

Relaties tussen management control-elementen: Is de koppelingstheorie bruikbaar?

Berend van der Kolk

SAMENVATTING De accounting-literatuur heeft steeds meer aandacht voor relaties tussen management control-elementen. Tegelijk is men op zoek naar theorieën om deze relaties beter te kunnen begrijpen. Dit artikel evalueert of de koppelingstheorie geschikt is om relaties tussen management control-elementen te bestuderen en zo ja, in welke situaties.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Inzichten uit dit artikel kunnen in de praktijk helpen om een betere relatie tussen management control-elementen aan te brengen die kan bijdragen aan een betere implementatie van de strategie.

1 Inleiding

Om als organisatie succesvol te zijn is niet alleen het hebben van een goede strategie van groot belang, maar ook het juist implementeren ervan. Management control wordt gebruikt om de strategie van een organisatie te implementeren en de medewerkers te helpen om te handelen in lijn met die strategie (Merchant & Van der Stede, 2007; Anthony & Govindarajan, 1998; Zimmerman, 2000). Verschillende management control-elementen¹ kunnen worden gebruikt om dit te bewerkstelligen: regels, prestatieingen, procedures, maar ook organisatiecultuur en training kunnen worden ingezet als 'management control-elementen'. In de literatuur over de effectiviteit van management control wordt in toenemende mate het belang benadrukt van de studie van deze elementen als een pakket, een 'management control package' (Kruis, 2008; Malmi & Brown, 2008; Grabner & Moers, 2013). Deze 'package'-benadering is van belang omdat de effectiviteit van management control-elementen vaak afhangt van de aanwezigheid en intensiteit van andere management control-elementen (Van der Kolk, 2015). De effectiviteit van een prestatie-meetsysteem kan bijvoorbeeld afhangen van de normen en waarden die heersen in een organisatie (zie b.v. Verbeeten & Speklé, 2015). Relaties tussen verschillende management control-elementen vormen een belangrijke richting voor toekomstig onderzoek (Malmi & Brown, 2008) en de selectie van

een geschikte theorie om deze relaties te analyseren is daarbij van groot belang.

Dit artikel verkent of de koppelingstheorie² kan bijdragen om relaties tussen management control-elementen beter te begrijpen. De volgende paragraaf bevat een korte inleiding op management control en strategie, waarna in de derde paragraaf de koppelingstheorie wordt geïntroduceerd. In de vierde paragraaf wordt een relatie tussen twee management control-elementen in een gemeentelijke organisatie geanalyseerd aan de hand van de koppelingstheorie. De vijfde paragraaf evalueert het gebruik van de koppelingstheorie om relaties tussen management control-elementen te bestuderen en in de laatste paragraaf volgen conclusies en suggesties voor verder onderzoek.

2 Strategie en management control

Management control kan worden gezien als belangrijk hulpmiddel bij de operationalisatie van de strategie van een organisatie en verschillende management control-elementen kunnen zich richten op verschillende onderdelen van de strategie. De implementatie van de strategie door management control is van wezenlijk belang, of in de woorden van Robert Simons: "Een verstandige manager weet dat control de basis is van elk gezond bedrijf".³ Het verband tussen strategie en management control is door enkele populaire initiatieven, zoals de Balanced Scorecard en het INK (Instituut Nederlandse Kwaliteit) model, naar voren gebracht. Een blik op de prestatie-indicatoren in een INK-model of Balanced Scorecard kan bijvoorbeeld – mits deze gegedgen in elkaar steekt – een goede indruk geven van de strategie die wordt uitgevoerd en of de gestelde doelen behaald worden.

Hoewel onderzoek naar het effect van het hebben van een bepaald management control-element, bijvoorbeeld de Balanced Scorecard, een globaal beeld kan geven van de effectiviteit ervan, zijn er veel beperkingen verbonden aan dergelijk onderzoek. Veel hangt namelijk af van de mate waarin een dergelijk systeem geïntegreerd of gekoppeld is binnen een organisatie. Daarnaast is het maar zeer de vraag of datgene wat in

organisatie A verstaan wordt onder een Balanced Scorecard hetzelfde is als in organisatie B. Yu et al. (2008) vonden bijvoorbeeld op basis van vragenlijstonderzoek in Australië dat veel organisaties die zeiden een Balanced Scorecard te gebruiken, eigenlijk iets gebruikten wat er op leek maar lang niet alle karakteristieken had van een Balanced Scorecard. Daarnaast stelden Yu et al. (2008) – en dat is met name van belang voor deze bijdrage – dat de mate waarin de Balanced Scorecard *geïntegreerd* was in een onderneming van groot belang is voor de effectiviteit ervan. Dus niet alleen het *hebben* van een specifiek management control-element is van belang, ook de mate waarin deze *verbonden* is met andere management control-elementen bepaalt de effectiviteit ervan.

De relaties tussen management control-elementen zijn van belang voor een beter begrip van hun werking. Dit wordt steeds vaker onderkend in de accounting-literatuur en heeft de laatste jaren aan terrein gewonnen onder de noemer ‘management control packages’ (Bedford & Malmi, 2015; O’Grady & Akroyd, 2016). Binnen de ‘package’-literatuur kunnen twee stromingen worden aangeduid: een stroming die zich richt op de configuraties van verzamelingen management control-elementen die gebruikt worden (zie bijvoorbeeld O’Grady & Akroyd, 2016; Sandelin, 2008) en een stroming die zich met name richt op de relaties tussen de management control-elementen (zie bijvoorbeeld Friis, Hansen & Vamosi, 2015; Van der Kolk & Schokker, 2016). Deze bijdrage past in de tweede stroming door te evalueren of het gebruik van de koppelingstheorie een vruchtbare weg is om relaties tussen management control-elementen te analyseren.

3 De koppelingstheorie

De koppelingstheorie deed haar intrede in het management control-onderzoek vooral via de notie van *losse koppeling* (loose coupling). Deze notie betekent dat twee elementen – bijvoorbeeld organisatieonderdelen – wel op elkaar reageren, maar tegelijk ook erg verschillend zijn (Weick, 1976; Orton & Weick, 1990). De schijnbare tegenstelling – ‘gekoppeld’, maar slechts ‘losjes’ – in de relatie tussen twee elementen bleek een bruikbaar begrip in de organisatietheorie die vaak te maken heeft met paradoxen en tegenstellingen. In een organisatie kan er al snel sprake zijn van spanningen als gevolg van verschillende belangen die gediend (moeten) worden, waarmee kan worden omgegaan door bijvoorbeeld organisatieonderdelen of aansturingselementen ‘losjes’ te koppelen.

Losse koppeling is in het verleden als analytische lens gebruikt voor uiteenlopende analyses waardoor het moeilijk is – en volgens Orton & Weick (1990) zelfs onwenselijk – om een ‘eendimensionale’ definitie te geven voor losse koppeling: “Wanneer onderzoekers puzzels als deze [over complex menselijk gedrag in organisa-

ties] willen oplossen is het essentieel dat het concept van losse koppeling dialectisch blijft in plaats van eendimensionaal” (Orton & Weick, 1990, p. 218).⁴ De auteurs bekritiseren hiermee met name studies die eenvoudig een (meetbare) definitie van losse koppeling gaven en de samenhang hiervan met andere uitkomstvariabelen, zoals effectiviteit, onderzochten. Dit type onderzoek kan volgens hen leiden tot gesimplificeerde uitspraken zoals: “General Motors is ‘losser’ gekoppeld als organisatie dan Ford; Ford maakte meer winst de afgelopen jaren, en daarom is strakke koppeling winstgevender dan losse koppeling” (Orton & Weick, 1990, p. 219). Liever pleiten Orton & Weick (1990) voor een complexe(re) benadering van organisaties door middel van de koppelingstheorie waarbinnen spanningen en paradoxen kunnen blijven bestaan. Beekun & Glick (2001) constateren een decennium later dat hierdoor de koppelingstheorie zowel zeer bruikbaar als ambigu is, en proberen door de introductie van ‘dimensies’ van koppelingen gedeeltelijk de ambiguïteit weg te nemen. Dit leidt tot een gestructureerd begrip van de koppelingstheorie, wat de achtergrond vormt voor Brown’s (2005) opvatting en gebruik ervan.

Brown (2005) past de koppelingstheorie in zijn proefschrift toe om de relaties tussen management control-elementen te onderzoeken. Om dat te doen verdiept hij de door Orton & Weick (1990) geïntroduceerde begrippen andersheid en reactiviteit, mede op basis van de door Beekun & Glick (2001) geïdentificeerde subdimensies. *Andersheid* wordt volgens hem opgebouwd uit verschillen in gerichtheid, onderdelen en tijdsorientatie, terwijl *reactiviteit* tussen twee elementen bestaat uit de subdimensies afhankelijkheid, directheid en sterkte. Om een indruk te krijgen van wat Brown (2005) bedoelt met deze begrippen staan in tabel 1 vragen die gesteld kunnen worden om een relatie tussen twee elementen te onderzoeken.

De dimensies van de koppelingstheorie (andersheid en reactiviteit) kunnen gebruikt worden om een begrip te krijgen van verschillende soorten relaties. Hoewel er voor de hand liggende beperkingen zitten aan een twee-bij-twee-matrix met ‘hoge’ en ‘lage’ reactiviteit en andersheid op elk van de dimensies – de realiteit is veel complexer dan gesuggereerd wordt in een dergelijke tabel – kan een indeling op basis van de twee dimensies theoretisch ons wel iets leren over de verschillende ‘archetypen’ van relaties, die in hun zuivere vorm waarschijnlijk alleen in de theorie voorkomen. De combinatie van de twee dimensies in een twee-bij-twee-matrix levert vier cellen op (zie figuur 1), die hieronder beknopt worden toegelicht.

Losse koppeling. Inhoudelijk kunnen management control-elementen verschillen doordat ze op iets anders gericht zijn. Sommige door het management uitgedragen normen en waarden zijn bijvoorbeeld gericht op

de lange termijn terwijl bepaalde gedetailleerde procedures op de korte termijn 'control'-gericht zijn. Zulke management control-elementen kunnen tegelijk ook 'reactief' zijn: ze kunnen op elkaar reageren – normen en waarden zouden bijvoorbeeld de interpretatie van procedures kunnen beïnvloeden, en tegelijk zou een veelvuldig gebruik van procedures in een organisatie waarschijnlijk op lange termijn de heersende normen en waarden beïnvloeden.

Strakke koppeling. Een strakke koppeling tussen twee management control-elementen bestaat eruit dat die elementen sterk op elkaar reageren en dat de inhoud van dergelijke elementen op elkaar lijkt. Bijvoorbeeld, als men de prestatie metingen op universitair niveau vergelijkt met die op individueel niveau, valt op dat de kwaliteit van wetenschappelijke publicaties voor beiden een belangrijke prestatieparameter is. Inhoudelijk zijn de management control-elementen op deze niveaus sterk gekoppeld: ze hebben een lage 'andersheid'. Naast bovengenoemde opties kan er ook sprake zijn van management control-elementen die *ontkoppeld* zijn (als de elementen inhoudelijk verschillen en elkaar niet of weinig beïnvloeden) of *niet gekoppeld* zijn (als de elementen elkaar niet of weinig beïnvloeden maar er inhoudelijk wel overeenkomsten zijn).

Zowel de twee dimensies als de genoemde subdimensies zijn van belang voor een analyse van een relatie tussen twee management control-elementen. Nu het analytische gereedschap van de koppelingstheorie is geïntroduceerd kan het in de volgende paragraaf gebruikt worden om in meer detail een relatie tussen twee management control-elementen te bestuderen.

Tabel 1 Vragen om de relatie tussen twee management control (MC) elementen te onderzoeken

| Dimensie | Vraag |
|---------------------|--|
| Andersheid | In welke mate zijn de elementen verschillend van elkaar? |
| - Gerichtheid | Op welk control-probleem is het MC-element gericht? |
| - Onderdelen | Welke informatie wordt gebruikt door het MC-element? |
| - Tijdsoriëntatie | Is het MC-element gericht op de tijd voor of na een handeling? |
| Reactiviteit | In welke mate reageren de MC-elementen op elkaar? |
| - Afhankelijkheid | In welke mate zijn de MC-elementen afhankelijk van elkaar? |
| - Directheid | Hoe direct is de relatie tussen de MC-elementen? |
| - Sterkte | Hoe sterk is de relatie tussen de MC-elementen? |

4 Een voorbeeld uit Mooiland

Het doel van dit artikel is om de koppelingstheorie als mogelijke theorie voor de bestudering van relaties tussen management control-elementen te evalueren. In deze paragraaf wordt de theorie gebruikt voor de bespreking van een relatie tussen twee management control-elementen, waarbij data wordt gebruikt uit een recente studie naar het gebruik van management control-elementen bij een middelgrote gemeente in Nederland met ongeveer 100.000 inwoners: 'Mooiland'. De keuze voor deze gemeente is gemaakt om twee redenen. Allereerst is gekozen voor een organisatie in de publieke sector. Omdat management control bijdraagt aan de implementatie van strategie kan dit een gevoelig onderwerp zijn waar in de private sector slechts beperkt over gesproken kan of mag worden: men kan bang zijn voor het vrijgeven van te veel informatie aan onderzoekers en via hen aan eventuele concurrenten.

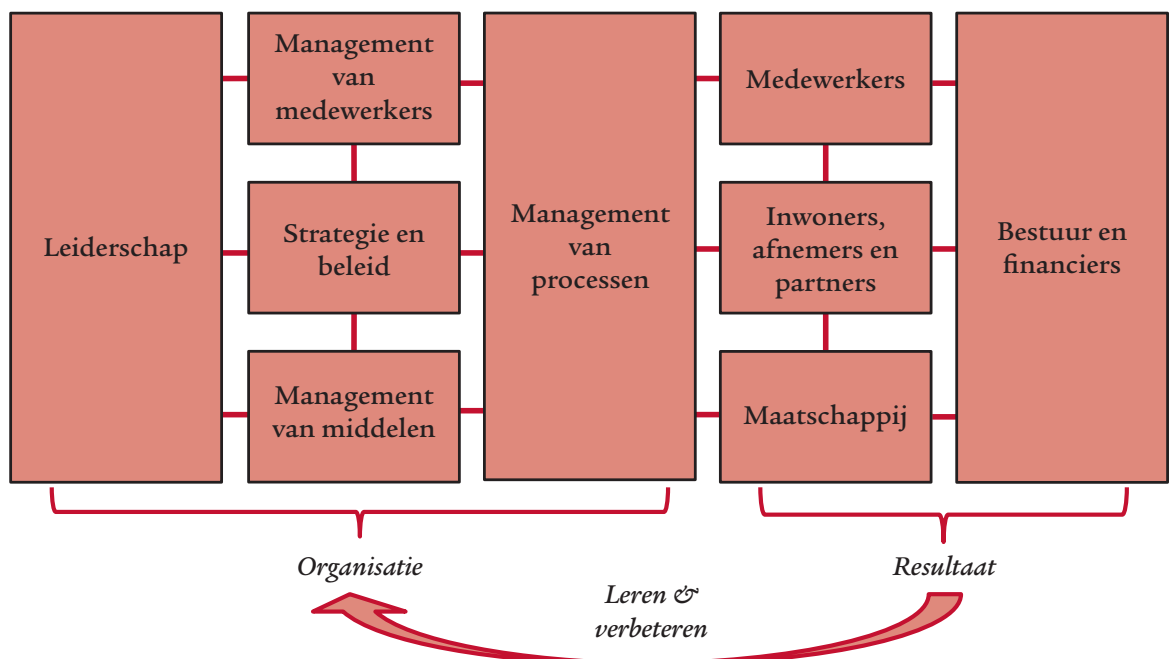
Figuur 1 Een overzicht van de typen koppelingen. Gebaseerd op Brown (2005)

| | | | |
|---|------|---|---------------------|
| | | Reactiviteit <i>Niveau van afhankelijkheid, directheid en sterkte</i> | |
| | | Laag | Hoog |
| Andersheid <i>Vershil in gerichtheid, tijdsoriëntatie en onderdelen</i> | Laag | 'niet gekoppeld' | 'strakke koppeling' |
| | Hoog | 'ontkoppeld' | 'losse koppeling' |

In vergelijking is in gemeentelijke organisaties vaak meer openheid en de mogelijkheid tot een gedetailleerde bestudering en bespreking van management control en strategie. Ten tweede, de gemeentelijke organisatie van Mooiland heeft een omvang van 1200 medewerkers, verdeeld over 15 verschillende afdelingen. In een grote organisatie als deze is het waarschijnlijk dat management control-elementen goed gedocumenteerd zijn en dergelijke schriftelijke informatie kan worden gebruikt om het beeld dat uit de interviews ontstaat te toetsen.

Deze bijdrage richt zich met name op de afdeling ‘Openbare Ruimte’ die verantwoordelijk is voor het onderhoud van de publieke ruimten in de gemeente Mooiland. Het grootste gedeelte van het takenpakket van deze gemeente bestaat uit het onderhouden van groenvoorzieningen, speeltuinen en riolen. In het kader van dit onderzoek werden 13 interviews met medewerkers en managers op diverse niveaus afgenomen en werden vragen gesteld over het gebruik van management control-elementen binnen de gemeente Mooiland en de afdeling Openbare Ruimte. Allereerst werden de gebruikte management control-elementen geïnventariseerd aan de hand van vragen afgeleid uit het object-van-control-raamwerk van Merchant en Van der Stede (2007). Na deze ‘identificatie’ van management control-elementen werden vervolgvragen gesteld over de verbanden tussen de geïdentificeerde vormen van management control in Mooiland. Deze paragraaf gaat verder met de bespreking en analyse van een relatie tussen twee specifieke management control-elementen in de gemeente Mooiland.

Figuur 2 Schematische weergave INK-model



4.1 Voorbeeld Mooiland

In dit voorbeeld wordt de koppeling tussen het INK-model⁶ (zie figuur 2) op gemeentelijk niveau en het INK-model op afdelingsniveau besproken aan de hand van de door Brown (2005) geïdentificeerde dimensies van de koppelingstheorie. Voor het analyseren van deze twee management control-elementen is gekozen omdat deze een centrale rol vervulden bij de operationalisatie van de strategie van de gemeente en omdat over beide management control-elementen veel informatie beschikbaar was, wat een gedetailleerde analyse mogelijk maakte. Het doel van deze paragraaf is om te illustreren hoe een analyse met behulp van de koppelingstheorie uitgevoerd en beschreven kan worden.

Het INK-model werd in 2002 in Mooiland geïntroduceerd door de gemeentesecretaris en kan sindsdien rekenen op een breed draagvlak, zo bleek tijdens de gehouden interviews en observaties. In de basis bestaat het INK-model uit negen dimensies (zie figuur 2), waarvan de linker vijf kunnen worden gezien als faciliterende factoren die de resultaten (de rechter vier) mogelijk maken. Elk van de dimensies bevat een groot aantal indicatoren, waarbij een stoplicht-kleur aangeeft hoe de indicator ‘scoort’ (‘loopt volgens plan’, ‘heeft aandacht nodig’ of ‘heeft op korte termijn aandacht nodig’).

De financieel controller van Mooiland stelt in een interview:

“[Het gemeentelijke INK-model] is steeds de houvast geweest om door te ontwikkelen. Dat doet [de gemeentesecretaris] natuurlijk niet alleen, daar heeft die zijn mensen voor om te ondersteunen in de uitwerking. Voor dat afdelingsjaarplan, die A3 daar [het INK-model op afde-

lingsniveau], ben ik zelf een belangrijke trekker geweest, om dat neer te zetten. Maar ook niet alleen, ook met mensen die mij daarin ondersteunen. Er zit wel degelijk vanaf 2002 tot nu een doorgaande lijn in: het past logisch in datgene waar we mee bezig zijn.”

Het INK-model op gemeentelijk niveau (management control-element 1) werd geïntroduceerd in Mooiland in 2002 door de gemeentesecretaris. Het doel van het INK-model was voornamelijk ‘duidelijkheid bieden’, aangezien Mooiland daarvoor door een bestuurlijk moeilijke periode ging. Het INK-model kon, zo werd gesteld, bijdragen aan een beter begrip van wat verwacht werd van de organisatie en – daaruit voortvloeiend – de managers en medewerkers. Het gemeentelijke INK-model wordt jaarlijks bijgesteld door de directie en wordt gezien als een bruikbaar richtsnoer om de strategie van Mooiland uit te voeren. Indicatoren in dit INK-model zijn bondig opgeschreven maar tegelijk ook vaak algemeen. Enkele categorieën en voorbeelden van indicatoren zijn: Leiderschap (‘Sturing op houding en commitment’), Strategie en beleid (‘Waardering college meten’), Medewerkers (‘Medewerkers ervaren dat zij in voldoende mate inzetbaar en flexibel zijn’) en Bestuur en financiers (‘Eind 2014 zijn de vastgestelde bezuinigingen tot en met 2014 voor 100% gerealiseerd’).

Het INK-model op afdelingsniveau (management control-element 2) werd als management control-element in gebruik genomen vlak na de introductie van het INK-model op gemeentelijk niveau. Ieder jaar wordt dit INK-model (op de afdeling bekend als het ‘A3-model’, omdat het kleingeletterde model exact op een A3-tje past) aangepast aan de uitdagingen van dat jaar in een gesprek tussen de afdelingsmanager en het hoofd van het directieteam. Een startpunt voor dit INK-model vormt het gemeentelijke INK-model en de mate waarin de gestelde doelen in het model van vorig jaar behaald waren. De indicatoren op dit INK-model zijn gedetailleerder en bevatten niet zelden verwijzingen naar concrete taken die het komende jaar door de afdeling gerealiseerd moeten worden. Voorbeelden van indicatoren op het INK-model zijn: Leiderschap (‘Ontwikkeling eigen professionaliteit (houding en gedrag richting klantgericht handelen) en duidelijke afspraken communiceren wat de afdeling wil bereiken’), Strategie en beleid (‘Ontwikkelen meetmethode voor waardering [specifieke] samenwerking’), Medewerkers (‘Verzuimpercentage < dan 7,5 % en meldingsfrequentie < 1,5’) en Bestuur en financiers (‘Goede afstemming College en ambtelijke organisatie over resultaten en verwachtingen’).

4.2 Analyse

Aan de hand van de koppelingstheorie wordt in deze paragraaf door een korte bespreking van zes subdimen-

sies bepaald om welk type koppeling het gaat. Een beoordeling van een relatie tussen twee elementen zoals ‘lage’ of ‘hoge’ overlap kan analytisch erg bruikbaar zijn, al is een dergelijke beoordeling altijd tot op zekere hoogte subjectief en doet een dergelijke kwalificatie slechts in beperkte mate recht aan de complexiteit van de werkelijke relaties tussen elementen⁵.

Andersheid bestaat volgens Brown (2005) uit verschillen in gerichtheid, onderdelen en tijdsoriëntatie. Hieronder worden deze drie subdimensies besproken voor de twee management control-elementen.

Gerichtheid. Management control-element 1 is gericht op de control van de hele gemeentelijke organisatie van Mooiland, terwijl management control-element 2 specifiek gericht is op de afdeling Openbare Ruimte. Het control-probleem van het eerste element omvat alle afdelingen en managers in de organisatie, terwijl het tweede element zich met name richt op de vertaling naar uitvoerende medewerkers. Tegelijkertijd is het wel zo dat beide elementen een brede set aan indicatoren bevatten die zich zowel op processen, mensen als strategie en visie richten. Het verschil in gerichtheid tussen de twee management control-elementen kan daarom worden geïnterpreteerd als ‘gemiddeld’.

Onderdelen. Beide elementen bestaan uit dezelfde negen dimensies, echter zijn de prestatie-indicatoren in element 2 verder gespecificeerd voor de afdeling. De ‘componenten’ van het INK-model zijn dus in grote lijnen wel gelijk, maar de daadwerkelijke indicatoren – de ‘microcomponenten’ – zijn wel degelijk verschillend voor de twee elementen, daarom kan dit worden geïnterpreteerd als een ‘gemiddeld’ verschil.

Tijdsoriëntatie. Beide INK-modellen worden zowel gebruikt als planninginstrument (ex ante) en als controle-instrument (ex post). De gemeente en de afdeling Openbare Ruimte gebruiken het A3-model aan het begin van een jaar als een oriëntatie op het werk dat in dat jaar verzet moet worden, en na afloop van een jaar als een middel om te evalueren in hoeverre de gestelde doelen zijn behaald. Het verschil in tijdsoriëntatie tussen de twee management control-elementen is dus erg klein.

De algehele ‘andersheid’ van de twee management control-elementen kan worden beoordeeld als ‘laag/gemiddeld’, gegeven het feit dat de afzonderlijke subdimensies over de verschillen als ‘gemiddeld’ en ‘klein’ werden beoordeeld.

Reactiviteit bestaat volgens Brown (2005) uit de subdimensies afhankelijkheid, directheid en sterkte. Hieronder wordt de relatie tussen de twee management control-elementen geanalyseerd aan de hand van deze subdimensies.

Afhankelijkheid. Het INK-model van de afdeling Openbare Ruimte is sterk afhankelijk van het INK-model op gemeentelijk niveau. Op zijn beurt is het INK-model op gemeentelijk niveau weer afhankelijk van het INK-

model op afdelingsniveau, omdat die de input verschaft met betrekking tot het behalen van specifieke doelen. De afhankelijkheid tussen deze twee elementen kan beoordeeld worden als 'hoog'.

Directheid. De relatie tussen de beide elementen is direct aangezien bij de jaarlijkse herziening van de INK-modellen op afdelingsniveau eerst wordt afgewacht wat het nieuwe model op gemeentelijk niveau zal zijn. Na een vertaling naar de specifieke afdeling kunnen sommige indicatoren direct worden opgenomen in het afdelings-INK-model, hoewel dat niet betekent dat er geen afdelings specifieke doelen zijn die als zodanig niet direct zijn te herleiden uit het organisatiebrede INK-model. De directheid van de koppeling is daarmee gemiddeld/hoog te noemen.

Sterkte. De afdelingen hebben tot op zekere hoogte zelf invloed op hoe zij hun INK-model invullen, al zijn er duidelijke kaders op basis van het organisatiebrede INK-model waarbinnen het geheel geplaatst dient te worden. Tijdens het gesprek van de afdelingsmanager met het hoofd van het directieteam wordt een vertaling gemaakt van de indicatoren van het organisatiebrede INK-model voor de afdeling. Over het algemeen is de band tussen de twee management control-elementen aan te merken als zeer sterk.

Gezien de evaluatie van de subdimensies van 'reactiviteit', kan de totale reactiviteit als 'hoog' worden aangemerkt voor de twee management control-elementen.

4.3 Betekenis

De conclusie die getrokken kan worden op basis van bovenstaande analyse is dat de relatie tussen het INK-model op gemeentelijk niveau en het INK-model op afdelingsniveau gezien kan worden als een 'strakke koppeling' (zie tabel 2). De twee management control-elementen verschillen inhoudelijk een beetje van elkaar en hebben een sterke invloed op elkaar. Voor de implementatie van strategie via management control-ele-

menten is een dergelijke strakke koppeling – los van de relaties van de bestudeerde elementen met de resterende elementen in een management control package – van belang. Strakke koppelingen tussen effectieve management control-elementen kunnen, mits goed gebruikt, ervoor zorgen dat het hogere management via de INK-modellen de koers kan uitzetten en via de strakke koppelingen met andere management control-elementen voldoende 'in control' blijft en de juiste beslissingen kan nemen. Het is mogelijk dat de omstandigheden van een afdeling mede invloed hebben op de verbanden tussen management control-elementen. Zo kunnen bij een beleidsafdeling – met minder routinematige taken, minder meetbare resultaten en medewerkers die meer behoefte hebben aan autonomie – waarschijnlijk andere (minder strakke) koppelingen tussen management control-elementen geïdentificeerd worden dan bij de hierboven genoemde afdeling Openbare Ruimte.

Een strakke koppeling heeft als logische beperking dat de bewegingsvrijheid van bijvoorbeeld afdelingsmanagers lager is: voor een groot gedeelte wordt hun management control-element bepaald door het hogere management, in dit voorbeeld het directieteam, weliswaar in samenspraak met de afdelingsmanagers en de politiek.

5 Discussie

Dit artikel onderzoekt de mogelijkheid om de koppelingstheorie te gebruiken om relaties tussen management control-elementen te analyseren. Deze discussie evalueert de toepassing van de koppelingstheorie om relaties tussen management control-elementen te onderzoeken door in te gaan op de voor- en nadelen ervan.

Een belangrijk voordeel van het gebruik van de koppelingstheorie om een relatie tussen twee management control-elementen te bestuderen is dat deze theorie bruikbare analytische termen aanreikt. Om een relatie tussen verschillende management control-elementen beter te begrijpen en beschrijven is er behoefte aan een vocabulaire om de verschillende dimensies van de relaties te duiden. De koppelingstheorie kan hierin voorzien en in combinatie met de reeks vragen die opgesomd staan in tabel 1 is het relatief eenvoudig om een indruk te krijgen van een mogelijke relatie tussen twee management control-elementen. Een moeilijkheid hierbij is echter, zo heb ik ondervonden (zie ook noot 6 aan het eind van dit artikel), dat er niet een universele 'schaal' is voor de antwoorden op de vragen in tabel 1. Het zou bijvoorbeeld kunnen voorkomen dat waar de ene onderzoeker of manager een 'hoge reactiviteit' waarneemt, een ander dit als een 'lage reactiviteit' aanmerkt, afhankelijk van waar de koppeling mee vergeleken wordt. Met andere woorden, het

Tabel 2 Overzicht van de analyse aan de hand van de koppelingstheorie

| Dimensie | Analyse uitkomst |
|-------------------|---------------------------|
| MC-element 1 | INK-Model Mooiland |
| MC-element 2 | INK-Model Openbare Ruimte |
| Andersheid | Laag/gemiddeld |
| - Gerichtheid | Gemiddeld verschil |
| - Onderdelen | Gemiddeld verschil |
| - Tijdsoriëntatie | Klein verschil |
| Reactiviteit | Hoog |
| - Afhankelijkheid | Hoog |
| - Directheid | Gemiddeld/hoog |
| - Sterkte | Hoog |
| Type koppeling | 'Strakke koppeling' |

hangt ervan af waar het mee vergeleken wordt en tegen welke achtergrond een koppeling wordt onderzocht. In die zin vormt de koppelingstheorie wellicht een geschikt vocabulaire voor een gesprek over de dimensies van een relatie tussen twee elementen, maar geeft deze zelf geen duidelijke antwoorden over hoe die zou moeten worden geïdentificeerd. In een eerder artikel noemen Orton & Weick (1990, p. 219) daarom de classificering van een relatie eerder “het begin van een discussie, en niet het eind ervan”. De meerwaarde, zo lijken Orton & Weick (1990) te stellen, zit hem met name in de discussie waarin ruimte is voor tegenstellingen en waarin deelnemers duidelijkheid verschaffen over hun precieze aannames. Een dergelijke discussie kan vervolgens leiden tot een beter begrip van de koppelingen.

De koppelingstheorie zoals uitgelegd door Orton & Weick (1990) is niet of slechts beperkt bruikbaar om ‘eenduidige’ hypothesen af te leiden met betrekking tot de mogelijke effecten van verschillende typen relaties. Om toetsbare hypothesen op te stellen over relaties tussen management control-elementen en hun mogelijke effecten is het waarschijnlijk zinvoller om uit te wijken naar andere, specifiekere theorieën die ook uitspraken doen over de relaties tussen twee elementen en, bijvoorbeeld, de effectiviteit van management control. Een voorbeeld van een dergelijke theorie is complementariteitstheorie (Milgrom & Roberts, 1995; Van Veen-Dirks, 2006), en daarbij is Simons’ (2000) notie van control, dynamische spanningen en effectiviteit wellicht ook bruikbaar (Henri, 2006; Mundy, 2010). De koppelingstheorie helpt met name bij het zorgvuldig analyseren, terwijl de koppelingstheorie maar beperkt kan helpen bij het opstellen van hypothesen.

Een andere kanttekening bij de toepassing van de koppelingstheorie is dat het een zeer tijdrovende klus kan zijn om alle mogelijke relaties tussen gebruikte management control-elementen die in een organisatie aanwezig zijn te onderzoeken. In de vierde paragraaf staat een relatief eenvoudig voorbeeld van een relatie tussen twee management control-elementen. Stel dat echter gekozen was om twaalf verschillende management control-elementen tegelijk te onderzoeken in een organisatie, dan moeten er voor een volledig beeld maar liefst 66 afzonderlijke relaties⁶ tussen management control-elementen worden onderzocht. Het resultaat is dan een zeer grote tabel (zie bijvoorbeeld tabel 5 en 6 van Berland et al., 2016) met een classificering van alle relaties tussen management control-elementen. Het analyseren van al die relaties en het opstellen kan echter een intensieve en tijdrovende klus zijn, omdat voor alle 66 relaties de vragen (zie tabel 1) zouden moeten worden doorgelopen om tot een weloverwogen oordeel te komen. Daarbij is de nodige ruimte voor een gede-

gen bespreking in een scriptie, proefschrift of wetenschappelijk artikel vaak een probleem – dit heb ik zelf ook ondervonden in eerdere onderzoeksprojecten. Het beschrijven of analyseren van een ‘pakket’ aan management control-elementen wordt al door Malmi & Brown (2008) als een ‘uitdaging’ (lees: moeilijkheid) geïdentificeerd in management control-onderzoek. Des te meer is het een uitdaging om daarnaast ook alle (mogelijke) relaties tussen de management control-elementen te beschrijven. Wat mij zelf hierbij geholpen heeft is het onderzoek (of, op lager niveau, de interviews, zie paragraaf 4.1) in twee fasen te verdelen. In de eerste fase kan een schets van alle management control-elementen worden gemaakt waarna in de tweede fase dieper kan worden ingegaan op die (relaties tussen) management control-elementen die van belang zijn voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. Op die manier behoudt een artikel ‘focus’ terwijl wel recht kan worden gedaan aan de context waarbinnen de management control-elementen gebruikt worden.

Gezien de opgesomde voor- en nadelen van het gebruik van de koppelingstheorie kan gesteld worden dat het gebruik ervan zinvol kan zijn in bepaalde gevallen. Voor een gedetailleerde beschrijving of analyse van bijvoorbeeld relaties tussen management control-elementen in een organisatie reikt de koppelingstheorie een vocabulaire aan om verschillende dimensies te duiden. In verkennende kwalitatieve gevalstudies kan de koppelingstheorie daarom voldoen om een beter beeld te krijgen van relaties tussen specifieke management control-elementen (zie bijvoorbeeld Van der Kolk & Schokker, 2016). Als voorspellende theorie, in bijvoorbeeld een onderzoek naar effecten van relaties tussen management control-elementen, lijkt de koppelingstheorie echter ontoereikend (zie ook Orton & Weick, 1990, p. 219).

6 Conclusie

Dit artikel verkent of de koppelingstheorie gebruikt kan worden om relaties tussen management control-elementen te onderzoeken en beter te begrijpen. In dit artikel is de relatie tussen twee management control-elementen in een publieke sector organisatie geanalyseerd aan de hand van de koppelingstheorie en is de bruikbaarheid van de koppelingstheorie geëvalueerd. Concluderend kan gesteld worden dat – wanneer het doel van een studie is om een beter begrip te krijgen van de eigenschappen van twee management control-elementen en hun onderlinge relatie te beschrijven – de koppelingstheorie uitkomst kan bieden omdat het een specifiek vocabulaire aanbiedt. Naarmate het aantal management control-elementen dat wordt onderzocht toeneemt of wanneer men eenduidige toetsbare hypothesen wil opstellen, is de koppelingstheorie wellicht minder bruikbaar.

Hoewel het antwoord op de vraag in de titel slechts een kleine en beperkte 'ja' luidt, hoop ik dat dit artikel het onderzoek naar combinaties van management control-elementen inspireert en ondersteunt. Wellicht kunnen de gepresenteerde vragen (tabel 1) en vertalingen (tabel 3) als gereedschap voor toekomstig Nederlands onderzoek worden gebruikt. Er valt nog veel te ontdekken over relaties tussen management control-elementen! ■

Dr. Berend van der Kolk is Assistant Professor bij de IE Business School in Madrid. In zijn onderzoek richt hij zich op management control en bedrijfsethiek. Hij bedankt Chris Knoops en de anonieme reviewers voor het opbouwende commentaar op een eerdere versie van dit artikel.

Noten

1 ■ In dit artikel volg ik de definitie van Malmi & Brown (2008, p. 290), die stellen dat een management control-element kan worden gedefinieerd als een "systeem, regel, gebruik, waarde en andere activiteit die door het management gebruikt wordt om medewerkers aan te sturen" (Engels: "systems, rules, practices, values and other activities management put in place in order to direct employee behaviour").

2 ■ Engels: coupling theory. In dit artikel worden Nederlandse termen gebruikt die zo dicht mogelijk liggen bij de betekenis van de Engelse termen. Zie tabel 3 voor een overzicht van de vertaalde en originele termen.

3 ■ Engels: "A wise manager knows that control

is the foundation of any healthy business" (Simons, 2000, p. 8).

4 ■ Engels: "For researchers to begin to solve puzzles such as these, it is essential that the concept of loose coupling remain dialectical, rather than unidimensional." (Orton & Weick, 1990, p. 218)

5 ■ Gebruik fictieve naam gemeente om de anonimiteit van de geïnterviewden te waarborgen.

6 ■ INK staat voor Instituut Nederlandse Kwaliteit en het INK-model is afgeleid van het EFQM (European Foundation for Quality Management) Excellence-model. Het INK-model wordt zowel in de publieke als in de private sector veel gebruikt.

7 ■ De classificatie van de verschillende subdi-

mensies (laag, gemiddeld of hoog) vond plaats door onderlinge vergelijking tussen de subdimensies en door vergelijking met andere mogelijke en waarschijnlijke situaties. Daarbij vond dit onderzoek plaats tegen de achtergrond van een onderzoeksproject bij zes afdelingen in drie verschillende gemeenten wat de auteur de mogelijkheid gaf om ook met relaties tussen management control-elementen in andere gemeenten te vergelijken om tot een minder subjectief oordeel te komen.

8 ■ De som van $11+10+9+8+7+6+5+4+3+2+1 = 66$ relaties tussen 12 elementen.

Literatuur

- Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*. Boston: McGraw-Hill.
- Bedford, D.S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27: 2-26.
- Beekun, R.I., & Glick, W.H. (2001). Organization structure from a loose coupling perspective: A multidimensional approach. *Decision Sciences*, 32(2): 227-250.
- Berland, N., Guenoun, M., & Renaud, A. (2016). Exploring the linkages between the management control systems package elements: The case of a French local authority. *Presented at the 10th New Directions in Management Accounting Conference in Brussels*.
- Brown, D.A. (2005) *Management control systems as a coupled package: an analytical framework and empirically grounded implications*. Sydney: PhD thesis, University of Technology.
- Friis, I., Hansen, A., & Vamosi, T. (2015). On the effectiveness of incentive pay: Exploring complementarities and substitution between management control system elements in a manufacturing firm. *European Accounting Review*, 24(2): 241-276.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7): 407-419.
- Henri, J.-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Kruis, A. (2008). De som der delen: Management-control-systemen. *Management Control & Accounting*, 6(5): 14-20.
- Malmi, T., & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4): 287-300.
- Merchant, K.A., & Van der Stede, W.A. (2007). *Management control systems*. Edinburgh Gate, England: Pearson Education Limited.
- Milgrom, P., & Roberts, J. (1995). Complementarities and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing. *Organizations, Incentives, and Innovation*, 19(2-3), 179--208.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- O'Grady, W., & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: A case study of mainfreight. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1): 2-30.
- Orton, J.D., & Weick, K.E. (1990). Loosely coupled systems: A reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15(2): 203-223.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4): 324-343.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Van der Kolk, B. (2015). Management control packages: Een Inleiding en Onderzoeksinstrument. *Maandblad voor Accountancy en Be-*

drijfseconomie, 89(3): 174-180.

- Van der Kolk, B., & Schokker, T. (2016). Hierarchical couplings in a management control package: An explorative case study. *Journal of Management Control*, 27(2): 129-154.
- Van Veen-Dirks, P. M. G. (2006). Complementary choices and management control: Field research in a flexible production environment. *Management Accounting Research*, 17(1), 72-105.
- Verbeeten, F.H.M., & Speklé, R.F. (2015). Management control, results-oriented culture and public sector performance: Empirical evidence on New Public Management. *Organization Studies*, 36(7): 953-978.
- Weick, K.E. (1976). Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly*, 21(1): 1-19.
- Yu, L., S. Perera, & Crowe, S. (2008). Effectiveness of the balanced scorecard: The impact of strategy and causal links. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6(2): 37-55.
- Zimmerman, J.L. (2000). *Accounting for decision making and control*. Singapore: McGraw-Hill.

Bijlage: Woordenlijst

Tabel 3 Woordenlijst Nederlands – Engels – Betekenis

| Nederlands | Engels | Betekenis in de koppelingstheorie |
|-----------------|-----------------|--|
| Andersheid | Distinctiveness | De mate waarin elementen van elkaar verschillen |
| Gerichtheid | Focus | De mate waarin elementen op hetzelfde gericht zijn |
| Onderdelen | Components | De mate waarin de elementen bestaan uit dezelfde onderdelen |
| Tijdsoriëntatie | Use | De mate waarin de tijdsoriëntatie van de elementen overeenkomt |
| Reactiviteit | Responsiveness | De mate waarin elementen op elkaar reageren |
| Afhankelijkheid | Dependence | De mate waarin de elementen van elkaar afhankelijk zijn |
| Directheid | Directness | De mate van directheid van de relatie tussen de elementen |
| Sterkte | Strength | De sterkte van de relatie tussen de elementen |