levers of control' AND jaar citaat 1995 AND taal Engels AND type 'article' (laatste search 21 december 2015). Dit leverde een resultaat van 94 artikelen en diende als basis. Om de betrouwbaarheid te vergroten is daarnaast een andere zoekmachine ingezet. *ScienceDirect* leverde met de zoektermen: 'levers of control' en 'simons' voor de jaren vanaf 1992 in de directories *Management Accounting and Research*, *Accounting, Organization & Society* en *Journal of Economic Behavior & Organization* 83 artikelen.

Nader onderzoek leerde dat een groot aantal van deze artikelen niet bruikbaar was voor het onderhavige onderzoek. Dit wegens het ontbreken van enige kritiek op de LOC. Zie tabel 1 voor het overzicht van gebruikte databases en zoekresultaten. Uiteindelijk zijn 15 artikelen uit de periode 1995-2015 geselecteerd.

Tabel 1 Databases en zoekresultaten

Database	Aantal searches	Aantal gevonden artikelen	Geschikte artikelen
Web of Science search for articles	2	94	5
ScienceDirect search for articles	1	83	3
Via literatuurlijsten en Google Scholar gezochte artikelen	4	7	7
Totaal			15