

University of Groningen

## Hoe werken combinaties van management control-elementen? Tweeledigheid en dynamiek

Kolk, Van der, Berend; Van Veen-Dirks, Paula; Bogt, ter, Henk

*Published in:*  
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

*DOI:*  
[10.5117/mab.94.52237](https://doi.org/10.5117/mab.94.52237)

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*  
2020

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

Kolk, Van der, B., Van Veen-Dirks, P., & Bogt, ter, H. (2020). Hoe werken combinaties van management control-elementen? Tweeledigheid en dynamiek. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(5/6), 199-204. <https://doi.org/10.5117/mab.94.52237>

**Copyright**

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

**Take-down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

# Hoe werken combinaties van management control-elementen? Tweeledigheid en dynamiek

Berend van der Kolk, Paula van Veen-Dirks, Henk ter Bogt

Received 19 March 2020 | Accepted 6 June 2020 | Published 30 June 2020

## Samenvatting

Het geheel is soms meer en soms minder dan de som der delen. Om de effecten van management control (MC)-elementen zoals organisatiewaarden, prestatietestingssystemen en budgetten te begrijpen, dienen ze in samenhang bestudeerd te worden. In dit artikel bespreken de auteurs hoe verschillende MC-elementen elkaars effectiviteit kunnen beïnvloeden. Ook wordt stilgestaan bij de vraag wat het betekent dat relaties tussen MC-elementen *tweeledig* en *dynamisch* kunnen zijn. Verder wordt ingegaan op de spanning die tussen MC-elementen kan ontstaan als ze gezamenlijk worden gebruikt. Daarnaast wordt aan de hand van een casestudie getoond hoe managers met dergelijke spanningen tussen MC-elementen kunnen omgaan.

## Relevantie voor de praktijk

Organisatiewaarden, zoals bijvoorbeeld prestatiegerichtheid of zelfsturing, worden tegenwoordig vaak gebruikt om medewerkers te motiveren. Niet elke organisatiewaarde is echter gepast in elke situatie. In dit artikel laten we aan de hand van onderzoek zien hoe een management control-element, zoals een organisatiewaarde, andere management control-elementen kan beïnvloeden en hierdoor kan worden beïnvloed.

## Trefwoorden

Complementariteit, Management control, Package, Spanning, Tension

## 1. Inleiding

Om medewerkers te motiveren om in lijn met de organisatiedoelen te werken, kunnen zogenoemde management control (MC)-elementen worden gebruikt, zoals regels, prestatietestingssystemen of organisatiewaarden (Merchant and Van der Stede 2007). Hoewel de mogelijke samenhang tussen dergelijke MC-elementen al dikwijls benadrukt is in de Nederlandstalige (Kruis 2008; Van der Kolk 2015) en Engelstalige literatuur (Malmi and Brown 2008; Grabner and Moers 2013; Friis et al. 2015), weten we nog maar weinig over wat er precies gebeurt als twee MC-elementen elkaar beïnvloeden. Wat kan er bijvoorbeeld gebeuren als medewerkers *enerzijds* wordt verteld zich strikt

aan veiligheidsprocedures te houden bij het uitvoeren van een onderhoudsklus, terwijl ze *tegelijktijd* wordt meegedeeld dat er een maximale tijd is om die klus uit te voeren? Onze interesse in de spanning die kan ontstaan wanneer MC-elementen elkaars effectiviteit verminderen en/of verhogen vormde de aanleiding om dit verder te bestuderen. In deze bijdrage bespreken we hoe MC-elementen elkaars effectiviteit kunnen beïnvloeden en illustreren we dit met resultaten uit een recent verschenen onderzoek (Van der Kolk et al. in press). We laten aan de hand van verschillende voorbeelden zien dat de samenhang tussen MC-elementen niet als al te eenvoudig dient te worden gezien en dat managers een centrale rol kunnen spelen in het op een gebalanceerde manier omgaan met de diverse MC-elementen.

We bespreken in dit artikel achtereenvolgens de huidige stand van de theorie, onze empirische onderzoeksmethode, twee toevoegingen aan de theorie en de rol die managers kunnen spelen in het uitbalanceren van MC-elementen. Dit artikel sluit af met conclusies, suggesties voor verder onderzoek en implicaties voor de praktijk.

## 2. Complementariteit en substitutie

De samenhang tussen MC-elementen staat – terecht – al lange tijd hoog op de onderzoeksagenda. Accounting en MC zijn geen praktijken die geïsoleerd plaatsvinden; ze staan juist met zowel elkaar (Malmi and Brown 2008) als met de bredere organisatiecontext (Hopwood 1983) in verbinding; ze beïnvloeden en worden beïnvloed. Aangeemoedigd door de contingentietheorie, die benadrukt dat de effectiviteit van verschillende control-oplossingen kan afhangen van de context waarin ze gebruikt worden (Otley 1980; Chenhall 2003), heeft de literatuur zich met name gericht op twee typen interacties tussen MC-elementen: complementariteit en substitutie (Milgrom and Roberts 1995; Van Veen-Dirks 2006; Grabner and Moers 2013).

Wanneer twee MC-elementen complementair aan elkaar zijn, betekent dit dat ze elkaars effectiviteit versterken. De twee MC-elementen leveren dan samen meer op dan ze los van elkaar zouden doen. Friis et al. (2015) lieten bijvoorbeeld zien dat in de organisatie die zij onderzochten, het gebruik van prestatiebeloning (*incentive systems*) én het in de organisatie benadrukken van ‘betrokkenheid’ (*commitment*) van leidinggevend en medewerkers, complementair aan elkaar waren. Met andere woorden, wanneer beide aansturingvormen samen aanwezig zijn, leveren ze meer op dan ze los van elkaar zouden opbrengen: er ontstaat synergie, of meeropbrengst.

Substitutie treedt op wanneer twee elementen elkaar geheel of ten dele verdringen en zo elkaars effectiviteit verzwakken. Wanneer twee MC-elementen samen minder effectief zijn dan wanneer ze los van elkaar zouden worden gebruikt, spreekt de literatuur van een substitutie-effect (zie bijvoorbeeld Friis et al. 2015). Twee aansturingvormen kunnen elkaar bijvoorbeeld “in de weg zitten” en op die manier elkaars effectiviteit verlagen. Als het substitutie-effect optreedt, maakt een organisatie vaak (op termijn) een keuze om één van de twee conflicterende MC-elementen te verwijderen (zie ook Dekker 2004), zodat het negatieve effect niet meer optreedt – dit noemen we *volledige* substitutie. Wanneer een organisatie echter beide MC-elementen naast elkaar laat bestaan, blijft het wederzijds verzwakkende effect optreden – deze situatie noemen we rivaliteit. Binnen het substitutie-effect identificeren we dus een bijzondere situatie waarin het management juist *niet* besluit één van de MC-elementen te verwijderen. In Tabel 1 wordt een kort overzicht gegeven van de verschillende effecten die kunnen optreden wanneer twee MC-elementen elkaars effectiviteit beïnvloeden.

**Tabel 1.** Overzicht typen complementariteit en substitutie.

Specifieke naam	Uitleg
<i>Complementariteit</i>	De elementen versterken elkaars effectiviteit. Beide elementen blijven gebruikt worden in de organisatie.
<i>Volledige substitutie</i>	De elementen verzwakken elkaars effectiviteit. Op termijn wordt in een organisatie één van de elementen niet meer gebruikt.
<i>Rivaliteit</i>	De elementen verzwakken elkaars effectiviteit. Beide elementen blijven gebruikt worden in de organisatie.

In de MC-literatuur worden deze termen, met name complementariteit en (*volledige*) substitutie, veel gebruikt, terwijl rivaliteit (ofwel: *onvolledige substitutie*) nog maar weinig aandacht heeft gekregen. Ook weten we eigenlijk nog maar weinig over wat er *precies* gebeurt als we zeggen dat twee MC-elementen ‘complementair’ aan elkaar zijn. In grootschalige kwantitatieve onderzoeken kan soms een positief effect meetbaar zijn als het effect van het gelijktijdige intensieve gebruik van twee MC-elementen wordt onderzocht, maar het inzicht in het onderliggende proces – d.w.z. wat er gebeurt als twee MC-elementen elkaars effectiviteit beïnvloeden – is nog vrij beperkt.

Sommige studies gebruiken ook het begrip “spanning” voor het onderzoek naar relaties tussen MC-elementen (zoals bijvoorbeeld Mundy 2010). In deze studies wordt gesteld dat er spanning kan optreden tussen verschillende MC-elementen en dat de verhouding tussen MC-elementen van belang is voor het ontstaan van deze spanning. Spanning hoeft overigens niet negatief te zijn, het kan ook productief zijn in bepaalde situaties. Wanneer er sprake is van balans tussen MC-elementen is echter niet op een eenvoudige manier eenduidig te bepalen. Het kan bij balans gaan om een min of meer evenredig gebruik van verschillende MC-elementen, maar ook om een verhouding tussen de MC-elementen die past bij de doelstelling en/of de context. De veronderstelling is dat als de MC-elementen in balans zijn, dit tot een betere prestatie leidt. Balans kan ook verschuiven in de loop van de tijd, waarbij de spanning tussen MC-elementen ook een meer dynamisch karakter krijgt. Zo geeft Mundy (2010) aan dat balans geen statisch concept is, doordat er steeds sprake is van nieuwe informatie, van veranderende prioriteiten en van continu doorwerkende strategische krachten zowel binnen een organisatie als daarbuiten. Voor managers vraagt deze dynamische spanning om continue aandacht.

Er is dus al wel wat onderzoek gedaan op dit gebied, maar wat er precies gebeurt wanneer MC-elementen in combinatie worden gebruikt is nog niet duidelijk. Ook weten we nog weinig over de vraag wat managers kunnen doen om met elkaar samenhangende MC-elementen beter in te zetten. Het zijn deze vragen geweest die leidend waren in ons verkennende onderzoek naar samenhangende MC-elementen, dat we uitvoerden bij een Nederlandse organisatie in de publieke sector.

## 3. Empirisch onderzoek

Om in detail te onderzoeken hoe verschillende MC-elementen elkaars effectiviteit kunnen beïnvloeden, hebben

we een casestudie uitgevoerd. Een casestudie is een geschikte manier om ‘hoe’-vragen te beantwoorden (Yin 2014). Binnen een middelgrote Nederlandse gemeentelijke organisatie onderzochten we twee afdelingen in het bijzonder: een beleidsafdeling en een onderhoudsafdeling. Zo konden we in elk van die twee afdelingen de samenhang onderzoeken tussen de organisatiewaarde ‘zelfsturing’ en de meer ‘lokale’ MC-elementen die er werden gebruikt.

In beide afdelingen interviewden we medewerkers en leidinggevenden, terwijl we ervoor zorgden dat de geïnterviewden samen een goede afspiegeling vormden van de gemeentelijke organisatie (Flick 2009). De interviews duurden gemiddeld ongeveer zeventig minuten en alle 26 interviews zijn volledig uitgeschreven in interviewrapporten. Ook observeerden we diverse gebeurtenissen, zoals officiële vergaderingen en bijeenkomsten rondom de koffiemachine. De interviewrapporten zijn gebruikt, samen met officiële documenten en de observatienotities, om in de paragrafen hieronder te schetsen hoe in deze organisatie MC-elementen met elkaar samenhangen.

We presenteren de bevindingen van het onderzoek door eerst de organisatorische achtergrond te bespreken, waarna we ingaan op combinaties van twee MC-elementen die een tweeledig effect hebben, d.w.z. die *tegelijker-tijd* complementair en rivaliserend zijn. Ook bespreken we hoe het kan dat een relatie tussen twee MC-elementen dynamisch is in de loop van de tijd en wat de rol van managers is in het uitbalanceren van de verschillende typen van management control. In dit artikel beperken we ons tot het analyseren van de samenhangende MC-elementen zoals die gebruikt werden voor de aansturing van de medewerkers in de onderhoudsafdeling van Midstad.

## 4. Introductie casestudie

Midstad (fictieve naam) is een middelgrote Nederlandse gemeente met op het moment van onze studie meer dan 100.000 inwoners en meer dan 1.000 medewerkers. Net als veel andere gemeenten in Nederland moest Midstad stevig bezuinigen na de financiële crisis van 2008. Om de bezuinigingen te realiseren, werd in Midstad bedacht dat er een managementlaag wegbezuinigd kon worden wanneer medewerkers ‘professioneler’ en zelfstandiger hun taken zouden uitvoeren. Een medewerker van personeelszaken verwoordde het zo:

“Je bent eigenlijk compleet, je kunt heel veel *zelf*. En dat deels vanuit bezuinigingsoverwegingen, maar ook omdat we vinden dat wanneer je met heel veel mensen werkt [en er veel ‘schakels’ zijn] het zo veel effectiever is, veel krachtiger, om het *zelf* te doen.”

Midstad zette daarom sterk in op het communiceren van onder meer de organisatiewaarde ‘zelfsturing’ aan medewerkers in de hele organisatie: van beleidsmedewerkers tot paspoortuitgiftebeambten. Door middel van posters, het intranet, training en speeches van leidinggevenden, werd meegedeeld dat de nieuwe ideale medewer-

ker iemand is die onder meer *zelfstandig* werkt en taken uitvoert. In een visiedocument van de gemeente Midstad werd het als volgt verwoord:

“[De ideale Midstad-medewerker] *stuurt zichzelf* binnen kaders en koers en neemt verantwoordelijkheid voor resultaat, groei en ontwikkeling. Hij/zij neemt *initiatief* en beslissingen om problemen op te lossen waarin hij zowel rekening houdt met de belangen van de organisatie als met de eigen belangen. Een *zelfsturende medewerker* pakt actief de speelruimte en het vertrouwen dat hij/zij krijgt.” (*cursivering toegevoegd*)

De inzet van zelfsturing als organisatiewaarde om medewerkers aan te sturen wordt in de MC-literatuur ook wel als een vorm van cultuuraansturing (*cultural control*) gezien (Merchant and Van der Stede 2007; Van der Kolk 2015).

De onderhoudsafdeling in Midstad bestond ten tijde van het onderzoek uit ongeveer 40 medewerkers die als taak hadden de eigendommen van Midstad te onderhouden, zoals bruggen, waterpompen, pollers, gebouwen en parkeergarages. Ook hadden de servicemedewerkers van de onderhoudsafdeling als taak snel op te treden wanneer er zich storingen voordeden (bijvoorbeeld: wanneer een brug niet naar behoren functioneerde). De onderhoudsmedewerkers dienden bij het afronden van al hun taken – zowel urgente als geplande – in een softwaresysteem die betreffende taak “af te melden”, eventueel onder vermelding van bijzonderheden. Dit afmelden kon via een laptop, tablet of geavanceerde telefoon plaatsvinden, zodat vervolgens de centrale database met afgemelde taken werd bijgewerkt. Op deze manier verkregen leidinggevenden informatie over, bijvoorbeeld, de duur en reactietijd van de door medewerkers uitgevoerde taken. Over het uitvoeren en afmelden van geplande (d.w.z. niet-urgente) activiteiten zei een servicemedewerker:

“[De managers] kunnen zien [in het softwaresysteem]: ‘Hij heeft nu zoveel installaties al gedaan, hij moet er nog zoveel, we zitten nu in november, dus hij loopt iets voor of hij loopt iets achter.’ Dat is goed te monitoren, dat kunnen ze goed bijhouden.”

De taakregistratie in het softwaresysteem kan worden gezien als een vorm van activiteitaansturing, ofwel *action control* (Merchant and Van der Stede 2007; Van der Kolk 2015). In de volgende paragrafen gaan we in op de samenwerking tussen twee MC-elementen: 1) de organisatiewaarde zelfmanagement en 2) de taakregistratie via het softwaresysteem.

## 5. De tweeledigheid van relaties tussen MC-elementen

Via ons onderzoek bij de onderhoudsafdeling van Midstad stelden we vast, dat de combinatie van twee MC-elementen ook een *tweeledig* effect kan hebben. Toen we de effecten van de gezamenlijke aanwezigheid van zelfsturing en

taakregistratie onder de loep namen, bleek dat deze twee MC-elementen elkaars effectiviteit *zowel* kunnen versterken (complementariteit) als verminderen (rivaliteit).

Ten eerste vonden we dat de verplichte taakregistratie de medewerkers kon helpen bij het zelfstandig uitvoeren van hun taken. In de praktijk betekende dit dat medewerkers aangaven dat bij het afmelden van een taak of storing een notitie kon worden geplaatst 'hoe' de storing was opgelost. Een goede registratie van succesvolle storingsoplossingen in het systeem, zo stelden de medewerkers, zou henzelf en collega's in de toekomst helpen om zelfstandig, na het lezen van eerdere oplossingen voor een vergelijkbaar probleem, een bepaalde storing op te lossen. Een onderhoudsmedewerker verwoordde het zo:

“De storingen die je doet, moet je afmelden in het Shaperepoint systeem, dus daar geef je er informatie bij, zoals “wat was daar precies aan de hand”. Dat niet jouw collega de week daarop weer voor dezelfde storing staat en weer voor dezelfde [niet werkende] oplossing kiest [...] Dus met die informatie help je jezelf verder en help je je collega's verder. En in de managementrapportage hebben [de managers] dan ook een duidelijk beeld van: “Dit is de productiviteit van ‘storingen oplossen’.”

Door de taakregistratie zorgvuldig te doen, is de betreffende medewerker of een collega in staat om in de toekomst het werk nog beter zelfstandig uit te voeren. Tegelijkertijd, juist doordat de medewerker zelfstandig werkt, ontstaat het besef dat hij zichzelf helpt door de taakregistratie zorgvuldig te doen en dit kan dit de effectiviteit ervan verhogen. Met andere woorden: taakregistratie en zelfsturing versterken elkaars effectiviteit.

Ten tweede vonden we óók dat de taakregistratie soms de boodschap van zelfsturing 'in de weg' kon zitten. Verschillende geïnterviewden gaven aan dat ze wel een persoonlijke secretaresse nodig zouden hebben om alle registratietaken te kunnen doen, terwijl ze benadrukten dat hun primaire taak bestond uit onderhoud doen en storingen oplossen – en niet uit het uitvoerig registreren van taken in een systeem. Een onderhoudsmedewerker lichtte dit verder toe:

“Ze hebben het het liefst wel, dat het in de computer komt, maar daar kom ik niet aan toe. Dan houd ik werk over. En dat [werk] is belangrijker dan de boel er omheen. En ik denk dat wij er allemaal zo over denken, daarvoor zijn we ingehuurd. [...] Wij moeten zorgen dat het op straat draait, werkt, zo weinig mogelijk klachten. En als je er dan administratieve dingen omheen hebt, dat is niet erg. Maar het moet niet te gek worden. [...] Dan gaat de rest van het werk, dat schuift maar weer door naar morgen. Maar morgen heb je zo'n zelfde dag, dus dan stapelt het maar op.”

Tijdens verschillende geobserveerde vergaderingen werd door medewerkers ook gemopperd dat ze – mede door het taakregistratiesysteem – het idee hadden niet serieus (genoeg) te worden genomen. “Je behandelt me als

een klein kind” kreeg een leidinggevende soms te horen nadat die bijvoorbeeld aandrong op het goed registreren van werkzaamheden. Ook gaven medewerkers aan dat ze vonden dat ze mede door dit systeem teveel in de gaten werden gehouden door hun leidinggevende. Dit suggereert dat in deze situatie taakregistratie de ervaring en effectiviteit van zelfsturing verlaagde voor de medewerkers van de onderhoudsafdeling, ofwel: rivaliteit tussen de twee MC-elementen.

Tezamen betekenen deze – misschien op het eerste oog paradoxaal overkomende – observaties, dat de gelijktijdige aanwezigheid van de verplichte taakregistratie en de organisatiewaarde zelfsturing, aan de ene kant elkaars effectiviteit versterkten (complementariteit) en aan de andere kant deze ook verminderden (rivaliteit). Hoewel het gecombineerde “netto-effect”<sup>1</sup> van dergelijke complexe interacties op de effectiviteit van MC wel zichtbaar kon worden gemaakt in grootschalige statistische studies, is er in eerdere studies, voor zover wij weten, nog geen analyse gedaan van de onderliggende processen die tot zo'n gecombineerd effect kunnen leiden. Onze studie laat zien, dat een dergelijk “netto-effect” het resultaat kan zijn van het tweeledige effect dat het gezamenlijke gebruik van MC-elementen kan hebben. Of dat netto-effect positief of negatief is kan door de tijd heen veranderen, bijvoorbeeld als het positieve effect een tijdelijk leereffect is en het negatieve effect een blijvend effect.

## 6. Dynamiek van MC-elementen en de rol van de manager

In onze casestudie vonden we ook dat de nadruk op bepaalde MC-elementen in de loop van de tijd veranderde, waardoor de afdelingsmanager soms moest ingrijpen om de twee MC-elementen weer in de gewenste verhouding te brengen. Terwijl na de financiële crisis en de wegbezuiniging van de managementlaag juist zelfsturing en zelfstandigheid werden benadrukt binnen verschillende afdelingen in Midstad, was volgens de afdelingsmanager op een later moment weer een nieuwe verschuiving van de aandacht nodig, namelijk naar taakregistratie. De taakregistratie in het softwaresysteem leverde immers de productiviteitsinformatie op waarmee managers meer inzicht kregen in de door de medewerkers uitgevoerde taken. Mede op basis van dergelijke informatie, werd elk jaar in functioneringsgesprekken met medewerkers een beoordeling gegeven en daarmee werd de informatie dus ook gebruikt voor de sturing van medewerkers. Tijdens deze gesprekken kon door de leidinggevende opnieuw een bepaald MC-element (bijvoorbeeld zelfstandigheid of taakregistratie) benadrukt worden, om helderder te verwoorden wat precies van de medewerkers verwacht werd. De afdelingsmanager legde het als volgt uit:

“Als je een B-beoordeling hebt, komt dat best hard aan. Dat betekent dat je flink aan de bak moet. Ik zie het

niet als een bestraffing, maar meer een vaststelling dat de prestaties niet voldoen aan de verwachtingen van een functie. En dan heb je daarover een gesprek.”

Niet alleen tijdens de individuele beoordelingsgesprekken met medewerkers van de onderhoudsafdeling, maar ook tijdens plenaire overleggen kon een leidinggevende een bepaald MC-element meer of minder benadrukken. Tijdens verschillende geobserveerde vergaderingen gaf de afdelingsmanager – na enig klagen van onderhoudsmedewerkers over de taakregistratie – bijvoorbeeld aan dat deze informatie voor hem essentieel was. Door dit te doen, maakte hij duidelijk dat hij in de aansturing van zijn afdeling het accent enigszins verlegde en wel van zelfmanagement naar taakregistratie. Tussen deze twee MC-elementen bestond een soort spanningsveld en de afdelingsmanager leek het als zijn taak te zien, om de medewerkers nadere duidelijkheid te geven over wat er wanneer van hen werd verwacht. Hoewel zelfsturing dus een belangrijke waarde was in Midstad, was het de afdelingsmanager die op gezette momenten de grenzen van de zelfsturing aangaf en zo de medewerkers stuurde. Het duidelijk maken van de verwachtingen ondersteunde de medewerkers ook bij het nemen van beslissingen over hun dagelijkse werkzaamheden.

## 7. Discussie en conclusies

We begonnen dit artikel met de theoretische vraag hoe MC-elementen elkaars effectiviteit kunnen beïnvloeden. Bestaand onderzoek gaat met name uit van complementaire óf substitutierelaties, die respectievelijk een positief of negatief effect hebben op de effectiviteit van de MC-elementen (Friis et al. 2015; Grabner and Moers 2013; Malmi and Brown 2008). Ons onderzoek laat zien dat een combinatie van twee MC-elementen, in dit geval de organisatiewaarde zelfsturing en de taakregistratie van onderhoudsmedewerkers, ook een tweeledig effect kan hebben: de MC-elementen zijn tegelijk *complementair* en *rivaliserend*. De elementen versterken niet alleen elkaars effectiviteit maar verzwakken elkaars effectiviteit ook. Aangezien de elementen gebruikt blijven worden in de organisatie, spreken we niet over substituerende elementen maar over rivaliserende elementen.

Verder illustreren we in de casestudie hoe de balans tussen de MC-elementen in de loop van de tijd kan verschuiven en hoe een manager de balans tussen de MC-elementen kan beïnvloeden, bijvoorbeeld tijdens vergaderingen en functionerings- en beoordelingsge-

sprekken. De manager kan ervoor kiezen om op een bepaald moment de nadruk op zelfsturing te vergroten en op een ander moment juist het accent te leggen op het belang van taakregistratie. Zowel formele als informele gelegenheden kunnen door managers worden gebruikt om te balanceren tussen deze MC-elementen en om duidelijkheid te creëren ten aanzien van wat er verwacht wordt van de medewerkers. Het gelijktijdig gebruik van beide MC-elementen – en het lange tijd laten voortduren van die situatie – laat zien dat beide MC-elementen belangrijk zijn, *ondanks* of soms zelfs *dankzij* het spanningsveld dat tussen deze elementen bestaat.

In ons onderzoek zien we dat managers een belangrijke rol hebben in het omgaan met deze spanning. Een eerste stap hierbij is het accepteren van de spanning die tussen MC-elementen kan bestaan en van het dynamische karakter van deze spanning. Een volgende stap die een manager kan nemen is om strategisch gebruik te maken van deze dynamische spanning, door soms een bepaald MC-element te benadrukken en het soms juist wat minder aandacht te geven – afhankelijk van waar de afdeling op dat moment behoefte aan heeft.

De in deze studie gebruikte voorbeelden zijn afkomstig uit één casestudie en de bevindingen zijn daarom niet zonder meer generaliseerbaar. Ons doel met deze studie was vooral om de onderliggende processen te beschrijven en te analyseren, die kunnen bestaan als er een relatie is tussen twee MC-elementen en zo bij te dragen aan de theorievorming. Een gedetailleerde casestudie is daarvoor een goede methode (Siggelkow 2007) en kan, door de ‘lived experiences’ van werknemers centraal te stellen, meer abstracte benaderingen van MC in de literatuur zowel problematiseren als aanvullen (cf. Scapens and Arnold 1986; Boland and Pondy 1983). De bevindingen geven aan dat relaties tussen twee MC-elementen tweeledig (zowel complementair als rivaliserend) en dynamisch (veranderend in de loop van de tijd) kunnen zijn. Tussen de MC-elementen kan daardoor een voortdurend veranderend spanningsveld (*dynamic tension*) ontstaan, dat ook bewust door een leidinggevende ingezet kan worden om ervoor te zorgen dat de juiste aansturing op het juiste moment wordt gebruikt (zie ook Mundy 2010).

Met deze vertaling van onze onderzoeksresultaten naar de Nederlandse context, hopen we bij te dragen aan een beter begrip van de relaties die kunnen bestaan tussen diverse MC-elementen in organisaties. Om een nader en wellicht meer generaliseerbaar inzicht te krijgen in de spanningen die kunnen bestaan tussen verschillende MC-elementen, is evenwel verder onderzoek hiernaar in Nederland en elders nodig.

- 
- **Dr. B. van der Kolk** is assistant professor accounting en management control aan de IE Business School in Madrid.
  - **Prof. dr. ir. P.M.G. van Veen-Dirks** is hoogleraar management accounting aan de faculteit economie en bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.
  - **Prof. dr. H.J. ter Bogt** is hoogleraar overheidsmanagement aan de faculteit economie en bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.
-

## Noot

1. In ons onderzoek hebben we geen effecten “gemeten”. We gebruiken onze observaties en de citaten uit de interviews om te laten zien hoe de MC-elementen kunnen samenhangen met effectiviteit, zonder dit verder in absolute aantallen uit te willen drukken. We gebruiken het woord “netto-effect” als de optelsom van de effecten van rivaliteit en complementariteit.

## Literatuur

- Boland RJ, Pundy LR (1983) Accounting in organizations: a union of natural and rational perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 8(2–3): 223–234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90030-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90030-2)
- Chenhall RH (2003) Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2–3): 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Dekker HC (2004) Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society* 29(1): 27–49. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00056-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00056-9)
- Flick U (2009) *An introduction to qualitative research* (4<sup>th</sup> edn). Sage Publications Inc., London.
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180.2014.976055>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>
- Hopwood AG (1983) On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8(2–3): 287–305. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
- Kruis A (2008) De som der delen: Onderzoek naar management-control-systemen. *Management Control & Accounting* 6(5): 14–20. <https://executivefinance.nl/wp-content/uploads/2015/02/MCA200805021.pdf>
- Malmi T, Brown DA (2008) Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant KA, Van der Stede WA (2007) *Management control systems* (2<sup>nd</sup> edn). Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, England.
- Milgrom P, Roberts J (1995) Complementarities and fit strategy, structure, and organizational change in manufacturing. Part of special issue: Organizations, Incentives, and Innovation. *Journal of Accounting and Economics* 19(2–3): 179–208. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(94\)00382-F](https://doi.org/10.1016/0165-4101(94)00382-F)
- Mundy J (2010) Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* 35(5): 499–523. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.005>
- Otley DT (1980) The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 413–428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Scapens RW, Arnold JA (1986) Economics and management accounting research. In: Bromwich M, Hopwood A (Eds) *Research and Current Issues in Management Accounting*. Pitman Publishing, London, 78–102.
- Siggelkow N (2007) Persuasion with case studies. *Academy of Management Journal* 50(1): 20–24. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.24160882>
- Van der Kolk B (2015) Management control packages: Een Inleiding en onderzoeksinstrument. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 89(3): 174–180. <https://doi.org/10.5117/mab.89.31297>
- Van der Kolk B, Van Veen-Dirks PMG, Ter Bogt HJ (in press) How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: An embedded case study. *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100677>
- Van Veen-Dirks PMG (2006) Complementary choices and management control: Field research in a flexible production environment. *Management Accounting Research* 17(1): 72–105. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.05.001>
- Yin RK (2014) *Case study research* (5<sup>th</sup> edn). Sage Publications Inc., London.