

Genomineerd voor
**Managementboek
van het jaar**

VAN CIJFERS NAAR WAARDEN

DE NIEUWE REALITEIT
VOOR MANAGEMENT
ACCOUNTING & CONTROL

24
bouwstenen
voor accounting
& control

Dr. Kees Tillema

VAN CIJFERS NAAR WAARDEN

DE NIEUWE REALITEIT
VOOR MANAGEMENT
ACCOUNTING & CONTROL

Dr. Kees Tillema

Vakmedianet

Illustraties: Maurits Sengers - Vormkracht, www.vormkracht.nl

Ontwerp omslag en binnenwerk: Hans Roenhorst - www.h2rplus.nl

ISBN 978 90 13 11951 0

ISBN e-boek: 978 90 13 11952 7

© 2013 Kluwer B.V.

© 2015 Vakmedianet, Deventer

Tweede oplage

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Kluwer. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enig andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3060, 2130 KB).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever(s) geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

INHOUD

VOORWOORD	7
I TEN GELEIDE	11
2 BESCHOUWING OP ACCOUNTING & CONTROL	17
2.1 Begripsbepaling	17
2.2 De werking van hiërarchie	18
2.3 Technieken die mechanisch worden	20
2.4 Defensief gedrag	22
2.5 Onbruikbare informatie	24
2.6 Handhaven van de status quo	26
3 VIER ELEMENTAIRE BEWEGINGEN	31
3.1 Inleiding	31
3.2 Van controle naar vertrouwen	33
3.3 Van robuust en vaste structuren naar flexibel en wisselende verbanden	36
3.4 Van optimalisatie en efficiency naar innovatie en effectiviteit	40
3.5 Van economische winst naar meervoudige opbrengsten	44
4 DE ECONOMISCHE EN DE SOCIALE MENS	51
4.1 Inleiding	51
4.2 De economische mens	54
4.3 De sociale mens	58
4.4 Ontmoeting van economie en sociologie	62
4.5 Bereiken van economische en sociale winst	67
5 ACCOUNTING & CONTROL IN NIEUW PERSPECTIEF	73
5.1 Paradoxen	75
5.2 In control & in charge	79
5.3 De rol van de controller	83
5.4 Motivatie	87

6	BOUWSTENEN VOOR DE TOEKOMST	99
6.1	Inleiding	99
6.2	Plannen	100
6.3	Beheersen	106
6.4	Verantwoorden	113
6.5	Verbeteren & vernieuwen	119
7	HERBEZINNING OP METHODEN EN TECHNIEKEN	129
7.1	Inleiding	129
7.2	Prestatiemanagement	130
7.3	Procesbeheersing	136
7.4	Budgetteren	143
7.5	Kwaliteitszorg	149
7.6	Kostenmanagement	155
8	REFLECTIE	165
	LITERATUUR	168

VOORWOORD

In *Van Cijfers naar Waarden* beschrijft Kees Tillema een nieuwe kijk op management accounting & control (MAC).

Hét thema in dit boek is de wens om naast de systeemwereld (van de klassieke MAC), de leefwereld van de klant en de medewerker een centrale plaats te geven. Organisaties die louter sturen via beheers- en controlesystemen, voldoen niet meer aan de eisen van deze tijd en aan de vragen van de samenleving die ons omringt. Organisaties anno nu zijn meer dan de som der delen. Denken en handelen vanuit fragmenten leidt tot frustratie en stagnatie. Deze wetenschap heeft vergaande consequenties voor de wereld van MAC. De 'command en control' -kijk die veelal vanuit de MAC-wereld over organisaties wordt gelegd, zal tot de voltooid verleden tijd gaan behoren. In plaats daarvan zal, wat ik noem, 'MAC 2.0' een unieke motor kunnen zijn van een wereld die gekenmerkt wordt door 'co-creatie en co-leiderschap'. Dit is niet méér van hetzelfde, niet het volgen van de dominante logica, maar een heuse paradigmashift. Een verandering door te wisselen van context. Een verandering van het denken in delen, in 'stammen', naar het denken in samenhang, in wederkerigheid.

Vakmanschap wordt zo versterkt en krijgt ruimte, samen werken wordt samenwerken en er wordt losgelaten waar het kan en alleen gestuurd daar waar het nodig is. De analytische linker hersenhelft en de creatieve rechter hersenhelft zijn in balans. En, (heel belangrijk!) er is een verbinding tussen deze beide hersenhelften om de interne communicatie in het brein te borgen. Om deze paradigmashift te laten gebeuren zal leiderschap nodig zijn dat de complexiteit van processen en organisaties omarmt in plaats van simplificeert, dat bouwt aan relaties in plaats van energie te stoppen in het definiëren van rollen, dat eerder flexibel is dan strikt en dat naast controleert ook improviseert. Communicatie, teamwerk en (zelf)reflectie zijn hierbij noodzakelijke competenties.

Tevredenheid van de klant, vitaliteit van vaak heel complexe organisaties en intrinsieke motivatie van medewerkers lijken soms onhaalbare en niet-compatibele

doelen. Gelukkig zijn er oplossingen wanneer anders denken wordt toegelaten. Wanneer functie, proces, en fysiologie het uitgangspunt zijn en niet vorm, structuur en anatomie, is heel veel mogelijk. MAC heeft hier een sleutelpositie en kan, nee móet een sleutelrol spelen. Dat is de nieuwe wereld van MAC. Dat geeft het werken in MAC een geheel nieuwe dimensie en waarde.

Van Cijfers naar Waarden biedt een ieder die leiding geeft aan organisaties in de publieke, semi-publieke of private sector een handvat om 'command en control' en 'co-creatie en co-leiderschap' met MAC in een geheel nieuw daglicht te zien. Hoe mooi kan het zijn: MAC als motor in plaats van rem in uw organisatie!

Prof.dr. Erik Heineman

Hoogleraar chirurgie en afdelingshoofd chirurgie Universitair Medisch Centrum Groningen

TEN GELEIDE

Management accounting & control (MAC) gaat niet alleen over beheersing op grond van feiten, cijfers en getallen, maar ook over het stimuleren van individuen en teams om energiek, toegewijd en vitaal te werken. De veelgebruikte methoden en technieken kennen tal van mogelijkheden om de voldoening in het werk te vergroten. Zodra het accent wordt verlegd van het instrumentele en normatieve naar het dynamische en provocerende, krijgt het vakgebied het nieuwe elan waaraan zoveel behoefte is. Dat begint bij het besef dat MAC sterk bepalend is voor samenwerkingsverbanden als sociale constructen, naast de invloed die het heeft op de economie van een organisatie. Het vraagt om een fundamentele positieverandering. Daar waar controllers¹ en andere practici van het vakgebied zichzelf tot nu toe vooral beschouwen als onafhankelijke waarheidsvinders, zullen ze in de toekomst kleur moeten bekennen en spelbepalers gaan worden die levendigheid in organisaties (terug) brengen. Dit boek biedt daartoe aanknopingspunten.

Vijftien jaar van praktijkonderzoek illustreren niet alleen het verlangen naar nieuw elan, maar ook de noodzaak. Op fundamentele vragen en wensen van individuen en teams in organisaties heeft het vakgebied antwoorden met een twijfelachtig allooi. In de kern komt dat doordat controllers institutioneel denken: Hoe past het probleem of de vraag in het systeem dat we ervoor bedacht hebben en waarvoor we zijn opgeleid en aangesteld? Dat leidt zelden tot daadwerkelijke veranderingen met toegevoegde waarde. Gesteund door directies en aandeelhouders kiest men voor veilige en 'grijze', technocratische ondersteuningsroutes. Die hebben aan de oppervlakte effect. Maar wat is de werkelijke betekenisgeving van MAC bij actuele vraagstukken in organisaties, bijvoorbeeld bij integriteit, samenwerken, vertrouwen, duurzaamheid en ethiek?

¹ Practici van management accounting & control werken op verschillende niveaus in organisaties en kennen verschillende functiebenamingen. Omdat 'de controller' het meest met MAC te maken heeft, zal deze benaming in dit boek worden gebruikt.

Er is een geweldig verborgen potentieel dat MAC kan bieden in de grilligheid van het huidige organiseren. Daarbij zijn drie overtuigingen in samenhang leidend:

- Daar waar accounting & control vooralsnog sterk redeneert vanuit het eigen vakgebied (*inside out*), is het nodig om de veranderende omgeving veel nadrukkelijker als uitgangspunt te nemen (*outside in*).
- Daar waar accounting & control de laatste decennia vooral gericht is op sturings- en verantwoordingsinformatie voor anderen, zijn nu concrete handvatten nodig om tot beheersvormen te komen die zelfmanagement stimuleren.
- Daar waar accounting & control tot op heden weinig interesse heeft getoond in de veranderkundige effecten in de praktijk, is thans de grootste uitdaging om nieuwsgierig te gaan worden naar de uitwerkingen op houding, gedrag, communicatie en motivatie binnen samenwerkingsverbanden.

De ontwikkeling van het vakgebied MAC heeft zich de afgelopen decennia vooral inhoudelijk gemanifesteerd, waarbij het accent lag op verdere vervolmaking van reeds bestaande technieken en methoden. Te denken valt aan andere benaderingen van *activity-based costing* of van de *balanced scorecard*. Lange tijd was deze *inside-out*benadering adequaat, omdat de organisatiecontext niet wezenlijk veranderde. Door diverse crises op het terrein van milieu, voedsel, economie en klimaat zijn grenzen vervaagd; niet alleen tussen continenten, culturen en landen, maar ook tussen mensen, organisaties en daarbinnen de diverse disciplines. Wanneer MAC dus goed wil blijven functioneren, moet de aandacht veel meer komen te liggen op bijvoorbeeld het dienen van het primaire proces, de continue stroom veranderingen en de netwerken met de buitenwereld, dan op de eigenstandige inrichting van MAC. Conventionele wijzen van begroten, budgetteren, beheersen en rapporteren hebben geen bestaansrecht meer als ze geen waarde toevoegen aan de bedoeling van een organisatie. Het management en de medewerkers zullen MAC dan als fenomeen passeren en hun eigen beheersvormen ontwikkelen.

De kracht van MAC was tot voor kort gelegen in het omzetten van data naar sturings- en verantwoordingsinformatie. De precisie in combinatie met de drang tot verdere ontwikkeling verdient niets dan lof. Het heeft gezorgd dat belangrijke methoden en technieken uit het vakgebied impact leverden op de sturing en beheersing van vele organisaties. Te denken valt aan hulpmiddelen op het terrein van budgetteren en begroten, prestatie management, kwaliteitszorg en kostenbeheersing. Echter, wanneer wordt gekeken naar recente studies over succesfactoren van goed presterende ondernemingen, wordt duidelijk dat 'sturen en verantwoorden' in een

ander daglicht zijn komen te staan. Daar waar sturings- en verantwoordingsmechanismen tot voor kort bestonden uit afspraken, procedures, contracten en richtlijnen, zien we nu een verschuiving naar het leiden van organisaties op basis van ambities, waarden en normen. Hierbij vindt delegatie niet meer plaats door de klassieke budgetten, maar worden medewerkers handelingsbevoegd door goede afspraken te maken over hun eigen speelveld. Ook in de moderne leiderschapsdiscussies is deze tendens waarneembaar: er zijn weinig leiders die een centrale, hiërarchische sturing prefereren. *'Command en control'* zijn vervangen door leiden en faciliteren.

De toekomstige organisatie allociert geen middelen meer, maar doelstellingen. Dat is mogelijk en nodig, omdat de rigiditeit van strategisch denken min of meer achter ons ligt. Moderne strategieën kenmerken door hun *agile* karakter: men zet kleine stappen richting een gedefinieerde stip op de horizon. De resultaten van die stappen zijn op zichzelf al nuttig, zodat na elke stap geen vrees hoeft te bestaan dat bij koerswijzigingen de gedane investeringen nutteloos waren. Ten slotte zien we dat het managen van organisaties steeds minder plaatsvindt via de klassieke functiebenadering, maar dat multidisciplinaire en tijdelijke teams centraal staan. Dat heeft bijvoorbeeld impact op prestatie management en beloningsafspraken.

MAC zal dus steeds meer gericht zijn op zelfmanagement. Daarin zijn sturen en verantwoorden essentieel, alleen staan deze niet meer ten dienste van 'de ander' maar van het individu of het team zelf.

Het derde en laatste punt van het verborgen potentieel is de nieuwsgierigheid naar de uitwerkingen van MAC op houding, gedrag, communicatie en motivatie. In de populaire managementliteratuur wordt dit de 'zachte kant' van organiseren genoemd.

In recente publicaties wordt vaak gesteld dat MAC de basis is voor een vorm van beheerscontrole die motiveert en inspireert. De systemen gaan dus verder dan alleen het ondersteunen van managers bij besluitvormingsprocessen. Dit blijkt ook uit de definitie van het *Institute of Management Accountants*; daarin wordt het motiverende aspect van MAC-systemen voor managers namelijk benadrukt. In de praktijk kunnen vraagtekens worden geplaatst bij de wijze waarop deze ambitie wordt ingevuld. 'Motiveren en inspireren' blijken doorgaans te worden uitgelegd als het aanzetten tot het beter realiseren van doelstellingen. Het behoeft geen uitleg dat motiveren en inspireren anders werken dan het aanzetten tot de realisatie van doelstellingen. Er is dus een contradictie tussen de 'zachte kant' en MAC: zodra een professional tot iets wordt aangezet, vermindert de werkelijke intrinsieke motivatie. Deze situatie ontstaat zodra de intrinsieke motivatie tot presteren expliciet wordt opgelegd, omdat

er wordt getornd aan de vrijheid, autonomie en zelfsturing van het individu. Dit fenomeen staat bekend als de *crowding out theory*. Ultieme (klassieke) controlling staat in essentie dus op gespannen voet met werkelijk succesvol presteren. Het aloude adagium 'je creëert het gedrag dat je meet' zou op dit punt een stevige nuancering behoeven.

MAC als broedplaats voor nieuwe manieren van organiseren. Als bindmiddel, om de natuurlijke moeiteloosheid van samenwerken weer te kunnen ervaren. Als stimulans om 'los te laten', maar om gelijktijdig duidelijk te zijn in wat we werkelijk 'vastpakken'. Als brug tussen de economie en de sociologie van een organisatie. En ten slotte als een verzameling dienstbare concepten die het primaire proces doet excelleren.

Op de binnenkant van het omslag is een illustratie opgenomen die de kern van het geheel in onderlinge samenhang visualiseert. Het is een 'praatplaat' die de noodzakelijke beweging van MAC kernachtig weergeeft.

Het boek kent de volgende opbouw. In het tweede hoofdstuk zal MAC in een inhoudelijk perspectief worden beschreven. Dit maakt duidelijk op grond waarvan de methoden en technieken geëvolueerd zijn tot de praktijk van vandaag de dag. In hoofdstuk drie worden vervolgens vier elementaire (macro-economische) bewegingen uiteengezet, zodat een leidraad ontstaat voor de context waarin het vakgebied zich verder kan ontwikkelen. Hoofdstuk vier is gewijd aan de beschrijving van de 'economische mens' en de 'sociale mens' en hier wordt bekeken op welke wijze zij elkaar kunnen ontmoeten. Het vijfde hoofdstuk omvat de schets van een nieuw perspectief op het vakgebied. Ook wordt de nieuwe rolinvulling van de controller besproken. In hoofdstuk zes wordt dit perspectief omgezet in 24 concrete bouwstenen voor accounting & control, die vervolgens in hoofdstuk zeven worden toegepast op enkele populaire MAC-methoden en -technieken. In het laatste hoofdstuk is ten slotte een reflectie van schrijver dezes opgenomen.

2

BESCHOUWING OP ACCOUNTING & CONTROL

2.1 BEGRIPSBEPALING

Management accounting heeft betrekking op verzamelen, bewerken, analyseren, ordenen en presenteren van gegevens over kosten en opbrengsten. Alhoewel het accent vooral lag op financiële informatie, gaat het tegenwoordig ook om operationele of niet-financiële informatie, zoals kwaliteit, procesvoering, innovatiekracht en klantentevredenheid. In de praktijk zien we dat accounting gaat over planning, kostprijscalculaties, analyses van de kostenstructuur en het kostengedrag, prestatie-management, kwaliteitszorg en procesbeheersing. Accounting is in beginsel gericht op een effectieve en efficiënte inzet van middelen met het oog op de relevante doelstellingen van de organisatie. Het leveren van tijdige en adequate informatie aan de beslissers in organisaties is daarbij het belangrijkste voertuig.

Management control handelt in essentie over het maken, 'monitoren' en beoordelen van afspraken en beoogde resultaten, waarbij de laatste stap een eventuele correctieve actie is wanneer de feitelijke uitkomsten niet in overeenstemming zijn met de oorspronkelijke bedoelingen. Management control vereist dus ondubbelzinnige doelstellingen en in enige mate objectieve metingen in de procesgang, alsmede bepaalde structuren om te kunnen vaststellen welke oorzaak-gevolgrelaties aanwezig zijn. Ten slotte heeft management control alleen zin wanneer er de mogelijkheid tot interventie bestaat.

Accounting & control zijn dus nauw met elkaar verbonden. We kunnen stellen dat accounting een essentieel onderdeel van control is: het handelt over de vraag op welke wijze men met behulp van allerlei cijfers en getallen verantwoordelijkheid kan nemen over het eigen handelen.

Accounting en control zijn vooral belangrijk omdat er in organisaties doorgaans zelden sprake is van *goal congruence*: het samenvallen van organisatiedoelstellingen en

individuele doelstellingen. Om samen op te trekken in de richting van gedefinieerde ambities, helpt het wanneer er een systeem is dat mensen motiveert te handelen in de gedachten van het organisatiebelang, dat mensen aanmoedigt tot onderling afstemmen en dat de communicatie over continue verbetering ondersteunt.

Accounting & control heeft in de praktijk een negatieve connotatie. Er zijn geen duidelijke aanknopingspunten waaruit we kunnen afleiden dat het vakgebied verlichting heeft geboden in de grote zorgen die reeds lang heersen in de organisatie van zorg en onderwijs. De financiële en economische crisis vanaf 2008 en de maatschappelijke grote onrust die dit heeft veroorzaakt, versterkte het sombere imago. Het 'antwoord' van de vakbroeders en -zusters op concrete vragen over verantwoorden en beheersen is tot nog toe ook teleurstellend. Zo werd er in maart 2013 een prominente deskundige in een radioprogramma geïnterviewd over het falen van controlerende instanties. Deze man stelde dat er dan maar een nieuwe toezichthoudende instantie op de huidige toezichthouder moest komen.

De klachten liegen er dan ook niet om. Het vakgebied stimuleert ongezonde hiërarchie, is onnodig formalistisch, werkt alleen via starre technieken, lokt defensief gedrag uit, levert onbruikbare informatie en is uiteindelijk gericht op het handhaven van de status quo. Om deze kritiek te kunnen kwalificeren, is het nodig zicht te krijgen op de oorspronkelijke intenties van MAC. Dan ontstaat ook duidelijkheid over het ontwikkelpotentieel voor de nabije toekomst.

2.2 DE WERKING VAN HIERARCHIE

Een belangrijk aangrijpingspunt voor de interpretatie van het begrip 'hiërarchie' door het vakgebied is te vinden in de agentschapstheorie. Dat komt omdat het economisch gedrag van mensen in organisaties in deze theorie centraal staat. De theorie gaat uit van een principaal (baas) en een agent (medewerker) die een contract met elkaar hebben. Daarbij gelden twee vooronderstellingen. De eerste is dat er altijd een belangentegenstelling is; principaal en agent streven uiteindelijk verschillende doelen na. De tweede is dat de principaal nooit de precieze activiteiten en doelen van de agent kan beheersen. In de praktijk zal de agent namelijk een voor-sprong hebben in kennis en informatie; hij is immers vaak de specialist. Er is dus spraken van informatieasymmetrie.

Wanneer een directeur zijn manager de opdracht geeft om een kwaliteitszorgproject uit te voeren, zullen zij daar bijvoorbeeld planningsafspraken over maken. De directeur heeft het belang om dit project binnen een bepaalde tijd af te ronden; de manager zal het belangrijk vinden om het project goed te combineren met zijn andere werkzaamheden. De manager is inhoudelijk deskundig. Deze deskundigheid kan hij gebruiken of misbruiken om het eigenbelang voorop te stellen.

Het belangrijkste risico dat is verbonden aan informatieasymmetrie wordt geduid als *moral hazard*. Dit doet zich voor wanneer het gedrag van mensen verandert en de gemaakte afspraken daarmee niet worden nagekomen, omdat er geen directe gevolgen zijn. Recent was dit gedrag zichtbaar bij uitleners van geld. Zij werden onvoorzichtig met het nakomen van leningsvoorwaarden, omdat ze wisten dat de overheid (mede) garant stond voor de lening. Kort gesteld: bij *moral hazard* ontbreekt goede trouw.

Bouma en Van Helden (1994, pp. 43 e.v.) geven aan op welke wijze MAC heeft geanticipeerd om tot beheersing te komen. Als eerste kunnen waarnemings- en meldingsystemen worden gebruikt, zoals een balanced scorecard. Als tweede kan worden gewerkt met beloningssystemen, zoals bonusregelingen. Als derde kan de handelingsvrijheid van de agent worden ingeperkt, bijvoorbeeld door afspraken over bevoegdheden te maken.

Zo beschouwd heeft MAC nauwkeurig oog voor de nadelen van hiërarchisch samenwerken. De belangrijkste gedragsrisico's die ermee gepaard gaan, worden onderkend en er zijn gedetailleerd uitgewerkte methoden en technieken beschikbaar om ze vervolgens te beheersen. Kritiek als zou het vakgebied 'ongezonde hiërarchie' stimuleren is dus ongefundeerd. Het is evenwel de vraag of de agentschapstheorie thans niet in een ander daglicht moet worden geplaatst. Zo zijn er in de moderne leiderschapstheorieën talrijke voorbeelden die wijzen op nieuwe verhoudingen tussen principaal en agent. Centraal daarin staat dat de focus op het repareren van 'gedoe' en het in toom houden van medewerkers op basis van wantrouwen, verleden tijd is. Succesvolle benutting van hiërarchie kenmerkt zich niet door instrumenten en procedurele afspraken, maar door integriteit, vakvolwassenheid en vertrouwen.

Ook managementgoeroes Ryan en Robert Quinn onderschrijven deze ontwikkeling. In hun boek *Lift* (2010) combineren zij het samenvallen van de psychologische toestand van werknemers en het belang van hun omgeving. Om een dergelijke staat te bereiken moet de persoon niet alleen meeleven met de buitenwereld, maar ook resultaatgericht zijn, geleid worden door een innerlijke kracht en feedback verwelkomen en zelfs opzoeken. 'In normale toestand doen we meestal precies het tegenovergestelde', zeggen Ryan en Robert Quinn. 'Met als gevolg dat de meeste organisaties vol zitten met conflicten en hun werknemers vaak ver onder hun potentieel werken.' Managers kunnen dit probleem volgens de auteurs ondervangen aan de hand van vier simpele vragen: Welk resultaat wil ik creëren? Wat zou mijn verhaal zijn als ik zou leven naar de normen en waarden die ik van anderen verwacht? Hoe voelen anderen zich bij deze situatie? Welke strategieën kan ik volgen om in deze situatie mijn doel te bereiken?

2.3 TECHNIEKEN DIE MECHANISCH WORDEN

MAC wordt in de praktijk direct geassocieerd met control(e) op basis van feiten en cijfers. Het vermijden van risico's is een belangrijke doelstelling en continuïteit wordt in de beeldvorming versterkt door planmatig te sturen en werken. Daarbij zijn regels en procedures leidend. Fouten en afwijkingen worden als negatief beschouwd: uniformiteit via vaste structuren is kenmerkend.

De traditionele leerboeken binnen het vakgebied bevestigen het beeld van de vrij technische en instrumentele visie. Organisaties worden daarbij beschouwd als doelgerichte samenwerkingsverbanden, waarin irrationele aspecten worden genegeerd. Plannen en verbeteracties komen modelmatig tot stand en (gewenste) uitkomsten lijken op voorhand schijnbaar vast te staan. De presentatie van het controlproces door twee van de meest vooraanstaande deskundigen op dit gebied, Anthony en Govindarajan, is illustratief. Zij hanteren als kernbegrippen onder andere doelen, strategieën, regels, planning, budgettering, verantwoordelijkheidscentra en correctieve acties. Afgezien van deze specifieke taligheid, die op zijn minst de suggestie wekt dat control grotendeels via kaders, afspraken en richtlijnen is te verwerven, is er in hun lijvig boekwerk nagenoeg geen enkel aanknopingspunt te vinden voor het

bereiken van control door intrinsieke motivatie, vakmanschap, vertrouwen, inspiratie of bevologenheid (Anthony en Govindarajan, 2001, p. 66).

De intenties van MAC beogen meer dan verantwoordelijkheid nemen via blauwdrukken. De claim dat de bijbehorende systemen van binnenuit inspireren en motiveren, blijkt vooralsnog beperkt te worden waargemaakt. Deze claim vereist namelijk de competentie en de bereidheid van controllers zich te oriënteren buiten de klassieke paradigma's van hun vakgebied en vraagstukken meer interdisciplinair en organisch te benaderen. Een belangrijke oorzaak van het mechanische karakter van veel MAC-technieken is het ontbreken van het zogenoemde *contingency* denken in de praktijk. Dit denken gaat uit van de gedachte dat elke omgeving aangepast gedrag verlangt. Het vakgebied is echter gedurende vele decennia gebaseerd op de tegenovergestelde overtuiging: systemen, methoden en technieken zijn universeel toepasbaar en zijn niet ondersteunend maar leidend in veranderingen. Bruggeman et al. (1999, pp. 14-15) stellen dan ook dat MAC zich nog steeds onvoldoende bewust is dat de gebruikte systemen moeten worden aangepast aan de situatie.

Ook Vosselman (2004, pp. 214-222) pleit voor minder mechanisatie en een betere positionering van MAC tussen diverse sociale disciplines.

Zo vraagt Vosselman zich onder andere af: Zijn er andere drijfveren dan individuele belangen? Hoe beïnvloedt de inrichting van een accounting-systeem de drijfveren van individuen? Welk effect heeft dat op prestaties? Wat zijn eigenlijk de beperkingen van rationele besluitvormingsprocessen? Wat is de interactie met andere besturings- en informatiesystemen?

De nadelen van het mechanische karakter kunnen worden omgebogen naar een nieuw, aantrekkelijk en spannend potentieel, wanneer we bereid zijn de context te dienen. Dit begint met het besef dat veel gebruikte instrumenten en technieken slechts schijnzekerheid bieden. Laten we wennen aan een controller die zegt iets niet te weten, maar het wél aandurft om interessante verbindingen te gaan leggen met zaken buiten de eigen discipline en die leiden tot keuzes gebaseerd op de situatie van dat moment.

2.4 DEFENSIEF GEDRAG

Er zijn veel studies uitgevoerd naar de relaties tussen MAC en gedrag. Vooral de invloed van het vakgebied op motivatie van individuen heeft aandacht gekregen. Daarbij worden de oorzaken van disfunctionele en manipulatieve effecten op het werken met accountinginformatie aan de orde gesteld. In de academische wereld wordt hieromtrent vaak een artikel aangehaald van Birnberg, Turopolec and Young (1983, pp. 111-129), die deze effecten hebben onderzocht. De eerste wordt *smoothing* genoemd. Hierbij verandert de manager de afgesproken stroom van informatie zonder de bijbehorende activiteiten te veranderen; hij creëert een andere perceptie van de werkelijkheid. Het bekendste voorbeeld is het verschuiven van kosten of opbrengsten naar een andere periode, omdat dit de manager beter uitkomt. Hij koppelt de informatie dus los van de activiteiten. De tweede vorm is *biasing*. Dit gebeurt wanneer managers uit alle beschikbare informatie vooral die onderdelen benadrukken en communiceren die in hun voordeel zullen uitpakken, omdat de ontvanger juist dat wenst te horen. Vooral budgetteringsprocessen zijn hier vatbaar voor. De derde vorm is *focusing* en gaat over het uitlichten van positieve prestaties of het verbergen van negatieve informatie. *Gaming* is de meest besproken vorm van disfunctionele gedragingen. De eerste drie genoemde vormen gaan volledig over manipulatie via informatie, maar bij *gaming* verandert de manager ook zijn gedrag. Dit betreft het spel waarin de meerdere (de principaal) via de door hem opgestelde spelregels zijn persoonlijk resultaat probeert te maximaliseren, terwijl de ondergeschikte (de agent) binnen die spelregels hetzelfde tracht te doen. De vijfde variant wordt *filtering* genoemd. Hierbij wordt alleen de informatie gedeeld die de desbetreffende manager op dat moment goed uitkomt. Zo beschouwd ligt deze vorm sterk tegen *focusing* aan. De laatste vorm is *illegal acts*, waarin publiek of privaat recht wordt geschonden. Wat sterk opvalt, is dat verbinding met gedrag via de welbekende instrumentele route tot stand komt. De leerboeken schrijven bijvoorbeeld over de vraag hoe 'gedragsnormen' kunnen worden verdisconteerd in systemen van MAC en hoe beloningssystemen moeten worden opgezet teneinde gewenst gedrag te stimuleren. Opvallend aan deze benadering is dat de systemen van accounting & control zelf niet ter discussie staan, maar dat er elementen aan worden toegevoegd om bepaalde tekortkomingen op te lossen. Het is echter zeer de vraag of de tekortkomingen (zoals ongewenst defensief gedrag of onvoldoende motivatie) worden veroorzaakt omdat de systemen niet volledig zijn of door de aard van de systemen. In dat laatste geval zijn toevoegingen aan systemen nagenoeg zinloos, omdat de wortels van de tekortkomingen immers blijven bestaan.

Ongewenst defensief gedrag dat wordt veroorzaakt door systemen van accounting & control kan worden geduid als *hypegiaphobia*: het verschijnsel dat in de huidige maatschappij een zeer sterke angst aanwezig is voor het nemen van eigen verantwoordelijkheid. Het verschijnsel is in de praktijk gerelateerd aan ons westerse perspectief op risico's; zij worden gezien als gevaarlijk en dienen dus zo 'goed' mogelijk beheerst te worden. Bestudering van een willekeurig *in control statement* laat snel zien wat de positieve effecten kunnen zijn: duidelijkheid over verantwoordelijkheden en bevoegdheden, alsmede de bijbehorende spelregels. Vaak wordt echter ook duidelijk dat de ruimte voor creativiteit, eigen interpretaties en ondernemerschap zeer ingeperkt is. Het controlsysteem is immers vaak sterk normatief en is van nature zwart-wit in datgene wat 'goed' is en wat 'fout' is. Vanuit de psychologische gedragstheorieën is inmiddels bekend welke effecten deze benadering oproept.

Een interessant aanknopingspunt is bijvoorbeeld de **transactionele analyse**. Daarin staat **oudergedrag, volwassen gedrag en kindgedrag** centraal. Oudergedrag wordt gekenmerkt door grenzen stellend, verbiedend, gebiedend, controlerend, oordelend en normerend; zowaar herkenbare terminologie voor practici van accounting & control. Wanneer de ontvanger ook zou kunnen reageren vanuit diezelfde ouderpositie, is er niets aan de hand (TA noemt dit complementaire transacties). In accounting & control is evenwel vaak sprake van een ontvangende partij die ondergeschikt of afhankelijk is en derhalve vaak vanuit een volwassen of kindpositie reageert. Dit worden gekruiste transacties genoemd; zij zijn volgens deze benadering per definitie ineffectief.

Jansen en De Waal (2004, pp. 505-517) stellen dat succesvolle prestaties voortkomen uit een combinatie van competenties, control en commitment. Zij leggen control daarbij uit als een situatie waarin medewerkers tot op zekere hoogte zelf hun prestatiesturingsprocessen beheersen. Deze intrigerende definitie geeft impliciet aan in welke richting defensief gedrag kan worden opgelost, namelijk door control te koppelen aan zelfmanagement. De auteurs benadrukken dat onder andere een dergelijke benadering van control in hoge mate kan bijdragen aan intrinsieke motivatie, wat wordt beschouwd als de belangrijkste bron voor effectief gedrag. Bepalende factoren van dit type motivatie zijn onder andere de mogelijkheden om onafhankelijk en in vrijheid het werk uit te voeren, autonomie in de uitvoering, invloed op wat er

gebeurt binnen het werk, eigen controle op het werk hebben en invloed op het werk hebben (Faber et al., 2006, pp. 22-36).

2.5 ONBRUIKBARE INFORMATIE

MAC is bedoeld om managers en andere betrokkenen te ondersteunen bij het realiseren van de strategieën. Maatschappelijke invloeden hebben de laatste jaren het belang van transparantie en governancevraagstukken benadrukt. Er is steeds meer druk op de controlfunctie gekomen die wederom vooral is gevoed door angst- en risicodenken. Tegelijk is het terrein van de gewenste beheersing breder geworden: organisatiestructuren, strategieën, allerlei praktisch toepasbare systemen, waarden, normen, verantwoordelijkheidsverdelingen en cultuur zijn allemaal van belang (geworden) voor een controller. De – doorgaans – financiële processen zijn als object van accounting & control immers verbonden met dit brede terrein. Kortom, de reikwijdte van het vakgebied is groter en belangrijker geworden. Desondanks zijn er weinig fundamentele veranderingen waargenomen in de werkwijzen en hulpmiddelen die worden gebruikt. Scorecards van veel organisaties zien er eigenlijk nog net zo uit als twintig jaar geleden, informatie over kostprijsontwikkelingen en cashflow worden via dezelfde structuren gepresenteerd als destijds, allerlei managementrapportages zijn qua opzet nagenoeg onveranderd en afgezien van meer verfijning zijn de belangrijkste begrotings- en budgetteringscycli even gestandaardiseerd als altijd. Er is echter één allesomvattende verandering. De hoeveelheid gevraagde en geleverde informatie die verwant is aan MAC is onvoorstelbaar toegenomen. De gevolgen zijn onontkoombaar.

Het controlsysteem van een grote verzekeraar was door de beschreven ontwikkeling de afgelopen jaren fors veranderd. Op verzoek van verschillende belanghebbenden werd het systeem gaandeweg ‘verrijkt’ met steeds meer informatie, waarbij uiteraard zo zorgvuldig als mogelijk werd aangesloten bij de reeds bestaande informatiecomponenten. Mede ingegeven door een stroom van nieuwe eisen in wet- en regelgeving waren veranderingen in inhoudelijkheid en vormgeving aan de orde van de dag. Uiteindelijk was het systeem onnavolgbaar en ging het een geheel eigen leven leiden. Zelfs goed ingevoerde controllers en financials konden basale oorzaak-gevolgrelaties niet meer uit de overzichten destilleren.

Simplificeren had geen zin meer. Men koos ervoor het geheel te vernietigen en opnieuw te beginnen volgens andere spelregels.

Vaak wordt gesteld dat ICT-toepassingen het practici mogelijk maken om met grote hoeveelheden informatie goed te kunnen blijven werken. In eerste instantie is zo'n bewering begrijpelijk, maar analyse leert dat de kern van het probleem eerder groter dan kleiner wordt: Hoe kunnen organisaties via steeds meer en geavanceerde informatiestromen erop vertrouwen dat er niets aan het toeval wordt overgelaten en men 'volledig' in control is?

Een nieuw perspectief begint met het erkennen dat *information overload* niet als een probleem moet worden beschouwd. Helaas is dat nog steeds wel het geval; er is zelfs een internationale onderzoeksgroep in het leven geroepen om 'oplossingen' te vinden voor dit probleem namelijk de *information overload research group*. Nieuwe kansen zijn echter gelegen in het vormgeven van nieuwe filters. De ontwikkeling daarvan is gebaseerd op het cruciale punt: Op welke werkelijke vraag wil het management een 'accounting/control' antwoord? Het onderzoeken van die vraag levert de nieuwe filters, in plaats van dat men *rücksichtslos* op grond van allerlei niet-getoetste aannames informatie gaat leveren.

Als de gestelde vraag gaat over **beheersing van processen**,
is het waarschijnlijk dat de werkelijke vraag gaat over **samenwerking**.

Als de gestelde vraag gaat over **beheersing van informatiesystemen**,
is het waarschijnlijk dat de werkelijke vraag gaat over **communicatie**.

Als de gestelde vraag gaat over **beheersing van prestaties**,
is het waarschijnlijk dat de werkelijke vraag gaat over **motivatie en betrokkenheid**.

Als de gestelde vraag gaat over **beheersing van budgetten**,
is het waarschijnlijk dat de werkelijke vraag gaat over **vertrouwen**.

Als de gestelde vraag gaat over **beheersing van risico's**,
is het waarschijnlijk dat de werkelijke vraag gaat over **de ontplooiing van vakmanschap**.

Zolang men het vakgebied informatie dus onafhankelijk van het sociale proces ziet, zullen echte vernieuwingen uitblijven. Dan worden de medewerkers en managers immers beschouwd als passief, willoos en afhankelijk. De werkelijkheid is dat zij juist de doorslaggevende factor zijn als het gaat om het (coördineren en beheersen van) transacties.

2.6 HANDHAVEN VAN DE STATUS QUO

De voorgaande paragrafen maken wellicht duidelijk dat MAC vanuit de oorsprong weinig affiniteit heeft met creatieve benaderingen gericht op veranderingen en vernieuwingen. Beter gezegd: de veelgebruikte methoden en technieken zijn er vooral op gericht het huidige te verbeteren en het onbekende nieuwe te vermijden. Daarmee is het vakgebied veelal ongemerkt bezig met het handhaven van de status quo in plaats van het bieden van aanknopingspunten voor veranderingen en innovaties.

Recent zijn er echter aanwijzingen dat hierin verandering optreedt. Organisaties worden niet meer volledig beschouwd als machines, waarin rationaliteit, efficiency en duidelijkheid centraal staan en die worden ingevuld via plannen en doelstellingen. Ze worden ook beschouwd als organismen, als levende systemen. In de controlliteratuur is dat af te lezen aan de interpretatie van bijvoorbeeld prestatie management. Daarnaast is er binnen het vakgebied steeds meer interesse in cultuur, wat bijvoorbeeld kan worden afgeleid uit het COSO-model (een moderne, gestandaardiseerde benadering voor audits rondom interne controles en beheersing), waarin *'control environment'* als een belangrijke factor is opgenomen.

De kritiek dat MAC alleen gericht is op 'handhaving' is dus slechts deels terecht, alhoewel moet worden gesteld dat er nog veel werk te verzetten is om de bijbehorende technieken en methoden te dynamiseren. Het is opvallend dat de noodzaak in de academische literatuur wordt onderschreven, maar dat concrete vormen (werkmethoden, technieken of anderszins) vooralsnog achterwege blijven. Dit heeft ongetwijfeld te maken met de moeder aller emoties: angst.

Statische transacties kunnen we immers beheersen en zijn mogelijk zonder onszelf te laten zien. Daarentegen vragen dynamische interacties moed om – met minder procedures – te kunnen beheersen. Statisch problemen alloceren en deze via een plan-do-check-actcyclus oplossen, leidt doorgaans tot het handhaven van de status quo, terwijl in teamverband problemen oplossen veel meer is gericht op de gewenste vernieuwingen. Statische beïnvloeding van gedrag door 'codes of conducts' en beloningsprikkelers biedt zeker houvast om de huidige procesgang te continueren, maar meer onzekere gelegenheidscoalities en intrinsieke drijfveren zullen leiden tot echte innovaties.

Het is buitengewoon spannend om na te gaan welke concrete aanknopingspunten accounting & control kan bieden om deze dynamisering te ondersteunen.

REFLECTIE

In de eerste hoofdstukken van dit boek heb ik mijn somberheid verwoord over de toekomst van management accounting & control. Ik redeneerde daarbij geenszins vanuit het vakgebied zelf, maar vooral vanuit de menselijke noden die leven in organisaties. Mijn conclusie luidde dat MAC vanuit het zware instrumentele perspectief niet alleen inboet aan toegevoegde waarde, maar zelf schade toebrengt in de zoektocht naar nieuwe organisatievormen. Het remt creativiteit, voedt angst- en risicodenken en biedt nagenoeg geen houvast noch inspiratie voor duurzame antwoorden op actuele problemen. Niet voor niets heeft er in het vakgebied de laatste decennia geen innovatie plaatsgevonden.

De wijsgerige vraag die ik tijdens het schrijven vaak in gedachten had, luidde: Hoe kan MAC het vertrouwen in organisaties versterken en hoe kan vertrouwen de toegevoegde waarde van MAC versterken? Vooral de wederkerigheid in deze relatie is prikkelend. Het zorgt ervoor dat controllers, managers, medewerkers en klanten elkaar steeds nodig hebben om tot antwoorden te komen. Het zorgt er ook voor dat MAC minder instrumenteel wordt en op een natuurlijke, welhaast vanzelfsprekende manier in verbinding wordt gebracht met 'zachte' componenten als gedrag, cultuur, motivatie en leiderschap.

Mijn opvattingen over het vraagstuk zijn gedurende het schrijven ook gewijzigd. Waar ik aanvankelijk vermoedde dat MAC minder nadruk in organisaties zou moeten hebben, denk ik nu dat het veel eerder gaat om andere 'gebruiksaanwijzingen' van het grote arsenaal aan methoden en technieken.

Parallel aan het schrijven heb ik ongeveer 65 interviews uitgevoerd met prominente financials en bestuurders van grotere organisaties in Nederland. De inhoud van deze gesprekken is versleuteld in de tekst; via voorbeelden, opmerkingen en gedeelde inzichten. Daarnaast moeten drie conclusies van de gesprekken hier nog worden genoemd.

Ten eerste uiten vrijwel alle gesprekspartners in eigen bewoordingen de wens om meer op basis van 'de sociale mens' te werken, maar voelen ze zich zeer ernstig gehinderd door wetten, regels en systemen van buitenaf. De krachten van buitenaf

worden in dit geval sterker ervaren dan de krachten van binnenuit. Het leidt uiteindelijk tot discrepantie tussen het primaire proces enerzijds en de beheersing door staffuncties anderzijds. Wie kan hierin een doorbraak realiseren?

Ten tweede werd duidelijk dat veel directeuren en bestuurders volop hun eigen gevoelskompas vertrouwen en daar ook naar handelen. Op zichzelf is dat geen schokkende constatering, maar vaak blijkt ook dat men de systemen van MAC daarbij niet of weinig gebruikt. MAC-informatie wordt gezien als een basaal vertrekpunt om tot oordeelsvorming en besluiten te komen, terwijl er vermoedens zijn dat deze informatie meer zeggingskracht kan hebben als die 'verfijnder' en meer toegespitst op specifieke situaties zou zijn. Wellicht gaat het hier om informatie die inzicht geeft in de wederkerigheid tussen economie en sociologie.

Ten slotte was er sprake van een tomeloze nieuwsgierigheid naar handvatten voor de 'hoe-vraag'. Hoe kunnen we onze MAC-systemen meer op basis van (gecalculeerd) vertrouwen inrichten? Hoe definieer je prestaties en bijbehorende indicatoren zonder afbreuk te doen aan motivatie? Hoe kun je je verantwoorden op basis van vakmanschap en loyaliteit in plaats van op administratieve normen? Hoe verleid je mensen tot wenselijk gedrag met behulp van MAC, zonder dat ze alleen maar rationeel worden overtuigd? Er is gelukkig een verrassende rijkdom aan antwoorden gebleken, vaak ondersteund met ervaringsgerichte voorbeelden van de geïnterviewden. Het ligt in de lijn der verwachting dat dergelijke praktijkvoorbeelden zullen leiden tot nieuwe theorievorming. De bouwstenen uit hoofdstuk zes en zeven illustreren dit.

Het dualiteitsdenken heeft in dit boek uiteindelijk een belangrijke plaats gekregen. Controllers en andere practici van MAC. De simpele uitleg is: 'en-en denken' in plaats van 'of-of denken'. Dit lijkt echter makkelijker dan dat het is. We zijn immers gedrogeerd met lijstjes, spreadsheets, formats, normen en systemen. Dat nieuwe denken vraagt in eerste instantie dus afkicken en zoeken naar nieuwe manieren van plannen, beheersen en verbeteren, waarin de effectieve bestanddelen van MAC opnieuw klank en kleur krijgen. Accounting & control blijkt dan ineens uitstekend samen te kunnen gaan met vertrouwen en motivatie. We moeten elkaar in dit proces scherp blijven wijzen op een bekende valkuil. Paradoxaal genoeg blijkt namelijk dat de werkroute om te komen tot meer 'stewardship' (een theorie die haaks staat op de agentschapstheorie en uitgaat van intrinsieke motivatie als belangrijkste drijfveer om doelen te behalen) vaak vorm wordt gegeven door top-down ingevoerde beheersingsmechanismen.

Dualiteit kan binnen MAC tot handelen worden omgezet door in eerste instantie steeds uit te gaan van de kleinst denkbare organisatie-eenheid: de conversatie. Door

elkaar consequent de vraag te stellen wat de impact is van MAC op de gesprekken in het primaire proces en met de staffuncties, ontstaan handvatten om tot praktisch handelen te komen.

De moraal van dit boek? Nieuwe vormen van MAC moeten het primaire proces doen excelleren. Als het vakgebied daar niet aantoonbaar aan bijdraagt, zijn alle inspanningen slechts verspilling. Daarom heb ik een representant van het primaire proces met uitgesproken ideeën over MAC gevraagd het voorwoord van dit boek te schrijven.

Ik ben dank verschuldigd aan mijn collega's van Het Zuiderlicht, met wie ik elke dag opnieuw weer werk aan intellectuele en praktische vraagstukken die verwant zijn aan de onderhavige inhoud. Alhoewel we anders zijn opgeleid, bindt ons vooral het 'niet-weten' en de bijbehorende nieuwsgierigheid. Het is een groot plezier om steeds weer te ontdekken hoe dit leidt tot ons eigen handelen; we genieten al sinds lange tijd van een succesvolle adviespraktijk. Speciale dank gaat uit naar Rob Vinke, André Miedema, Frank Burkels en Isolde Boer. Zij hebben namelijk een belangrijke bijdrage geleverd aan hoofdstuk zeven.

Ook dank ik mijn collega's van de Rijksuniversiteit Groningen. De *Executive Master of Finance and Control* opleiding, waar ik al jaren als docent aan verbonden ben, biedt een prachtige broedplaats voor nieuwe perspectieven op het vakgebied. Binnen de academische sfeer bedank ik ook prof.dr. Ed Vosselman en prof.dr. Arco van de Ven. Ik voel me zeer verwant met Ed met zijn kijk op het vak en ben jaloers op de academische wijze waarop hij dit weet te verwoorden. Arco heeft eerdere delen van dit schrijven kritisch beoordeeld en waardevolle suggesties gedaan voor het vervolg.

Daarnaast wil ik Sander Heinst en Dick Dam van 'Hollandse Nieuwe' bedanken. We werken inmiddels al weer jaren met dit bureau samen. De creatieve uitpattingen gebaseerd op inhoudelijke gedachtevorming zijn waardevol en plezierig geweest. Ze hebben mede bijgedragen aan dit boek.

Ten slotte bedank ik Maurits Sengers van Vormkracht. Maurits is de ontwerper van de illustraties. Hij ging daarbij niet over één nacht ijs. We hebben veel gesproken over de inhoud van dit boek en hij verraste me steeds weer met zijn onnavolgbare manier van verbeteren en verdiepen. Een vakman van het zeldzame soort.

LITERATUUR

- Aardema, H., *Control voor leiders – Wat doet u aan 'het systeem'?* Elsevier Overheid in samenwerking met BMC, Den Haag, 2007.
- Anthony, R.N., *The management control function*, Harvard University Press, Boston, 1988.
- Anthony, R.N. en V. Govindarajan, *Management control systems*, third edition, McGraw-Hill, New York, 2012.
- Aslander, M. en E. Witteveen, *Easycratie, de toekomst van werken en organiseren*, Academic Service, Den Haag, 2010.
- Assen, M. van, J. Wigman en R. Notermans, *Operational Excellence Nieuwe Stijl*, Academic Service, Den Haag, 2007.
- Atkinson, A.A., R.S. Kaplan en M.S. Young, *Management accounting*, 4th edition, Prentice Hall International, Upper Saddle River, 2004.
- Best, D. en D. Kellner, *Kevin Kelly's complexity theory: The politics and ideology of self-organizing systems*; zie: <http://www.uta.edu/huma/illuminations/best7.htm>, 2001.
- Birnberg, J.G., L. Turopolec en S.M. Youg, The organizational context of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, nr. 2/3, 1983.
- Blot, P. de Chauvigny de, *Business Spiritualiteit als kracht voor organisatievernieuwing – op zoek naar de mystiek van het zakendoen*, Nyenrode Business Universiteit, Breukelen, 2006.
- Bouma, J.L. en G.J. van Helden, *Management accounting en economische organisatie theorie*, Academic Service, Schoonhoven, 1994.
- Broeck, A. van den, M. Vansteenkiste, H. de Witte, W. Lens en M. Andriessen, *De zelf-determinatie theorie: kwalitatief goed motiveren op de werkvloer*, *Gedrag en Organisatie*, vol. 22, nr.4, 2009.
- Bruggeman, W., P. Everaert, R. Slagmulder en D. Waeytens, *Management Accounting in de nieuwe productieomgeving*, Maklu, Apeldoorn, 1999.
- Bruijn, J.A. de, *Prestatiemeting in de publieke sector*, Boom Lemma uitgevers, Den Haag, 2006.
- Bruine, P. de, W. Jansen en B. van der Burg, Procesgericht organiseren en organisatiestructuur, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 81, nr. 3, maart 2007.

- Caluwé, L. de en H. Vermaak, *Leren veranderen, een handboek voor de veranderkundige*, 2e editie, Kluwer, Deventer, 2006.
- Chandler, A.D., *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*, MIT Press, Cambridge, 1962.
- Chapman, C.S., A.G. Hopwood en M.D. Shields, *Handbook of management accounting research*, vol. 2, Elsevier, Amsterdam, 2007.
- Clark, J.M., *Studies in the Economics of Overhead Costs*, University of Chicago Press, Chicago, 1923.
- Corbey, M.H., Prestatiebeloning vanuit Management Control Perspectief, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, nr. 3, maart 2002.
- Corbey, M.H., Agent of steward? Over mensbeeld en management control, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 84, nr. 9, september 2010.
- Critchley, B. en H. Stuelten, *Starting when we turn up, Consulting from a Complex Responsive Process Perspective*, Draft in preparation for publication, beschikbaar via <http://www.billcritchleyconsulting.com/articles.html>
- Derksen, B., Innovatie in Control, *Compact*, vol. 4, 2006.
- Dietz, J.L.G., *Business Process Magazine*, nr. 7, BIM Media, Den Haag, 2009.
- Dixon, J.R., A.J. Nanni en T.E. Vollmann, *The new performance challenge – Measuring operations for World-class competition*, Dow Jones-Irwin, Homewood, 1990.
- Faber, N., O. Janssen en T. Bartlema, Leeroriëntatie van medewerkers als moderator in de relatie tussen transformationeel leiderschap en intrinsieke werkmotivatie, *Gedrag & Organisatie*, vol. 19, nr. 1, 2006.
- Fry, B.S. en R. Jegen, Motivation crowding theory, *Journal of Economic Surveys*, vol. 15, nr. 5, 2001.
- Haffmans, J.M., Vrijgeleiden als interventiemethode, *Management en Organisatie*, nr. 3/4, mei/augustus 2006.
- Hardjono, T.W. en R.W.M. Bakker, *Management van processen; identificeren, besturen, beheersen en vernieuwen*, Kluwer, Deventer, 2002.
- Hart, W. en M. Buiting, *Verdraaide Organisaties – terug naar de bedoeling*, Kluwer, Deventer, 2012.
- Jablonsky, S.F., P.J. Keating en J.B. Heian, *Business Advocate or Corporate Policeman? Assessing your role as Financial Executive*, Financial Executive Research Foundation, Morristown, 1993.
- Jansen, P. en A.A. de Waal, Prestatiemanagement van betrokkenheid in de publieke sector, *Gedrag & Organisatie*, vol. 17, nr. 6, 2004.
- Kahane, A., *Power & Love, een strategie voor blijvende verandering*, Academic Serve, Den Haag, 2010.

- Kaplan, R. S., The competitive advantage of management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 18, 2006.
- King, H.P., *McManager. Praktische psychologie voor de werkorganisatie*, Eburon, Delft, 2009.
- Kunz, A.H. en D. Pfaff, Agency theory, performance evaluation, and the hypothetical construct of intrinsic motivation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, 2002.
- Locke, E.A. en G.P. Latham, Building a practically useful theory of goal setting and task motivation: A 35-year odyssey, *American Psychologist*, vol. 57, 2002.
- Meer-Kooistra, J. van der en E.G.J. Vosselman, Accounting, beheersing en de opbouw van vertrouwen in uitbestedingsrelaties, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 83, nr. 9, 2009.
- Merchant K.A. en W.A. Van der Stede, *Management control systems, performance measurement, evaluation and incentive*, third edition, Prentice Hall, Harlow, 2012.
- Mintzberg, H., *The structuring of organizations*, Prentice Hall inc, Englewood Cliffs, 1979.
- Nimwegen, H. van en F. Spits, Round Control – De positionering van de controllersfunctie in organisaties, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, september 2002.
- Nooteboom, B., Vertrouwen, besluitvorming en communicatie, *Management en Organisatie*, november/december 2010.
- Quinn, R.W. en R. Quinn, *Lift*, Academic Service, Den Haag, 2010.
- Rampersad, H., *De Total Performance Scorecard*, Scriptum, Schiedam, 2002.
- Rathore, A., R.P. Mohanty, A.C. Lyons en N. Barlow, Performance management through strategic total productivity optimisation, *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, nr. 25, 2005.
- Riedijk, F.L., S. Tillema en E. Moen, De ontwikkeling van de controller in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, nr. 7/8, juli/augustus 2002.
- Scharmer, C.O., *Theorie U – leiding vanuit de toekomst die zich aandient*, Uitgeverij Christofoor, Zeist, 2010.
- Simons, R., Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, March-April 1995.
- Stacey, R., D. Griffin en P. Shaw, *Complexity and Management: Fad or Radical Challenge to Systems Thinking?* Routledge, London, 2001.
- Stacey R.D., Organizations as Complex Responsive Processes of Relating, *Journal of Innovative Management*, Winter 2002/2003.

- Streatfield, P.J., *The paradox of control in organizations*, Routledge, New York, 2001.
- Strikwerda, J., Postmodernisme, postmoderne organisaties en implicaties voor management control, *inédit*, PDOC verdiepingscollege Handel & Industrie, Universiteit van Amsterdam, 19 april 2002.
- Strikwerda, J., Postmodernisme, postmoderne organisaties en implicaties voor management control, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, nr. 5, 2003.
- Swagerman, D. In: *Caleidoscoop van accounting onderzoek – Liber Amicorum voor prof.dr. J. van der Meer-Kooistra*, uitgegeven voor vakgroep Accounting van de Rijksuniversiteit Groningen, 2010.
- Tiggelaar, B., *Durven, dromen doen*, Uitgeverij Spectrum, Houten, 2010.
- Tillema, K.H., Motivatie door Management Control, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 86, nr. 4, 2012.
- Tillema, K.H. en F.J. Markerink, *Gericht Presteren met het INK-managementmodel*, Kluwer, Deventer, 2011.
- Ven, A. van de, Meest praktische is een goede theorie, lessen uit de crisis voor de controller, *Finance & Control*, nr. 4, augustus 2010.
- Vinke, R. en H. van der Wal, De zoektocht naar het objectieve kostenbegrip, *Finance & Control*, nr. 5, oktober 2003.
- Vosselman, E.G.J., Economie voorbij, De evolutie van management accounting tot zelfstandige discipline, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, nr. 5, 2004.
- Vosselman, E.G.J., Accounting, instrumentalisme en het organisatorisch samenwerkingsverband, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 82, nr. 4, 2008.
- Vosselman, E.G.J. In: *Caleidoscoop van accounting onderzoek - Liber Amicorum voor prof.dr. J. van der Meer-Kooistra*, uitgegeven voor vakgroep Accounting van de Rijksuniversiteit Groningen, 2010.
- Waal, A.A. de, *Minder is meer – steek geen tijd meer in budgetteren en uw organisatie haalt betere resultaten*, Holland Business Publications, 2002.
- Waal, A.A. de, R. Jap Toen Sjan en E. Zwanenburg, Budgetteren in Nederland: stand van zaken en ontwikkeling, *Tijdschrift Controlling*, nr. 3, maart 2006.
- Warah, A., *Relational Accountability, Values and Ethics: an Existential Perspective*, presentation made at Saint Paul University Ottawa, Canada, Fall 2004.
- Weick, K.E., *The social psychology of organizing*, McGraw-Hill, Boston, 1979.
- Wel, P. van der, *Economie voor Wereldverbeteraars*, Uitgeverij Het Tweede Gezicht, Den Haag, 2010.

- Wintzen, E., *Eckart's notes*, Lemniscaat, Rotterdam, 2007.
- Yu-Lee, R.T., *Explicit Cost Dynamics, An Alternative to Activity-Based Costing*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001.
- Zuiderhoudt, R., Een manifest voor de nieuwe tijd, *Filosofie in Bedrijf*, vol. 9, nr.1, 2010.
- Zuiderhoudt, R., J.J. Wobben, S. ten Have en V. Busato, De logica van chaos in veranderprocessen, *Holland Management Review*, nr. 82, 2002.

Veel organisaties bevinden zich in een neurotische spagaat. Aan de ene kant is er een groot verlangen naar samenwerkingsvormen waarin autonomie, vertrouwen, motivatie en vakmanschap centraal staan, terwijl ze aan de andere kant verstikt worden door regels, normen, kaders, structuren en andere typen controls. Vrijwel niemand wil het, maar toch lijken 'de systemen' vaak te winnen van 'de mensen'.

Veel populaire managementopvattingen geven een eenvoudig advies: minder regels en meer vrijheid. Die suggestie is niet alleen irreëel, maar ook onwenselijk. Het spel is veel delicaat en herbergt een zoektocht naar nieuwe toepassingen van controls waarin economie en sociologie samenvallen.



Dr. Kees Tillema is directeur van Het Zuiderlicht Managementadviseurs en is daarnaast verbonden als kerndocent Management Accounting en Control aan de Executive Master Finance & Control bij de Rijksuniversiteit van Groningen. Zijn onderzoek is gericht op nieuwe vormen van accounting en control waarin inzichten uit de psychologie en sociologie een belangrijke plek innemen.

www.overfinancieelmanagement.nl

