

Veranderende rol van de controller

-

Balans tussen het toepassen van hard en soft controls



Jiivan van der Linden

850634495

Open Universiteit Nederland

Faculteit : Managementwetenschappen
Opleiding : Master of Science in Management
Afstudeervariant : Accounting & Finance

Begeleider : R. Minnaar
Medebeoordelaar/examinator : P. Kamminga

9 januari 2015

Samenvatting

Het doel van dit onderzoek is om inzicht te geven in de ontwikkeling van de rol van de controller en te onderzoeken hoe de rol van de controller zich verhoudt tot het gebruik van hard en soft controls.

Het onderzoek is uitgevoerd in de vorm van een case study waarbij de onderzoeksdata op twee manieren is verzameld. Ten eerste is door middel van desk research op basis van brondocumenten een overzicht in de tijd gemaakt van de gehanteerde management control systemen bij de casusorganisatie, zijnde vier lokale Rabobank vestigingen. Ten tweede is voor het beantwoorden van de deelvragen en hoofdvraag gebruik gemaakt van semigestructureerde interviews.

De ontwikkelingen binnen management control laten zien dat de invulling hiervan bij de casusorganisatie veranderd is en dat management control niet meer alleen vraagt om hard controls. In de casusorganisatie zijn de hard controls duidelijk ingericht en laten de onderzoeksresultaten zien dat soft controls wel worden uitgevoerd maar niet concreet zijn geformuleerd en ingericht. Ten aanzien van het toepassen van hard of soft controls blijkt dat de nadruk ligt op hard controls. De verhouding lijkt samen te hangen met de verschillen in inrichting van de control afdeling en fase waarin de vier verschillende lokale banken zich bevinden. De ontwikkeling die reeds heeft plaatsgevonden en de verwachte ontwikkelingen ten aanzien van de taken van de controller en het toepassen van het type controls, duiden op een verschuiving van traditioneel controlewerk naar een controller die steeds meer betrokken is bij de business en gesprekspartner is van management en directie.

De rol van de controller heeft zich doorontwikkeld en is veranderd van achteraf controle uitvoeren (controleur-rol) naar een veel bredere partner-rol die ook aan de voorkant met de business probeert mee te denken en management en directie ondersteunt bij organisatieveranderingen. Het bewustzijn ten aanzien van het inzetten van verschillende type controls, passend bij de doelstelling en situatie, is de laatste jaren toegenomen. Naast sturing op resultaat-, vindt nu ook actiesturen en medewerker- en leiderschapssturing plaats. De rol van de controller is over tijd veranderd, maar er heeft geen duidelijke verschuiving plaatsgevonden in het toepassen van het type controls van hard naar soft.

Kernwoorden: management controle, management controle systemen, hard controls, soft controls, controller, rollen.

Type onderzoek: master thesis.

Inhoudsopgave	
Samenvatting.....	2
Hoofdstuk 1 Inleiding	4
1.1 Achtergrond ontwikkeling rol controller	4
1.2 Methode van onderzoek	6
1.3 Leeswijzer	6
Hoofdstuk 2 Theoretisch kader	7
2.1 Hard en soft controls als onderdeel van management control	7
2.2 Overige vormen van control.....	9
2.3 Definitie van controller.....	19
2.4 Verschillende rollen van een controller	20
2.5 Veranderingen in de rol van de controller	24
Hoofdstuk 3 Methodologie	29
3.1 Rabobank als casusorganisatie.....	29
3.2 Methode van onderzoek	29
3.3 Verantwoording onderzoeksmethode	30
3.4 Dataverzameling en analyse.....	31
Hoofdstuk 4 Onderzoeksresultaten	32
4.1 Overzicht management control systemen in de lokale Rabobank.....	32
4.2 Management control binnen de lokale Rabobank.....	36
4.3 Toegepaste vormen van control binnen de lokale Rabobank.....	36
4.4 De controller in de lokale Rabobank	39
4.5 De rollen van een controller binnen de lokale Rabobank.....	41
4.6 Verandering van rol van de controller binnen de lokale Rabobank.....	44
Hoofdstuk 5 Discussie en conclusie.....	47
Paragraaf 5.1 Discussie.....	47
Paragraaf 5.2 Conclusie	49
Literatuurlijst	51
Bijlage 1 Uitwerking management informatie systemen lokale banken	54
Bijlage 2 Het nieuwe Rabobank Sturingsmodel (RSM).....	63

Hoofdstuk 1 Inleiding

In mijn functie als controller bij de lokale Rabobank ben ik gefascineerd geraakt door de 'harde' en 'zachte' kant van het beheersen van organisaties. De Rabobank is momenteel druk bezig met het vormgeven van de nieuwe visie op management control. Dit was voor mij de aanleiding een onderzoek uit te voeren naar de rol van de controller en het toepassen van de verschillende type controls binnen een organisatie. Na een verkennende literatuurstudie bleek dat er nog niet onderzocht is hoe de type hard en soft controls zich verhouden tot de rol van de controller. Omdat er geen framework bestaat voor toepassen van een type control in relatie tot de rolinvulling van een controller wordt vanuit de theorie een zo volledig mogelijk beeld geschetst. Het doel van dit onderzoek is om inzicht te geven in de ontwikkeling van de rol van de controller en te onderzoeken hoe de rol van de controller zich verhoudt tot het gebruik van hard en soft controls. De lokale Rabobank Leiden-Katwijk was zo geïnteresseerd in dit onderzoek dat deze bank zich aan heeft geboden als casusorganisatie. Het onderzoek is uitgevoerd bij vier lokale Rabobank vestigingen die binnen een regio vallen. In paragraaf 1.1 wordt op basis van verschillende visies stilgestaan bij het belang van zowel hard als soft controls in organisaties en de veranderende rol van de controller.

1.1 Achtergrond ontwikkeling rol controller

Automatisering van bedrijfsprocessen en administratie heeft vanaf de jaren zeventig een grote ontwikkeling doorgemaakt waardoor de rol van de controller is veranderd. De rol van de controller wordt zeer verschillend ingevuld en de verschillende auteurs laten een uiteenlopend beeld zien. Het verstrekken van informatie alleen is niet meer voldoende. De controller moet het management adviseren, zodat de informatie tot zijn recht komt en op een juiste manier in de besluitvorming wordt betrokken. Om dit te bereiken moet de controller volgens Sathe (1983) actief deelnemen aan het besluitvormingsproces, richting geven aan activiteiten en voorstellen van operationele managers kritisch benaderen (Sathe, 1983, p. 32).

Verschiedende wetenschappelijke onderzoeken laten zien dat de verwachte ontwikkeling van controller naar business-partnerrol minder snel gaat dan verwacht en dat er ook niet een ontwikkeling naar één type controller is te zien, maar dat er twee verschillende groepen controllers kunnen worden onderkend (Ven van de, 2011, p. 28). De eerste groep controllers houdt zich bezig met strategische planning, formele interne rapportages en externe belangenbehartiging. De tweede groep houdt zich bezig met verandermanagement en het onderhoud van management control-systemen (Van Veen – Dirks & De Loo, 2011, p. 15).

In vervolg op bovenstaande worden hier kort enkele wetenschappelijke onderzoeken aangehaald welke inzicht geven in waar controllers zich mee bezighouden. De rolverandering van de controller ontwikkelt zich bovendien minder snel en minder extreem in de richting business-partnerrol.

De Loo, Nederlof & Verstegen (2006) gaan dieper in de op rol van de controller en hebben controllers verdeeld over vijf type gedrag-scripts waar gekeken is naar hoe de controller control vormgeeft, onderhoud en uitvoert. De uitkomst is dat financiële informatie vanuit de verschillende business units slechts gedeeltelijk wordt verstrekt aan het managementteam. De wijze waarop de informatie wordt ingezet; diagnostisch of interactief leidt tot een betrokken of afstandelijke rol van de controller (De Loo et al., 2006, p. 59 - 64).

Formele en informele culturele veranderinterventies hebben bijgedragen aan de business oriëntatie van de controller. De combinatie van een controller in de rol van facilitator en de aanwezigheid van goed functionerende accounting systemen, bleek een belangrijke factor te zijn in culturele veranderingen. De relevantie van accounting is vergroot door rapportages sneller op te leveren en toegenomen geloofwaardigheid, hierdoor ontstond meer tijd voor business partner activiteiten.

Culturele veranderinterventies kunnen worden gedefinieerd als gedane inspanningen of inspanningen die per ongeluk leiden tot het verbeteren van de business oriëntatie van de management accounting functie (Järvenpää, 2007, p. 111). Culturele veranderinterventies kunnen worden onderverdeeld in formeel en informeel. Formele vormen van interventies zijn structuur, systeem, innovatie, HRM en officiële waarde verklaringen. Informele vormen van interventies zijn rolmodellen, aandacht en storytelling. Door decentralisatie gaan controllers in de business units werken. Wanneer controllers direct samenwerken met het lijnmanagement ontstaan er nieuwe vruchtbare samenwerkingsverbanden wat een positieve invloed heeft op cultuurverandering (Järvenpää, 2007, p. 129 – 133).

Maas & Matejka (2009) geven aan dat er een rolconflict kan optreden met een negatieve invloed op de controlerende functie. Vanuit de rol van de controller wordt ingezoomd op de balans in informatievoorziening tussen lokaal en organisatie breed (Maas & Matejka, 2009, p. 1249 – 1251).

Voor het uitoefenen van invloed op het controllersberoep gaat Cardinaels (2011) uit van een onderzoeksperspectief waarbij 'de mens' met zijn motieven en beperkingen centraal moet worden gesteld. Er wordt uitgegaan van 'de mens' als een geavanceerd model. De mens handelt 1) steeds rationeel en 2) waar mogelijk zal hij zijn eigen belang nastreven. De opgeleverde inzichten geven aanleiding om het takenpakket van de controller te overdenken. Om managers op een effectieve manier te beïnvloeden zal de informatieverzorging door de controller moeten worden verbeterd (Cardinaels, 2011, p. 29).

De huidige controller is veelal nog te eenzijdig financieel georiënteerd. De 'harde kant' van control is meestal onbewust met symptomen van onderliggend menselijk gedrag bezig. Volgens Van Genderen & Waterdrinker (2013) zal de controller zich, om effectief te zijn, meer dan voorheen moeten richten op de 'zachte kant' van de organisatie. Hier staan een drietal punten centraal die noodzakelijk zijn voor de invulling van de rol van de controller. Het gaat hier om het centraal stellen van de inhoud (primaire bedrijfsprocessen), het kennen van de mensen (stakeholders) en vervullen van de rol van verbinder (dialoog gericht op continu verbeteren). Alleen op deze manier kan de controller een echte business partner zijn en de organisatie verder helpen bij het realiseren van de organisatie doelstellingen (Van Genderen & Waterdrinker, 2013, p. 31).

Anderson (2011) stelt het nut en noodzaak van harde control instrumenten (kwalitatieve informatie, procesbeheersing, formele structuur), niet ter discussie (Andersons, 2011, p. 21). Deze beheersingsinstrumenten alleen zijn echter niet voldoende om de organisatie te beheersen. Volgens Roth (2009), een van de grondleggers op het gebied van soft controls houdt de afnemende effectiviteit van de harde beheersingsinstrumenten verband met de komst van nieuwe technologie (Roth, 2009, p. 6 – 8). Door deze ontwikkeling zijn medewerkers meer in staat zelfstandig beslissingen te nemen waardoor harde control systemen tekort kunnen schieten. Hartog & De Korte (2003) geven aan dat de afnemende effectiviteit van het klassieke instrumentarium te wijten is aan een toegenomen dynamiek. Zij onderkennen dat klassieke controlesystemen passend zijn in een stabiele en sterk gestandaardiseerde omgeving. Echter in de hedendaagse dynamiek, onderhevig aan kritische succesfactoren zoals flexibiliteit, innovatie, sociale ontwikkelingen als opleidingsniveau en mate van 'empowerment' schieten deze systemen tekort (Hartog & De Korte, 2003, p. 3).

Uit bovenstaande visies blijkt dat zowel hard als soft controls van belang zijn in organisaties, maar ook dat de rol van de controller is veranderd. In aansluiting hierop is onderstaande onderzoeksvraag en bij behorende deelvragen geformuleerd.

Onderzoeksvraag:

Hoe verhoudt de rol van de controller zich tot het gebruik van hard en soft controls?

Deelvragen:

Welke vormen van control zijn er?

Wat is een controller?

Welke rollen heeft een controller?

Is de rol van de controller over tijd veranderd?

Door middel van literatuur en kwalitatief empirisch onderzoek wordt een antwoord geformuleerd op de centrale onderzoeksvraag. Voor de uitvoering van het empirisch onderzoek wordt de lokale Rabobank gebruikt als casusorganisatie. In de paragraaf `Rabobank als casusorganisatie` wordt verder stilgestaan bij de Rabobank als organisatie. De methode van onderzoek wordt in Hoofdstuk 3 methodologie uitvoerig besproken.

1.2 Methode van onderzoek

Het onderzoek is uitgevoerd door middel van desk research ten behoeve van plaatsing in het theoretisch kader en dient als ondersteuning voor het praktijkonderzoek. Voor het uitvoeren van het praktijkonderzoek is gebruik gemaakt van kwalitatief onderzoek. Hieronder wordt per onderzoek onderdeel toegelicht wat er is gedaan.

Bij desk research wordt onderzoek gedaan naar de reeds beschikbare informatie die relevant is voor de geformuleerde probleemstelling. Hierbij wordt gebruik gemaakt van interne en externe bronnen. Met interne bronnen worden hier de beschikbare gegevens binnen de Rabobank bedoeld.

Met externe bronnen wordt verwezen naar beschikbare gegevens buiten de Rabobankorganisatie zoals wetenschappelijke artikelen, boeken, studiemateriaal van de Open Universiteit en het internet.

Voor het praktijkonderzoek onderdeel wordt gebruik gemaakt van een casestudy. Een casestudy houdt in dat een onderzoek in één organisatie wordt uitgevoerd. Binnen deze casestudy zal gebruik worden gemaakt van semigestructureerde interviews. Dit houdt in dat naast een gespreksschema ook een aantal specifiek geformuleerde vragen zullen worden opgenomen. Het doel hiervan is om meningen of motieven van de ondervraagde te achterhalen.

1.3 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt het theoretisch kader geschetst. Hier zal dieper worden ingegaan op de verschillende vormen van management control systemen. Vervolgens wordt aan de hand van verschillende relevante literatuur antwoord gegeven op de deelvragen van de onderzoeksvraag. Per paragraaf waarin de deelvragen worden behandeld wordt getracht deze aan de hand van de gebruikte theorie te verankeren. De antwoorden vanuit de theorie op de deelvragen zullen worden gebruikt als vertrekpunt voor hoofdstuk 3, waarin de onderzoeksmethode centraal staat.

Hoofdstuk 3 bevat de wijze waarop het onderzoek wordt uitgevoerd. Er wordt stilgestaan bij de onderzoeksmethode en onderzoeksinstrumenten. Tevens wordt ingegaan op de gemaakte keuzes en verantwoording gegeven over de kwaliteit van het onderzoek.

In hoofdstuk 4 worden de gegevens uit het uitgevoerde praktijkonderzoek geanalyseerd en worden de resultaten van het onderzoek gepresenteerd. In het laatste hoofdstuk wordt een antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag en de deelvragen. Afsluitend worden in dit hoofdstuk de discussiepunten en conclusie behandeld.

Hoofdstuk 2 Theoretisch kader

In dit hoofdstuk wordt vanuit de theorie de basis gelegd voor het onderzoek. Aan de hand van relevante literatuur wordt getracht een antwoord te formuleren op de verschillende deelvragen van de onderzoeksvraag en wordt ingezoomd op enkele begrippen die van belang zijn voor het theoretisch kader. Paragraaf 2.1 bestaat uit een korte inleiding in management control en maakt onderscheid in hard en soft controls. In Paragraaf 2.2 worden de overige vormen van control c.q. theorieën hiervan besproken. Paragraaf 2.3. staat stil bij het begrip controller. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de verschillende rollen van de controller. In paragraaf 2.5. wordt vervolgens weergegeven of de rol van de controller over tijd is veranderd.

2.1 Hard en soft controls als onderdeel van management control

Deze paragraaf staat stil bij een aantal verschillende definities van management control en wordt Vervolgens onderscheid gemaakt tussen hard en soft controls.

Management control wordt toegepast om ervoor te zorgen dat bedrijfsmiddelen effectief en efficiënt worden ingezet voor het bereiken van de doelstellingen van de organisatie (Kloot, 1997, p. 50). Een andere zienswijze van Otley (1994, 1999) is dat management control informatie biedt die nuttig is voor managers bij het uitvoeren van hun werk en ondersteunen bij het ontwikkelen en in stand houden van gedrag dat past bij de organisatie. Management control kan ook omschreven worden als formele en op informatie gebaseerde routines en procedures die managers gebruiken om de activiteiten binnen een organisatie te sturen of te handhaven (Malmi & Brown, 2008, p. 290). Simons (1990) ziet management control als een proces van plannen, doelen bepalen, monitoren en feedback waarbij indien nodig correctieve maatregelen worden genomen om te zorgen dat de gestelde doelen worden behaald (Simons, 1990, p. 128).

Management control is het proces waarmee managers de medewerkers beïnvloeden om te zorgen dat de strategie van de organisatie wordt geïmplementeerd (Anthony & Govindarajan, 1965, 1988, 1998). Management control bestaat uit verschillende activiteiten, gericht op doelbepaling en uitvoering van werkzaamheden ten behoeve van voorzien en verwerken van informatie.

Management control systemen bestaan uit hard en soft controle elementen. Om dit onderscheid duidelijk aan te geven wordt van beide elementen een omschrijving gegeven (Langfield-Smith, 1997, p. 208).

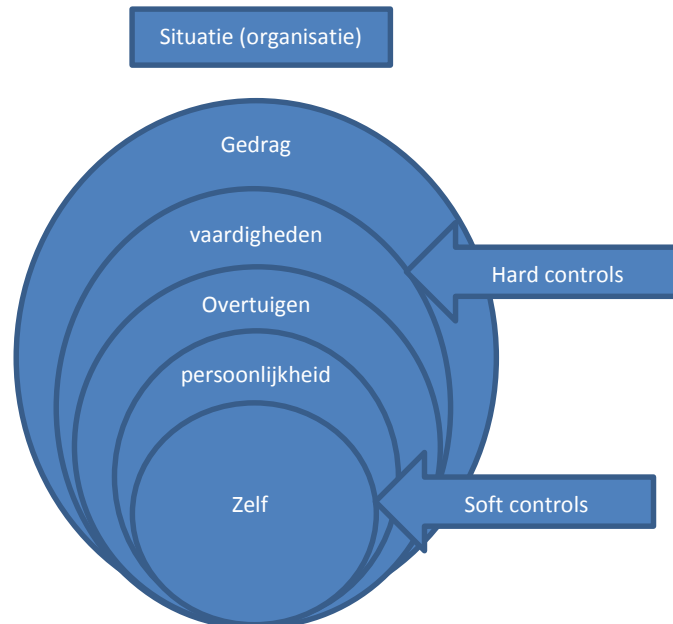
Hard controls: bestaan uit regels, gestandaardiseerde operationele procedures en budgetteringssystemen. Deze vorm van control is duidelijk zichtbaar en betreft objectieve elementen van het controle systeem, waardoor controle gemakkelijker is. Dit type control is erop gericht dat bepaalde uitkomsten worden gerealiseerd door monitoring, voortgang op resultaatgebieden wordt gemeten en indien nodig worden correctieve maatregelen genomen.

Soft controls: aan deze vorm van control ligt geen bewuste inrichting ten grondslag. De controle elementen betreffen ongeschreven beleid en ontleen hun bestaansrecht aan de cultuur van de organisatie.

In figuur 1 ´niveaus van persoonlijk functioneren´ wordt het onderscheid tussen hard en soft controls weergegeven. Het effect van soft controls is veelal niet direct waarneembaar en komt hooguit in het gedrag van medewerkers tot uitdrukking. De kenmerken van het individu ´zelf´ beïnvloeden de organisatiecultuur. Door het ontwikkelen van vaardigheden, attitude en kennis kunnen individuen bijdragen aan een integere organisatiecultuur. De organisatiecultuur en de daarin aanwezige soft controls beïnvloeden omgekeerd ook het individu.

De organisatie kan soft controls inzetten die afgestemd zijn op de kenmerken van individuen, om integer gedrag te stimuleren De Heus & Stremmelaar (2000). De niveaus van menselijk functioneren in een organisatie zijn te beïnvloeden door hard en soft controls. Deze niveaus verlopen van het meest eigenlijke deel van onszelf (binnenste cirkel) naar het meest uiterlijke gedrag (buitenste cirkel). Hoe dieper de laag, hoe moeilijker een verandering kan zijn.

Figuur: 1 Niveaus van persoonlijk functioneren (De Heus & Stremmelaar, 2000, p. 21, ontleend aan Nathans, 1993).



Soft controls vormen een onlosmakelijk onderdeel van de set beheersmaatregelen die het management treft om zeker te stellen dat de organisatiedoelstellingen worden gerealiseerd (De Heus & Stremmelaar, 2000, p. 9). Deze beheersingsmaatregelen komen dicht in de buurt van de persoon, en daarmee de normen en waarden, overtuigingen en kunnen alsmede de persoonlijkheid van de medewerker raken. Deze maatregelen en het uiteindelijke effect zijn op zich moeilijker waarneembaar en komen hooguit tot uitdrukking in het gedrag van de medewerker De Heus & Stremmelaar (2000).

Voor het behalen van de organisatiedoelstellingen vormen soft controls een essentieel integraal onderdeel van de reguliere bedrijfsvoering Bode & Schijf (2012). Op basis van een duidelijke strategie en visie wordt de koers van de organisatie bepaald. Het is belangrijk de term 'soft control' niet te verwarren met het ontbreken van de 'hardheid' van de beheersingsmaatregel. Het onderscheid tussen hard en zacht ligt niet in het karakter van de beheersingsmaatregel zelf, maar wordt bepaald door de organisatievariabele waarop de beheersingsmaatregel van toepassing is (intentie). Als deze variabele gekenmerkt kan worden als sociaal, cultureel of een psychologisch organisatieaspect in zich heeft, dan kunnen de beheersingsmaatregelen beschouwd worden als soft controls (Bode & Schijf, 2012, p. 21).

Hartog & De Korte (2011) geven aan dat het, naast de verschillende definities die in de praktijk bestaan, lastig blijkt om tot een eenduidige definitie te komen. Zij geven de volgende voorbeelden en aspecten van definities (Hartog & De Korte, 2011, p. 4).

- Soft controls worden ook wel eens onderscheiden naar de mate waarin ze kunnen worden waargenomen of zelfs 'beetgepakt';
- Mate waarin het direct gedrag van medewerkers betreft;

- Soft controls zijn alle (persoonlijke en sociale) gedragsfactoren en aspecten die bepalen of (hard) controls effectief zijn.

Een exacte definitie van soft controls is minder van belang. Hartog & De Korte (2011) zijn van mening dat de auditor naast de harde ook de zachte factoren in zijn beoordeling moet meenemen.

Volgens Langfield-Smith (1997) ligt aan de vorm van soft control geen bewuste inrichting ten grondslag en vindt het bestaansrecht zijn oorsprong in de cultuur van een organisatie. De Heus & Stremmelaar (2000) stellen dat soft controls een onlosmakelijk onderdeel van de set van beheersmaatregelen vormen die het management treft ten aanzien van het realiseren van organisatiedoelstellingen. Bode & Schijf (2012) stellen dat als een variabele een cultureel organisatieaspect in zich heeft, dit gekenmerkt kan worden als soft control. Op het cultuuraspect sluit dit aan bij zienswijze van Langfield-Smith (1997) waar de cultuur van een organisatie het bestaansrecht vormt voor deze vorm van control. De Heus & Stremmelaar (2000) wijken hierop af en geven aan dat beheersmaatregelen die dichter in de buurt komen van de normen en waarden, overtuigingen en de persoonlijkheid van de medewerker als 'zacht' getypeerd kunnen worden.

In het voorgaande gedeelte van de paragraaf is ingegaan op hard en soft controls als onderdeel van management control en is het onderscheid tussen hard en soft controle elementen als onderdeel hiervan besproken. Wat het meest opvalt aan de verschillende standpunten ten aanzien van de vorm van soft controls is het onderscheid in inrichting hiervan. Het ene standpunt gaat uit van een bewuste en het andere van een onbewuste inrichting van soft controls als vorm van control. In de volgende paragraaf worden in vervolg op het reeds gemaakte onderscheid in hard en soft controls overige vormen van control besproken.

2.2 Overige vormen van control

In deze paragraaf wordt de uitkomst van de uitgevoerde literatuurstudie naar de verschillende overige vormen en gebruikte theorieën van control besproken. Op basis van de uitgevoerde review van de literatuur kunnen de geselecteerde theorieën van control worden gerangschikt naar hard en soft controls. De uitkomsten van de literatuurstudie zijn weergegeven in tabel 1, waarna de theorieën separaat worden besproken.

Tabel: 1 theorieën toegepast op 'hard' en 'soft' controls

Theorieën	Vormen van control	Hard controls	Soft controls
Hofstede (1981)	Routine control	x	
	Expert control		x
	Trial and error control		x
	Intuitive control		x
	Judgemental control		x
	Political control		x
Anthony & Govindarajan (1998)	Cybernetisch model	x	
Simons (1995)	Beliefs systems	x	x
	Boundary systems	x	
	Diagnostic control systems	x	
	Interactive control systems	x	x
Merchant & Van der Stede (2007)	Result controls	x	
	Action controls	x	
	Personnel controls	x	x
	Cultural controls	x	x

Tabel 1 geeft weer dat er nog geen recept bestaat voor een control framework waarin de juiste verhouding tussen zowel formele (hard) als informele (soft) controls optimaal functioneren.

Wat opvalt aan bovenstaand overzicht is dat van iedere opgenomen theorie vanuit het management control systeem elementen heeft van zowel hard en soft controls.

Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) ondersteunen deze conclusie en stellen juist dat niemand de juiste verhouding kent en dat in sommige situaties een overwicht van formele of informele controls gewenst is. Hieronder worden de verschillende theorieën uitvoerig besproken.

Hofstede (1981) geeft aan dat er geen eenduidige geaccepteerde definities van de woorden management en control zijn, maar dat het begrip management control kan worden omschreven als *'a pragmatic concern for results, obtained through people'* (Hofstede, 1981, p. 193).

De zienswijze van Hofstede (1981) op management control wordt toegespitst op het controleren van activiteiten en niet op het controleren van organisaties. Over het algemeen is het gebruikelijker om vormen van beheersing af te stemmen op het type organisatie, Hofstede (1981) is echter van mening dat de verschillende activiteiten binnen een organisatie vragen om verschillende soorten vormen van controle. Hofstede (1981) ontleedt organisaties tot het niveau van uit voeren activiteiten en verdeelt de taken in de organisatie in *'indirect activities'* en *'direct activities'*.

Voor het controleren van deze activiteiten dient met onderstaande vier criteria rekening te worden gehouden (Hofstede, 1981, p. 194):

1. Zijn de doelstellingen van de activiteiten eenduidig of tweeledig?
 - Voor control, voor beheersing, is een doel nodig. Als een doel niet eenduidig is, kan dat liggen aan gebrek aan kennis over doel-middel of de snelle veranderende omgeving waardoor doelen kunnen veranderen.
2. Is de output meetbaar of niet meetbaar?
 - Zijn de activiteiten kwalitatief of kwantitatief meetbaar?
3. Zijn de effecten van management interventies bekend of niet bekend?
 - Om ongewenste resultaten te corrigeren moeten de gevolgen van een interventie voor de activiteiten vooraf bekend zijn. De technologie van de activiteit, zoals Hofstede (1981) dit noemt, moet worden begrepen. Bij de meeste interventies is dit niet het geval.
4. Is de activiteit repetitief of niet repetitief?
 - Het herhalen van activiteiten vergroot het leereffect en ondersteunt daarmee control op positieve wijze.

Bovenstaande vier criteria kenmerken management control in zijn meest eenvoudige vorm, mits aan deze criteria wordt voldaan. Dit type control leent zich volgens Hofstede (1981) prima voor bijvoorbeeld controle op regelgeving. Als een of meer criteria niet voldoen dan is de situatie complexer en vraagt dit om een andere aanpak en type van controle. Voor een complexere situatie wordt onderscheid gemaakt in zes typen control voor verschillende activiteiten (Hofstede, 1981, p. 196 – 197).

1. *Routine control*: er wordt voldaan aan de vier eerder genoemde criteria.
2. *Expert control*: doelen zijn eenduidig, output is meetbaar, effecten van interventies zijn bekend echter de activiteit is niet haalbaar. De activiteit wordt overgelaten aan iemand met ervaring *'expert control'*. Het risico hierbij is dat de expert geen gebruik maakt van de aanwezige kennis binnen de organisatie en zijn eigen gang gaat.
3. *Trial-and-error control*: doelen zijn eenduidig, output is meetbaar, activiteit is haalbaar maar de effecten van de interventies zijn onbekend. Rigide regels zijn niet mogelijk maar er is een ex-post analyse nodig om vast te stellen wat de effecten van de interventies zijn en hiervan te leren.

4. *Intuitive control*: doelen zijn eenduidig, output is meetbaar, maar de activiteit is niet meetbaar en de effecten van de interventies zijn niet bekend. Dan is trial-and-error geen optie en vraagt een situatie om intuïtieve control.
In dit geval is management control geen wetenschap maar meer verheven tot een kunst en is intuïtie nodig om de juiste interventies op te stellen om de gewenste resultaten te bereiken.
5. *Judgemental control*: doelen zijn eenduidig maar output is niet meetbaar, er moet worden gezocht naar een acceptabele indirecte maatstaf voor output die kan dienen als directe maatstaf. Indien er geen indirecte maatstaf voor handen is past volgens Hofstede (1981) 'judgemental control' het beste bij deze situatie.
6. *Political control*: als de doelen niet eenduidig zijn dan is 'political control' het meest geschikte type. Hofstede (1981) stelt drie redenen voor waarom doelstellingen niet eenduidig zijn. De eerste reden is het bestaan van tegenstrijdige belangen en waarden. De tweede is het gebrek aan kennis over de onderlinge werkrelatie. De laatste reden is de sterk veranderende omgeving.

Hofstede (1981) maakt ten opzichte van Anthony & Govindarajan (1998) nog onderscheid in niet cybernetische typen van control. In onderstaand figuur worden de vier criteria en zes typen van control van Hofstede (1981) weergegeven.

Tabel: 2 4 criteria en 6 typen van control (Hofstede 1981)

Criteria activiteiten & type control	1. Doelstellingen eenduidig	2. Output meetbaar	3. Effecten interventies bekend	4. Activiteiten repetitief
1. Routine controle	Ja	Ja	Ja	Ja
2. Expert control	Ja	Ja	Ja	Nee
3. Trial and error control	Ja	Ja	Nee	Ja
4. Intuïtieve control	Ja	Ja	Nee	Nee
5. Judgemental control	Ja	Nee	Nee	Nee
6. Political control	Nee	Nee	Nee	Nee

De eerste drie typen voldoen zoals eerder beschreven in meer of mindere mate aan het cybernetische model. De typen vier tot en met zes voldoen aan het niet-cybernetische model. Tabel 2 laat nagenoeg een diagonale tweedeling zien van cybernetisch en niet-cybernetisch typen van control. Deze tweedeling zorgt ervoor dat er twee control situaties kunnen ontstaan.

Situatie 1: betreft een relatief routinematige en mechanistische situatie met minder grote afhankelijkheid van de waarden van medewerkers van de organisatie. In deze situatie zijn de doelen eenduidig, is de output meetbaar, zijn de effecten van de interventies bekend en is de activiteit repetitief van aard.

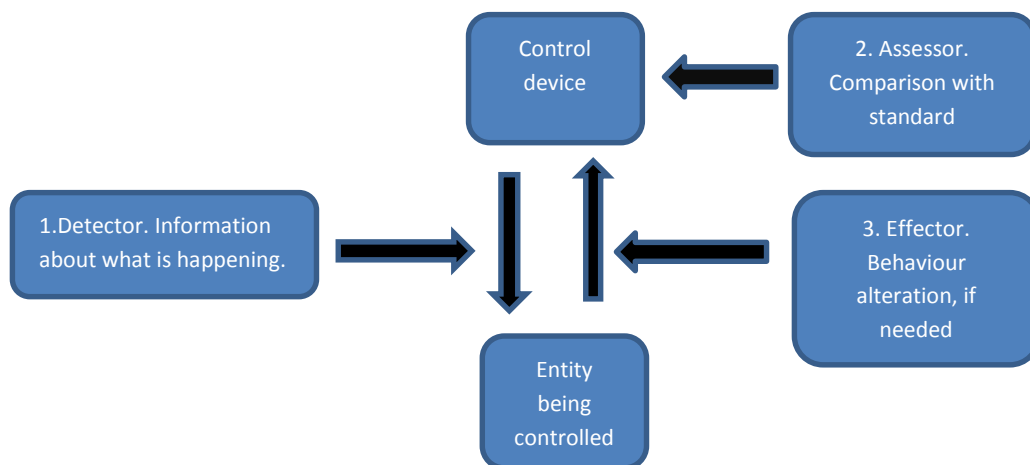
Situatie 2: is niet routinematig, slecht omschreven en slecht gestructureerd. Deze situatie kan tevens worden gekenmerkt door haar politieke aard, die voor een groot gedeelte bepaald wordt door waarden en rituelen: de cultuur van de organisatie en haar medewerkers. In situatie 2 passen dan ook vooral soft controls.

Hofstede (1981) concludeert dat de keuze voor een model om een management control situatie te kenmerken of te analyseren afhankelijk moet zijn van de activiteiten die plaatsvinden in een organisatie. Volgens deze benaderingswijze kunnen er meerdere modellen van toepassing zijn op de verschillende activiteiten binnen één organisatie.

Anthony & Govindarajan (1998) omschrijven control aan de hand van vier elementen:

1. *A detector or sensor*: een meetinstrument dat daadwerkelijk meet wat er in het proces gebeurt.
2. *An assessor*: een instrument dat de significantie bepaalt van wat er gemeten wordt. Significantie wordt gemeten door de meting van de detector af te zetten tegen de standaard. Wat wordt er gemeten en wat zou er gemeten moeten worden.

Figuur: 2 Elements of the control process (Anthony & Govindarajan, 1998, p. 2).



3. *An effector*: het instrument dat op aangeven van de assessor gedrag aanpast. Dit instrument wordt ook wel feedback genoemd.
4. *A communications network*: het communicatienetwerk tussen de detector en de assessor en de communicatie tussen de assessor en de effector.

In 1988 is bovenstaand cybernetisch model geïntroduceerd (figuur 2) en omschreven als een standaard controleproces bestaande uit vier fasen waarbij de analogie wordt gelegd met een thermostaat.

Hofstede (1981) maakt ook gebruik van het cybernetisch model, maar maakt daarbij wel een belangrijk onderscheid tussen cybernetische en-niet cybernetische typen van control. De werking van bovenstaand figuur geeft een cybernetisch control systeem weer en werkt als volgt.

Het model is te beschouwen als een regelkring vergelijkbaar met een systeem van warmteregeling met een thermostaat. Een thermostaat is een apparaat dat de kamertemperatuur kan regelen. Het standaard controleproces in dit model bestaat uit vier fasen. De eerste fase bestaat uit het instellen van een standaard met een gewenste gespecificeerde prestatie. Vervolgens wordt informatie verschaft over de huidige staat en het functioneren van de eenheid die beheerst dient te worden. In fase drie wordt deze informatie vergeleken met de standaard.

Als er een afwijking tussen beide bestaat, wordt een signaal gegeven dat er een 'correctieve' actie plaats dient te vinden ('feedback' - fase vier) (Handboek management accounting, 2008, p. 4).

Anthony & Govindarajan (1998) geven aan dat doel overeenstemming tussen medewerkers en organisatie wordt beïnvloedt door informele processen en formele controlesystemen. De informele processen worden onderverdeeld in externe en interne factoren. Met externe factoren worden de maatschappelijke normen, bestaande uit een set van attitudes bedoeld. Deze normen kunnen specifiek zijn voor de stad of regio waar het bedrijf is gevestigd, ook wel bekend als de arbeidsethos. De meest belangrijke interne factor is de cultuur van de organisatie. De organisatiecultuur als interne factor verwijst naar een set van gemeenschappelijke overtuigingen, attitudes, normen, verhoudingen, en aannames, welke expliciet en impliciet onderdeel zijn van de organisatie.

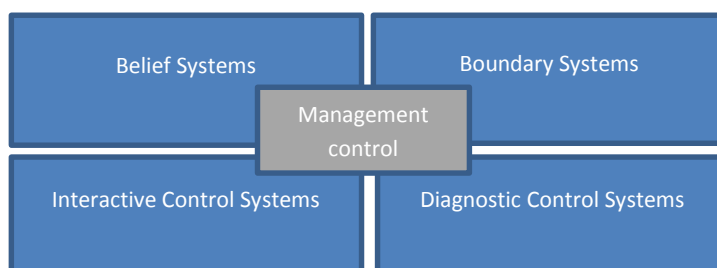
Control binnen een organisatie wordt ook bereikt door twee type van formele systemen. Het eerste bestaat breed gedefinieerd uit het naleven van regels. Deze controlesystemen bestaan uit instructies, handboeken, procedures en ethiek. Het andere systeem omvat planning en controle als onderdeel van de management control systemen. Het gaat hier om formele controle systemen op het gebied van strategische planning, financiën en rapportages (Anthony & Govindarajan, 1998, p. 93-98).

De normatief theoretische benadering van Anthony & Govindarajan (1998) werd voornamelijk gebruikt voor het ontwikkelen van richtlijnen over hoe een organisatie haar controlesystemen moet ontwerpen en uitvoeren. De normatief-theoretische benadering was nuttig voor het beschrijven en beoordelen van controlesystemen, deze benadering omvatte echter niet voldoende complexiteit van de management control praktijk in 'real-life' (Handboek management accounting, 2008, p. 4).

Voorgenoemde complexiteit werd mede veroorzaakt doordat organisaties geconfronteerd werden met dynamische en sterk concurrerende markten Simons (1995). Managers hebben geen tijd om constant hun medewerkers te controleren. Anderzijds is het ook niet denkbaar dat managers volledig in controle kunnen zijn door simpelweg het aannemen van de juiste mensen, harmoniseren van drijfveren en hopen op het beste.

Simons (1995) zoekt naar de manier waarop een organisatie optimaal kan worden beheerst en komt daarbij tot het inzicht dat een organisatie flexibel moet zijn en creativiteit moet tonen waarbij er een evenwicht is tussen 'empowerment' en 'control'. De kern van de theorie van Simons wordt gevormd door de strategie van de organisatie. Vanuit strategisch oogpunt omschrijft Simons vier beheersingsmechanismen welke hij 'levers of control' noemt (zie figuur 3). Iedere lever of control heeft een eigen doelstelling (Simons, 1995, p. 81-87). De vier 'levers of control' worden hieronder weergegeven.

Figuur: 3 Levers of control (Simons, 1995, p. 85)



Belief systems vormen de inspiratie voor het formuleren van een strategie. Beliefs geven richting aan het handelen van een organisatie. Deze komen bijvoorbeeld tot uiting in kernwaarden, missies en credo's, ze vormen als het ware de geloofsovertuiging van de organisatie. De beliefs vormen een set van maatregelen om commitment te bewerkstelligen voor het 'hogere doel', het communiceren van de missie en visie van de organisatie. De strategie biedt een gezamenlijk toekomstbeeld, een vooruitzicht voor de gehele organisatie.

Boundary systems zorgen ervoor dat een bepaalde strategie binnen de acceptabele grenzen van de organisatie valt. Boundaries hebben betrekking op de positie die de organisatie wil innemen (strategie als positie). Het doel van de boundary systems is het bieden van duidelijkheid ten aanzien van de positionering van de organisatie door het afbakenen van het strategisch domein, met risico verlagende maatregelen.

Diagnostic control systems benaderen de strategie als een plan. Vanuit de strategie worden meetbare doelen geformuleerd en worden de resultaten met de vooraf gestelde doelen vergeleken. Deze worden ingezet om te motiveren, te monitoren en te belonen bij het bereiken van gespecificeerde doelen. Diagnostic control systems kunnen worden omschreven als maatregelen die bewaken of de geformuleerde strategie van de onderneming daadwerkelijk wordt gerealiseerd.

Interactive control systems zijn bedoeld om te zoeken naar kansen en het experimenteren binnen de organisatie te beïnvloeden. Interactive control systems maken gebruik van de creativiteit van de organisatie om nieuwe kansen te grijpen, het leervermogen van de organisatie en het ontstaan van nieuwe ideeën en strategieën te stimuleren. Tactisch ingrijpen kan resulteren in een nieuwe strategie. Interactive control systems benaderen de strategie dan ook als een patroon van acties.

Simons (1995) geeft aan dat deze vier beheersingsmechanismen in balans moeten zijn, waarbij de '*beliefs*' en '*interactive control systems*' positieve energie en inspiratie voor de medewerkers moeten creëren. De andere twee '*boundary*' en '*diagnostic*' control systems moeten de juiste beperkingen designeren en aanwijzingen geven die door de medewerkers worden opgevolgd. Het geheel leidt volgens Simons (1995) tot het gewenste gedrag van medewerkers en als gevolg daarvan tot een effectieve control van de strategie gedurende de levenscyclus van een organisatie (Simons, 1995, p. 88)

Merchant (1982) is van mening dat het algemene control proces waar ook toegepast en los van de toegepaste specifieke controle elementen kan, worden onderverdeeld in drie stappen, namelijk:

1. Plannen en vaststellen van de normen;
2. Het meten van prestaties ten opzichte van de vastgestelde normen;
3. Corrigeren van afwijkingen ten opzichte van de vastgestelde normen en gemaakte plannen.

Merchant (1982) stelt dat een controle systeem dat alleen is opgebouwd uit meten en het geven van feedback niet uitvoerbaar is. Op basis van andere technieken kunnen goede controle systemen worden opgezet en onderhouden (Merchant, 1982, p. 43).

Merchant onderkent drie oorzaken waarom er behoefte is aan controles: '*personal limitations*', '*lack of goal congruence*' en '*motivational problems*'.

Als alle medewerkers van een organisatie alleen in het belang van de organisatie zouden handelen, dan waren control systemen en management overbodig. In sommige gevallen zijn medewerkers echter niet in staat of willen medewerkers niet handelen in het belang van de organisatie. Daarom is het nodig een controle systeem te implementeren, te waken voor ongewenst gedrag en gewenste activiteiten aan te moedigen. De belangrijkste categorie van problemen bij het bewaken van de controle systemen zijn persoonlijke beperkingen van medewerkers. Medewerkers begrijpen niet altijd wat er van hen wordt verwacht, of hoe zij het beste hun werk kunnen uitvoeren. Dit kan liggen aan het ontbreken van de vereiste kennis, opleiding en informatie. Zelfs als medewerkers daarover beschikken, kunnen ze ervoor kiezen om hun taak niet goed uit te voeren omdat individuele doelstellingen niet samenvallen met die van de organisatie (*lack of goal congruence*). Wanneer de organisatie niet wordt beschermd tegen incidenten van ongewenst gedrag of het gewenste gedrag wordt verzuimd (*personal limitations* en *motivational problems*), kan dit ernstige gevolgen hebben voor de organisatie (Merchant, 1982, p. 45 – 46).

Een goed controle systeem bestaat volgens Merchant & Van der Stede (2007) uit vier vormen van beheersing:

- *Action controls*: dit betreffen richtlijnen en procedures die ervoor moeten zorgen dat medewerkers zich zodanig gedragen dat zij bijdragen aan het realiseren van de doelen van de organisatie. Deze set van beheers- en besturingsmaatregelen is alleen toepasbaar wanneer leidinggevendens zicht hebben op de (on)wenselijkheid van bepaalde acties en kunnen vaststellen dat de betreffende acties zich wel of niet voordoen. Nadelen van deze controls zijn dat ze kunnen leiden tot operationele vertragingen en rigide bureaucratisch gedrag (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 76).
- *Result controls*: dit zijn prestatie maatstaven op basis waarvan medewerkers beloond worden als zij goede resultaten genereren. Cruciaal bij het sturen op deze maatstaven is dat de 'juiste' prestatie maatstaven worden gekozen, ofwel er dient doelovereenstemming te zijn tussen de prestatie maatstaven en de organisatie (eenheid). Het nadeel van deze set of controls is dat ze een negatief effect kunnen hebben voor de organisatie wanneer de meetcriteria niet in gezamenlijkheid tot stand zijn gekomen. Het grootste probleem hierbij is dat resultaatgebieden niet juist worden gedefinieerd en doelovereenstemming niet wordt bereikt. Een ander mogelijk nadeel is datavervorming (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 25).
- *Personnel controls*: dit betreffen de stuur- en beheersmaatregelen die het naar verwachting mogelijk maken dat de betreffende medewerker de toegewezen taken zelfstandig op het door de organisatie gewenste niveau uitvoert. Aan de uitvoering van deze taken ligt een intrinsieke motivatie ten grondslag. Via personeelsbeleid (selectiecriteria en inwerkprogramma's) kan aan deze management controlesysteem (MCS) elementen inhoud worden gegeven (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 76).
- *Cultural controls*: dit zijn de stuur- en beheersmaatregelen die ervoor zorgen dat een groep medewerkers elkaar aanspreekt op gedrag, om ervoor te zorgen dat de doelen van de organisatie worden bereikt. Het betreft hier vooral de organisatiecultuur en de gedeelde normen en waarden van de organisatie (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 76).

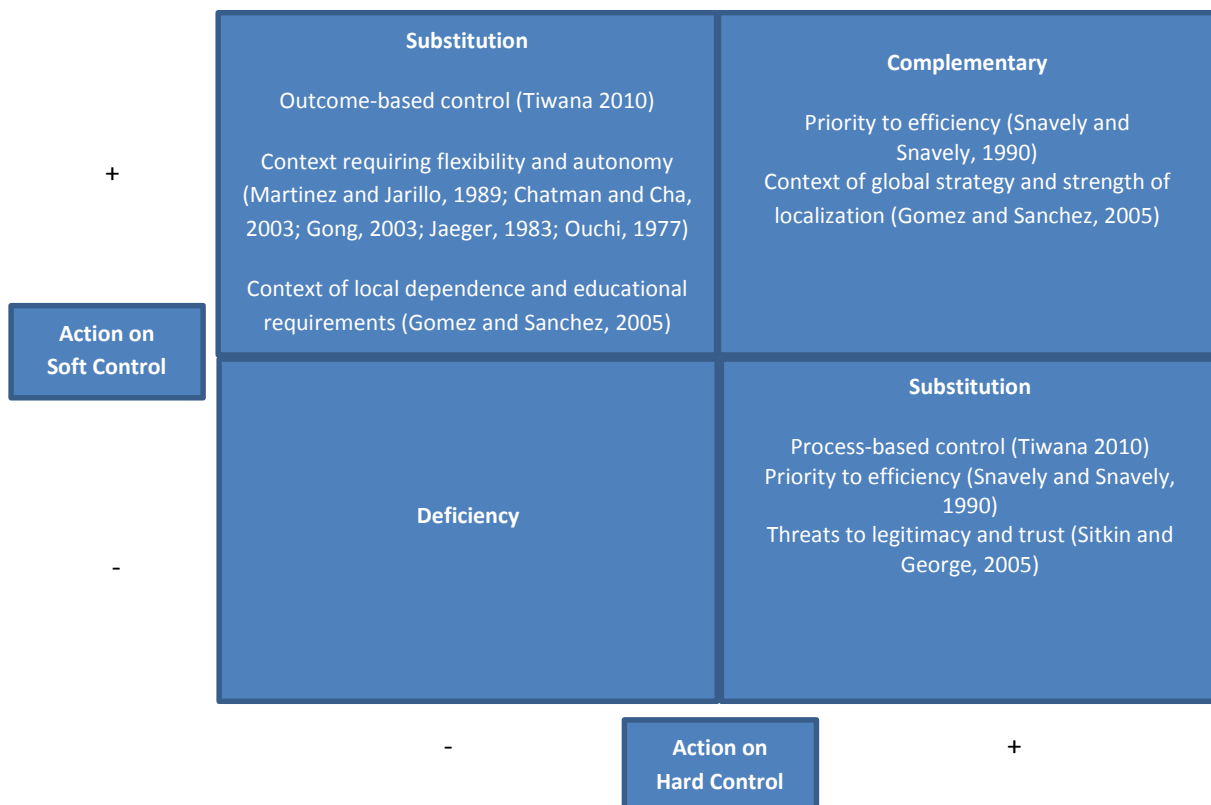
Volgens Merchant & Van der Stede (2007) winnen personnel en cultural controls de laatste jaren aan kracht omdat organisaties hiërarchisch platter worden en met minder middelen en meer empowerment acteren. De span of control van de managers is groter geworden. Het toepassen van action controls zoals direct toezicht is daardoor lastiger. Werken met hoger opgeleiden mensen en het toepassen van empowerment maakt het mogelijk verantwoordelijkheden lager in de organisatie te beleggen. In een dergelijke omgeving is het hebben van gedeelde organisatie waarden een belangrijk instrument om te zorgen dat alle medewerkers in het belang van de organisatie werken. Feitelijk omschrijven Merchant & Van der Stede (2007) met bovenstaande een ontwikkeling van toename van soft controls doordat aan de uitvoering van de beheersingsvorm personnel controls een intrinsieke motivatie ten grondslag ligt en cultural controls gaan over het gedrag van de medewerkers en de normen en waarden binnen de organisatie.

Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) hebben een review uitgevoerd naar de mogelijke interacties tussen formele en informele vormen van control. Ze wilden daarmee aantonen dat het beheren van een organisatie niet gelimiteerd kan worden tot alleen formele vormen van beheersing (hard controls). Informele aspecten (soft controls) zijn weliswaar lastig te definiëren maar kunnen toch een aanvullende rol spelen om risico's op een geschikte manier af te dekken (Chtioui & Thiéry-Dubuisson, 2011, p. 290).

Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) concluderen dat formele en informele vormen van control elkaar kunnen vervangen of aanvullen. Het eerste uitgangspunt dat wordt gehanteerd is dat afhankelijk van de situatie van de organisatie alleen een van de twee systemen zou leiden tot een meer efficiënt level of control. Het tweede uitgangspunt is dat beide systemen elkaar juist aanvullen (Chtioui & Thiéry-Dubuisson, 2011, p. 295 - 296).

Om beide uitgangspunten inzichtelijk te maken wordt in figuur 4 de interactie tussen hard en soft controls weergegeven.

Figuur: 4 The interaction between hard and soft controls (Chtioui & Thiéry-Dubuisson, 2011, p. 298)



Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) sluiten hun analyse af met de constatering dat informal control een essentieel onderdeel van het beheersen van een organisatie is:

Om een organisatie goed te kunnen beheersen is informal control een essentieel onderdeel, zonder dat het controlesysteem onnodig uitgebreid moet worden waardoor fouten en fraude kunnen ontstaan.

Deze analyse geeft verdere onderbouwing dat er geen perfecte gebalanceerde situatie is tussen het gebruik van hard en soft controls. Wel wordt aangegeven dat een ideale combinatie afhankelijk is van factoren als:

1. Gegeven prioriteit, ook richting efficiency en effectiviteit;
2. Type van formeel controle systeem: 'process-based of outcome-based';
3. Gehanteerde criteria op het gebied van werkomgeving, kenmerken in relatie tot het doel van control en de maatstaven voor bestaansrecht van de organisatie (Chtioui & Thiéry-Dubuisson 2011: 298).

Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) concluderen dat in sommige situaties een overzicht voor formele of informele controls gewenst is. Er bestaat nog geen recept voor een controle framework waarin de juiste verhouding tussen zowel formele als informele controls optimaal functioneert. Kunnen hard controls en soft controls elkaar vervangen of vullen ze elkaar juist aan? Op basis van bovenstaande blijft er voldoende grijs onderzoeksgebied over. In het onderzoek van Mulders (2008) bij Robeco Nederland is onderzoek gedaan naar de aanwezigheid van het systeem van soft controls. De uitkomst hiervan was dat een alom aanvaarde systematische methodiek voor het vormgeven van een soft control systeem ontbreekt (Mulder, 2008, p. 34).

Voor de verschillende vormen van management control systemen is het niet alleen van belang deze te duiden maar ook in te gaan op het gebruik van hiervan. Adler & Borys (1996) hebben een framework bedacht voor formalisering van workflow. Het framework maakt een constante evaluatie mogelijk van de uitersten binnen een bureaucratie waarin medewerkers vervreemden of juist in staat worden gesteld om hun werk beter uit te voeren. Door formalisering te zien als een organisatorische technologie kunnen twee benaderingen worden onderscheiden, namelijk *coercive* en *enabling* (Adler & Borys, 1996, p. 61).

In de *coercive* formalisering is wereldwijde transparantie een risico dat geminimaliseerd moet worden en zijn taken rigide verdeeld onder de medewerkers. Als een medewerker een voorstel indient heeft deze geen zicht op wie het gaat beoordelen, langs welke criteria, wanneer en of het uiteindelijk wordt goedgekeurd of afgekeurd (Adler & Borys, 1996, p. 73).

In de *enabling* formalisering wordt in tegenstelling tot *coercive* inhoudelijke informatie aan de medewerkers beschikbaar gesteld en is er veel ruimte voor medewerkers om mee te denken en ideeën aan te dragen. Procedures binnen deze vorm van formalisering zijn voor medewerkers gericht op het ondersteunen en begrijpen van hun taken als onderdeel van het grotere geheel (Adler & Borys, 1996, p. 73). *Enabling* formalisering wordt door vier zaken gekenmerkt: *repair*, *internal transparency*, *global transparency* en *flexibility* (Ahrens & Chapman, 2004, p. 279 – 281).

Repair: betreft de inrichting van routinematige operationele processen waarbij de controlefunctie (*repair*) binnen deze processen een los of vast onderdeel vormt.

Internal transparency: is gerelateerd aan *repair* en heeft betrekking op de zichtbaarheid van de interne processen voor de medewerkers van de organisatie.

Global transparency: heeft betrekking op de zichtbaarheid van de algemene context waarin de medewerkers van de organisatie werken.

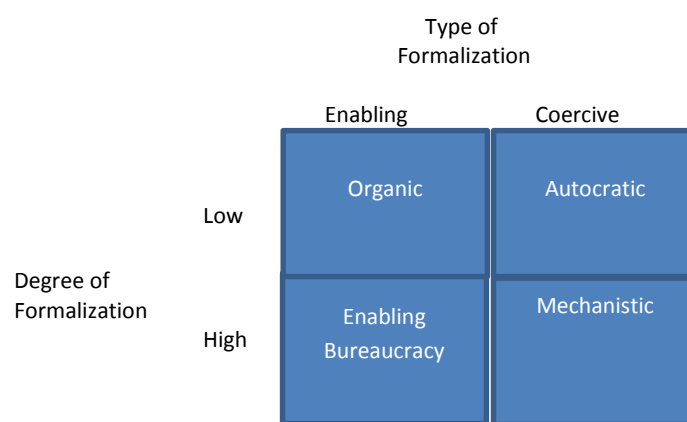
Flexibility: heeft betrekking op discretie van de medewerkers ten aanzien van de gebruikte controle systemen.

Door het vergroten van inzicht bij de medewerkers over de uitvoering van hun operationele taken in relatie tot de organisatiedoelstellingen, kunnen gebruikers van *enabling* systemen beter inspelen op onvoorziene omstandigheden. Hiermee kunnen lokale en centrale agenda's beter worden bediend. Formele controle systemen die op deze manier zijn ingericht zorgen ervoor dat medewerkers en operationeel management efficiency doelstellingen en flexibiliteit tegelijkertijd kunnen nastreven.

Enabling en *coercive* formalisering worden door Adler en Borys omschreven als het verschil tussen goede en slechte werkprocessen, vanuit het perspectief van medewerkers. Beide vormen hebben diverse kenmerken, om deze vormen van formalisering effectief te laten zijn moet bij implementatie een keuze worden gemaakt voor de verhouding tussen beiden, gebaseerd op de organisatorische context (Adler & Borys, 1996, p. 77).

Het onderscheid tussen *enabling* en *coercive* formalisering suggereert volgens Adler & Borys (1996) dat organisaties met verschillende vormen van bureaucratie langs twee dimensies gekarakteriseerd kunnen worden: het type en de mate van formalisering. De mate van formalisering kan worden gekenmerkt als formele regels voor het bewerkstelligen van bepaald gedrag door medewerkers, dan wel de mate waarin dit gedrag wordt afgedwongen. In figuur 5 wordt de werking van beide vormen weergegeven.

Figuur: 5 'A typology of organizations' (Adler & Borys, 1996, p. 78)



Figuur 5 geeft het type organisatie weer met aan de ene kant de mate van formalisering die nodig is voor routinematige taken en aan de andere kant het type formalisatie. In de praktijk blijkt dat zowel de mate als het type van formalisering constante variabelen zijn en dat in het midden een zone van onverschilligheid ligt (Adler & Borys, 1996, p. 78).

Ahrens & Chapman (2004) concluderen dat binnen een organisatie *organic* of uitsluitend *mechanistic* vormen van bureaucratie voorkomen. Als aanvulling hierop wordt aangegeven dat *coercive* en *enabling* formalisering naast elkaar opereren (Ahrens & Chapman, 2004, p. 295).

Jordan & Messner (2012) sluiten hierbij aan door te stellen dat het verschuiven van een *enabling* controlesysteem naar een meer *coercive* controlesysteem geen uitzondering is. Organisaties zijn constant in beweging en in veel gevallen wordt management control gezien als *coercive* in plaats *enabling*. De introductie van een nieuw controlesysteem kan in eerste instantie bij het middenmanagement en medewerkers worden ervaren als *coercive*. Als over tijd de focus van het topmanagement binnen het controlesysteem verandert, krijgen het middenmanagement en de medewerker de tijd om te wennen en de voordelen te zien van het nieuwe systeem. De kentering tussen de vormen van *enabling* en *coercive* control vindt met regelmaat plaats in verschillend tempo en binnen verschillende organisaties (Jordan & Messner, 2012, p. 561). Om het onderscheid in gebruik van *enabling* en *coercive* control te duiden naar hard en soft controls wordt aangehaakt bij McGregor (1957). McGregor (1957) onderscheidt twee vormen van extreem management 'hard or strong' of 'soft and weak'. De 'hard or strong' staan voor managementmethoden waar gedrag onder dwang en vermoede dreiging wordt gestuurd. Voorbeelden hiervan zijn nauwlettend toezicht en strakke controles op gedrag.

De 'soft and weak' staan voor managementmethoden waar toegeeflijkheid, het voldoen aan eisen van mensen en het bereiken van harmonie worden gebruikt om gedrag te sturen. Hierdoor wordt gedrag van mensen stuurbaar en zijn mensen sneller geneigd een bepaalde richting te accepteren (McGregor, 1957, p. 167).

In deze paragraaf zijn enkele verschillende vormen van management control en de werking hiervan besproken. De keuze voor het opnemen van deze theorieën ligt in de opzet waarin zowel de elementen *hard controls* als *soft controls* uitvoerig terugkomen en onderdeel uitmaken van management control als geheel. Het meest opvallend is dat de theorieën van Simons (1995) en Merchant & Van der Stede (2007) uitgaan van een evenwichtige balans in de verschillende vormen van beheersing maar niet beschrijven hoe die balans bereikt kan worden. Van iedere lever of control of vorm van beheersing wordt een beschrijving gegeven waar dit betrekking op heeft, maar niet hoe dit moet worden ingericht of vormgegeven. Dit sluit aan bij eerdere conclusie dat er nog geen recept is voor een optimaal functionerend controle framework met de juiste verhouding tussen formele en informele controls. Via dit onderzoek wordt vanuit de rol van de controller gekeken naar de verhouding in het toepassen van hard en soft control elementen en de eventuele ontwikkeling hierin.

2.3 Definitie van controller

In deze paragraaf staat het begrip controller centraal. Van Dale geeft de volgende beschrijving van het woord controller: financieel expert in een bedrijf (www.vandale.nl, geraadpleegd op 16 september 2014).

De term 'controller' is al zo'n honderd jaar oud en de inhoud die er momenteel in het algemeen aan wordt gegeven is in de jaren '30 voor het eerst geformuleerd. De functie controller is in veel Nederlandse bedrijven en instellingen een tamelijk nieuw verschijnsel. In de praktijk wordt de benaming gebruikt voor veel verschillende functies. In de smalle benadering zien we de controller als weinig meer dan een gewaardeerde boekhouder die voor het verzamelen en verwerken van balansgegevens en dergelijke zorgt. In de bredere benadering is de controller de hooggekwalificeerde financieel-economische specialist die het topmanagement assisteert bij de coördinatie van financiële planning en control (Van Gorp, 1994, p. 11).

De controller staat voor het spreekwoordelijke *horen en zien* van de organisatie. Hij verzamelt managementinformatie en weet deze zodanig te interpreteren en presenteren dat het management op adequate wijze de organisatie bij kan sturen. Zo kunnen vooraf beoogde bedrijfsdoelstellingen eenvoudiger worden gerealiseerd (Den Hartigh, 2012, p. 38)

Paffen & Roemen (2011) geven aan dat de moderne controller zich moet ontwikkelen langs twee sporen:

1. 'Harde' kenniselementen (hard skills): hier concentreert de discussie over de nieuwe controller zich tot nu toe op; het verbreden van de kennis, naast de directe financiële kennis, op het gebied van marketing, logistiek en belastingrecht.
2. Competenties (soft skills): hier wordt weinig aandacht aan besteed. Het overbrengen van kennis en overtuigen van direct betrokkenen vereist specifieke vaardigheden.

De controllersfunctie is vanuit historisch oogpunt gezien geworteld in de financieel-economische en administratieve functie van de organisatie. Hieruit resulteert één belangrijke taak: de controller is de functionaris die er zorg voor moet dragen dat interne en externe partijen worden voorzien van de juiste financiële informatie (Paffen & Roemen, 2011, p. 13).

De moderne controller voegt hierbij een aantal functionaliteiten toe:

1. Bewaking van de economische levensvatbaarheid van de organisatie;
2. Zorgen dat besluitvormingsprocessen rationeel verlopen binnen de organisatie;
3. Beschikken over meer vakinhoudelijke kennis van verschillende vakgebieden zoals belastingrecht en supply chain management.

Aan de hand van verschillende auteurs is inzicht verkregen in het begrip controller. Er is gekeken naar hoe de functie omschreven werd in het verleden en welke taken daar over de loop van tijd zijn bijgekomen. De functie van controller is over de afgelopen jaren opgeschoven van financieel-economisch specialist naar een generalist. De controller denkt mee over besluitvormingsprocessen en heeft kennis nodig van andere vakgebieden en zijn soft skills benodigd om direct betrokken te overtuigen.

2.4 Verschillende rollen van een controller

In deze paragraaf worden de verschillende opvattingen over de rol en de positie van de controller in een organisatie besproken.

Anthony & Govindarajan (1998) geven de volgende omschrijving van controller: *the person who is responsible for designing and operating the management control system.*

Volgens Anthony & Govindarajan horen de volgende taken en verantwoordelijkheden bij de functie (Anthony & Govindarajan, 1998, p. 106 – 107).

1. Opzet en werking van het controlesysteem;
2. Opstellen van financiële rapporten en statements ten behoeve van aandeelhouders en externe partijen;
3. Bereidt en analyseert rapportages voor, ondersteunt managers en voegt alle informatie van alle afdelingen samen in een gezamenlijk jaarbudget;
4. Begeleidt het verloop van interne audit, accountant controlecyclus en voert operationele audits uit;
5. Begeleidt de ontwikkeling van het controle personeel en neemt deel in management programma's.

Sathe (1983) geeft aan dat de controller twee grote verantwoordelijkheden heeft (Sathe, 1983, p. 31 – 32):

1. Het ondersteunen van het management in het besluitvormingsproces vanuit een service verlenende rol.
2. Zorgdragen dat de financiële informatie correct is, betrekking heeft op de juiste business unit en dat de uitvoering van de interne controle wordt uitgevoerd conform bedrijfsbeleid en procedures.

Sathe (1983) maakt onderscheid in de verschillende rollen van de controller op basis van de taken *managementservice responsibility* en *financial reporting & internal control*. De rollen van Sathe (1983) bevatten kenmerkende activiteiten van zowel informatiemanager voor de business (support rol) als van de traditionele rol van rapporteur namens de business (control rol). Sathe (1983) onderscheidt op basis hiervan vier verschillende typen van controllers (Sathe, 1983, p. 36 – 37).

The involved controller: deze rol benadrukt de ondersteunende rol van de controller. De *involved* controller is in hoge mate betrokken bij het besluitvormingsproces binnen de organisatie. Bij de *involved* controller ligt de nadruk op de *managementservice responsibility* taak. Nadeel van deze rol is dat het ondernemerschap en de creativiteit van het management belemmerd kan worden.

The independent controller: de independent controller legt de nadruk op financiële verslaglegging en interne controle. Verder wordt de rol gekenmerkt door het behouden van objectiviteit in de omgang met het management. Het voordeel van deze rol is dat de nauwkeurigheid van de financiële verslaglegging meer wordt gewaarborgd evenals de integriteit van de interne controle. Het nadeel dat deze rol met zich meebrengt is dat de controller gezien wordt als een buitenstaander of zelfs bedrijfsspion. Dit kan ervoor zorgen dat toegang tot gevoelige informatie wordt geweigerd en de controller geen tijdige actie kan ondernemen tegen ondoordachte wendingen van het management.

The split controller: bij de split controller wordt de rol van de controller verdeeld in financiële verslaglegging ('*internal*' controller) en managementservice verantwoordelijkheid ('*external*' controller'). Het voordeel van deze verdeling is dat beide aandachtsgebieden extra aandacht krijgen. Deze rol van controller kent vier mogelijke nadelen:

1. Inefficiënt gebruik van bedrijfsmiddelen omdat voor het meten van prestaties dezelfde bedrijfsinformatie wordt gebruikt;
2. Ontstaan van ruis door splitsing van verantwoordelijkheid over twee functionarissen;
3. Door de taakverdeling kan de *internal* controller geïsoleerd raken van het management;
4. Ondernemerschap en creativiteit van het management kan worden belemmerd vanuit de rol van de '*internal*' controller.

The strong controller: de strong controller legt op beide taken sterk de nadruk. De gewenste rolinvulling is dat de strong controller zich afhankelijk van de omstandigheden meer of minder *involved* kan opstellen bij ondersteuning van het management. Tegelijkertijd vraagt de rol van de strong controller om behoud van objectiviteit en onafhankelijkheid. In deze rol zijn drie voordelen te onderkennen:

1. Grote mate van betrokkenheid bij het besluitvormingsproces;
2. Verzekerd van valide financiële verslaglegging en interne controle;
3. Toegang tot gevoelige informatie en betrokkenheid bij overleggen.

De strong controller integreert een onafhankelijke en betrokken opstelling. Hierdoor kan er sprake zijn van een objectieve, onafhankelijke rapportage. Ook de *strong* controller heeft grenzen. Dit type rol vraagt om grotere interpersoonlijke specifieke vaardigheden van de controller. Door de integratie van *independent* en *involved* is het gevaar aanwezig dat er vermenging van de lijn- en stafverantwoordelijkheden ontstaat (Sathe, 1983, p. 38).

Binnen Sathe's (1983) vastgestelde type '*strong controller*' hebben Van Veen-Dirks & De Loo (2010) onderstaande twee type controllers onderscheiden (Van Veen-Dirks & De Loo, 2010, p. 15).

1. Een (eerste) type controller dat vooral met strategische planning, formele interne rapportage en de belangenbehartiging van externe partijen bezig is en minder met onderhoud van management control systemen en veranderingsmanagement;
2. Een (tweede) type controller dat zich juist wel nadrukkelijk bezighoudt met veranderingsmanagement en het onderhoud van management control systemen, maar veel minder met de andere drie sets van het eerste type.

Van Veen-Dirks & De Loo (2010) willen de aanwezigheid van de 'strong controller' in Nederland niet meteen onderschrijven. Dit zou inhouden dat de controller advisering en ondersteunende taken weet te combineren met financiële verslaglegging en interne controle. Van Veen-Dirks & De Loo (2010) geven aan dat takenpakketten die zowel beslissingsondersteuning als financiële rapportage omvatten mogelijk kunnen zorgen voor een rolconflict. Dit rolconflict voor de 'strong controller' bestaat uit gerichtheid op het inspelen op de wensen en behoeften van het lokale management (de klant) ten opzicht van een gerichtheid op rapportages naar het hogere management (Van Veen-Dirks & De Loo, 2010, p. 19).

Sathe (1983) suggereert dat er in het takenpakket van controllers een bepaalde balans moet bestaan tussen servicegerichte en meer controlerende, op financiële aspecten gerichte werkzaamheden, wil men als 'strong controller' getypeerd kunnen worden (Van Veen-Dirks & De Loo, 2010, p.15).

Hopper (1980) maakt vanuit de boekhouding onderscheid in twee tegenovergestelde rollen van een management accountant (Hopper, 1980, p. 402). De management accountant is een andere benaming voor een controller die in de organisatie een financieel-economische functie vervult.

1. *Book-keeper*: draagt zorg voor implementatie en administratie van financiële systemen welke leidinggevende in staat stellen om prestaties van ondergeschikte te specificeren en te meten.
2. *Service-aid*: is in eerste instantie een scorer met aandacht voor hiërarchie binnen de organisatie. Bedenkt een framework voor het 'in control' zijn op organisatieniveau en past hierin wijzigingen toe op basis van managementinformatie.

Het verschil in de hierboven beschreven rolopvattingen kan deels verklaard worden door verschillen in carrière aspiraties en het verschil in elementen van werktevredenheid in beide rollen.

De *book-keepers* streven promotie naar hogere financiële posities na en ontlenen hun werktevredenheid aan *book-keeping* activiteiten. De accountants met een meer servicegerichte aanpak zoeken promotiemogelijkheden buiten accounting of accountingposities gekoppeld aan productie (Hopper, 1980, p. 409).

Hopper (1980) geeft twee redenen waarom het accountants niet lukte om de *service-aid* rol te vervullen: onduidelijke rol specificatie en stress afkomstig van workflow vanuit accounting. Bij accountants waar de *book-keeping* activiteiten uitgevoerd werden door computers waren deze accountants meer in staat om de *service-aid* rol te vervullen. Hopper (1980) concludeert dat accountants met een meer service georiënteerde aanpak de voorkeur geven aan decentralisatie, omdat er op die manier interactie mogelijk is tussen management accountants en managers en dit ook een grotere bijdrage heeft aan de werktevredenheid. De *book-keepers* geven in tegenstelling tot de *Service-aids* juist de voorkeur aan centralisatie in verband met de eenduidige carrièremogelijkheden binnen accounting (Hopper, 1980, p. 409 – 410).

Jablonsky & Barsky (2000) geven aan dat financiële afdelingen in Amerikaanse organisaties kunnen worden beschreven aan de hand van twee modellen van financieel management. Dit is zijn de *Business advocate* en de *Corporate policeman* modellen. Beide modellen vragen om dezelfde vaardigheden maar gaan uit van een andere mindset. Hieronder wordt kort het verschil in invulling van functie weergegeven (Jablonsky & Barsky, 2000, p. 3 – 4).

Business advocate: financiële professional.

- Voorzien in financiële orde voor de bedrijfsvoering;
- Lid zijn van het managementteam;
- Onderhouden van contact met andere staffunctionarissen;
- Zorgdragen voor integrale bedrijfsvoering;
- Operationele managers voorzien van financiële informatie.

Corporate policeman: financiële professional.

- Controle op het vrijgeven van financiële informatie;
- Optreden als afgevaardigde van een administratief ondersteunend team;
- Acteren vanuit eigen perspectief richting de business;
- Afdwingen van compliance door beleid en procedures;
- Voorzien in en bewerken van financiële informatie zodat deze is afgestemd op de betrokken manager.

Merchant & Van der Stede (2007) komen onder andere op basis van onderzoek van Siegel & Sorensen (1999) tot de conclusie dat controllers in organisaties drie rollen vervullen. Deze rollen worden hieronder weergegeven (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 651).

1. Vertrouwensrol of *fiduciary* rol: de controller zorgt ervoor dat alle informatie die vanuit operationele afdelingen naar hogere managementlagen (en uiteindelijk naar stake- en shareholders van de organisatie) wordt gerapporteerd, juist en volledig is.
2. Toezichts- of *oversight* rol: de controller moet ervoor zorgen dat iedereen zich binnen de organisatie aan de geldende afspraken en aan de relevante wet- en regelgeving houdt.
3. *Management-service* rol: de controller staat managers bij in het adviseren bij operationele en strategische beslissingen.

Burns & Baldvinsdottir (2005) stellen dat er minder tijd wordt besteed aan *score-keeping* en *corporate policing* activiteiten in vergelijking tot 10 jaar geleden. Er wordt nu meer tijd besteed aan het vervullen van een andere rol waar de business meer centraal staat, met taken op het gebied van strategieformulering en verandermanagement. Op basis van deze verandering kunnen twee typen hybride management accountants worden onderscheiden (Burns & Baldvinsdottir, 2005, p. 726).

1. *Finance manager*: is betrokken bij het proces rondom het tot stand komen van het product, strategische zaken en werkt nauw samen met de productiemanager;
2. *Finance analyst*: is belast met de dagelijkse gang van zaken en werkt nauw samen met de operationeel manager.

Door deze vernieuwde procesoriëntatie kwam de verantwoordelijkheid een niveau lager in de organisatie te liggen en werden de manager eindverantwoordelijk voor het gedeelte van een productieketen. Dit zorgde ervoor dat managers bevoegdheid kregen en verantwoordelijk werden voor hun financiën, zij het met de hulp van de hybride management accountant (Burns & Baldvinsdottir, 2005, p. 739).

In deze paragraaf is aan de hand van verschillende auteurs een overzicht gegeven van de rollen die een controller zou kunnen vervullen. Wat opvalt binnen alle verschillende rollen is dat iedere auteur behalve Anthony & Govindarajan (1998) de controller onderverdeelt in een of meerdere rollen waarbij voornamelijk onderscheid wordt gemaakt wordt tussen een financieel administratieve rol en een service rol ter ondersteuning van het management. In tabel 3 worden de rollen en bijbehorende auteurs samenvattend weergegeven.

Tabel: 3 Overzicht rollen controller

Rol van de controller	Auteur
Book-keeper - service-aid	Hopper (1980)
Independent controller – involved controller	Sathe (1983)
Split controller – strong controller	Sathe (1983)
The person who is responsible for designing and operating the management control system as the controller.	Anthony & Govindarajan 1998
Business advocate - corporate policeman	Jablonsky & Barsky (2000)
Vertrouwens rol-fiduciary rol – toezichts- of oversight rol – management-service rol	Merchant & Van der Stede (2003)
Hybrid accountant – finance manager – finance analyst	Burns & Baldvinsdottir (2005)
Type 1 en type 2 ‘strong’ controller	Veen-Dirks & De Loo (2010)

2.5 Veranderingen in de rol van de controller

Sathe (1983) geeft aan dat de conventionele rol van de controller, waar management ondersteuning alleen bestaat uit het aanleveren van financiële informatie ten behoeve van bedrijfsbeslissingen en activiteiten, vandaag de dag niet meer afdoende is. Organisaties worden steeds groter en complexer, hierdoor is het management niet in staat om over iedere bedrijfsunit of discipline diepgaande kennis te hebben zodat de effectiviteit hierbinnen geoptimaliseerd kan worden (Sathe, 1983, p. 32).

De belangrijkste uitkomst van het onderzoek van Siegel & Sorensen (1999) in Maas (2005) is dat management accountants en controllers zich steeds meer bezig gaan houden met het soort managementbeslissingen dat vroeger was voorbehouden aan lijnmanagers. Traditionele controletaken zoals planning en budgettering blijken evenwel niet aan belang te hebben ingeboet. Door automatisering vragen deze traditionele controletaken echter steeds minder tijd en de vrijgekomen ruimte wordt besteed aan zaken als strategische lange termijnplanning en verbetering van operationele processen (Maas, 2005, p. 17).

In het verleden richtte de controller zich vooral op het verzamelen van fiduciaire historische kosteninformatie. Deze informatie was nodig voor externe partijen maar werd ook als bijzaak aan de interne betrokken verstrekt. De doelstelling van het management was kostendekking en deze historische informatie ondersteunde de verwezenlijking van die doelstelling (Colton, 2001, p. 4).

De huidige controller heeft te maken met een andere doelstelling van het management, namelijk kostenbeheer in plaats van kostendekking. De fiduciaire historische kosteninformatie voorziet hier niet in. Deze informatie is zelden relevant gebleken voor het nemen van strategische beslissingen. De nieuwe controller ontwerpt en implementeert nieuwe processen en onderscheidt vanuit het fiduciaire informatieproces informatie om het proces dusdanig te veranderen dat het voorziet in operationele en strategische informatie (Colton, 2001, p. 4).

De Loo, Verstegen & Swagerman (2011) zien een ontwikkeling in activiteiten en classificatie van management accountants in Nederland. Aan deze verandering liggen een aantal oorzaken ten grondslag (De Loo et al., 2011, p. 302).

1. De sterk veranderende marktomgeving en daaraan gekoppeld en onderhevig de financiële gezondheid van een organisatie;
2. Veranderingen in wet- en regelgeving;
3. Introductie van Sarbanes-Oxly wet (SOX) en de aanscherping van externe verslaglegging zoals International Financial Reporting Standards (IFRS).

De Loo, et al (2011) geven aan dat de klassieke scheiding tussen 'scorekeeper' en 'business advisor' minder prominent is geworden in de afgelopen jaren. In de plaats daarvan zijn interne analyse en risicomanagement fundamentele aspecten geworden van het werk van een management accountant. In Nederland zou er volgens De Loo, et al (2011) sprake kunnen zijn van hybridisatie in het beroep van management accountant. Dit betekent nog niet dat de 'strong' management accountant die was verwacht over 25 jaar reeds zijn intrede heeft gemaakt (Sathe 1983).

De Loo, et al (2011) zijn van mening dat de veranderende marktomgeving nu en in de toekomst niet alleen vraagt om business georiënteerde management accountants. Het aantekenen (*score-keeping*) en andere interne activiteiten maken nog steeds een groot deel uit van de dagelijkse werkzaamheden van management accountants in het algemeen. Afhankelijk van het type organisatie en de marktomgeving kunnen organisaties middels functiebeschrijvingen de juiste overeenkomsten of verschillen in type management accountants bewerkstelligen (De Loo, et al., 2011, p. 302 – 303).

Conijn & Ten Rouwelaar (2011) schetsen een aantal trends voor de controller in 2020. Deze trends zijn als volgt in te delen: nieuwe controllers, ICT-ontwikkelingen en de onzekere situatie. Per trend wordt kort stilgestaan bij de ontwikkelingen naar de toekomst (Conijn & Ten Rouwelaar, 2011, p. 13 – 16).

1. Nieuwe controllers: de trend die hier wordt omschreven heeft te maken met de verschillende kenmerken van de Y-generatie en de M-generatie die in de toekomst wellicht kunnen leiden tot een generatie conflict. De Y-generatie wordt gekenmerkt door realisme, aanpassingsvermogen en individualisme. De M-generatie is opgegroeid met computerspelletjes, internet en mobiele communicatie. Daarbij is deze generatie ook extravertter dan vorige generaties, meer gericht op zelfontplooiing en wordt een groter belang gehecht aan vrienden en familie dan aan carrière en werk. Zolang controller en manager goed samenwerken hoeft een generatiekloof geen probleem te vormen. Aan de controller van de toekomst zullen meer eisen worden gesteld op het gebied van vaardigheden maar ook aan persoonlijke eigenschappen.
2. ICT-ontwikkelingen: naast de 'menselijke' factor is ICT een belangrijke factor gebleken in het mogelijk maken van verandering. De ICT-ontwikkelingen tussen 1980 tot en met 2010 hebben elkaar in sneltreinvaart opgevolgd. Ondanks de in de jaren negentig ontwikkelde *extended business reporting language* (XBRL), een uniforme systeemtaal XML, en uniforme definities voor de data die worden uitgewisseld, heeft dit in Nederland nog niet tot een doorbraak geleid. Door de snelheid waarmee de huidige markten veranderen is de verwachting niet dat de controller in 2020 overbodig zal worden door voortschrijdende ICT-ontwikkelingen. De controller zal een cruciale rol blijven vervullen in het uniformeren van de definities uit verkregen data en het signaleren van *early indicators* welke nu nog niet door ICT-toepassingen kunnen worden opgeleverd.
3. Onzekere situatie: Thomas (2011) in Conijn & Ten Rouwelaar (2011) geven aan dat de toekomst uit zoveel onzekerheden bestaat dat elke voorspelling bij voorbaat een verkeerde aanname is, waardoor een werkelijke uitkomst meer geluk is dan wijsheid. Nadenken over verschillende scenario's vergroot de reactiesnelheid aanzienlijk op alle externe veranderingen. Een belangrijke factor voor de toekomst is dat de controller verbinding weet te leggen tussen de business, beheersing en besturing. Niet alleen de functie verandert maar ook de persoon die geschikt is voor de rol.

Doordat organisaties steeds complexer zijn geworden zijn managers alleen niet meer in staat alle kennis in pacht te hebben over een bepaalde discipline of businessunit. Dit vraagt om een verandering bij zowel de manager als de controller.

Door de ontwikkelingen op het gebied van ICT hoeft er minder tijd te worden besteed aan traditionele controletaken en is er meer tijd voor strategische lange termijnplanning en verbetering van operationele processen. Dit betekent niet dat de controle in de toekomst alleen vraagt om een business georiënteerde controller. Er is sprake van hybridisatie van de rol van controllers maar *score-keeping* activiteiten en andere interne activiteiten maken nog steeds een groot deel uit de van de werkzaamheden.

In tabel 4 zijn de verschillende onderdelen binnen dit hoofdstuk samengevat. In het overzicht is over een periode van ruim dertig jaar de ontwikkeling van management control systemen, de ontwikkeling van hard en soft controls en de rolverandering van de controller weergegeven.

Tabel: 4 Ontwikkeling van management control

Ontwikkeling management control				
Ontwikkeling van organisaties	Ontwikkeling van management control	Ontwikkeling hard en soft controls	Rol van de controller	Auteur
- Verschillende activiteiten binnen een organisatie vragen om verschillende soorten vormen van controle	- Management control is toegespitst op het controleren van activiteiten en niet op het controleren van organisaties. - Framework voor workflow formalisering om te zorgen dat medewerkers niet vervreemden binnen de bureaucratie en in staat worden gesteld hun werk beter te kunnen uitvoeren.	- Cybernetische en niet cybernetische type van controls	Book-keeper Service-aid	Hofstede (1981) Anthony & Govindarajan (1988) Hopper (1980) Adler & Borys (1996)
- Implementatie van controle systeem omdat medewerkers niet kunnen of willen handelen in het belang van de organisatie.	- Controlesysteem wat alleen is opgebouwd uit meten en het geven van feedback is niet uit uitvoerbaar; - Plannen en vaststellen van de normen; - Meten van prestaties ten opzichte van de vastgestelde norm; - Corrigeren van afwijkingen ten opzichte van de vastgestelde normen en gemaakte plannen.	- Cybernetische en niet cybernetische type van controls	Book-keeper Service-aid	Hopper (1980) Merchant (1982)
- Strategie staat centraal bij de beheersing van een organisatie; - De mate als type van formalisering zijn in de praktijk constante variabelen.	- Beheersing van een organisatie door flexibiliteit en creativiteit waarbij er evenwicht is tussen 'empowerment' en 'control'; - Coercive en enabling formalisering opereren naast elkaar.	- Balans in beheersingsmechanismen waarbij gewenst gedrag centraal staat en moet leiden tot effectieve control.	Independent controller Involved controller Split controller Strong controller	Sathe (1983) Simons (1995) Ahrens & Chapman (2004)
- De controle systemen bestaan uit instructies, handboeken, procedures ethiek en omvat planning en controle als onderdeel van de management control systemen; - De normatieve benadering omvatte niet voldoende complexiteit van de management control praktijk in 'real-life'.	Doel overeenstemming tussen medewerkers en organisatie wordt beïnvloedt door informele processen en formele controlesystemen Normatieve benadering gebruikt voor het ontwikkelen van richtlijnen hoe een organisatie haar controlesystemen moet ontwerpen en uitvoeren. - Het maken van een missie, visie en strategie - Het coördineren van de activiteiten binnen de verschillende onderdelen van de organisatie - Het voorzien in informatie - Het evalueren van informatie - Het nemen van beslissingen in geval van een eventuele vereiste actie - Het beïnvloeden van het gedrag van medewerkers	- Management control systemen bestaan uit hard en soft controle elementen.	The person who is responsible for designing and operating management control system as the controller	Anthony & Govindarajan (1998)

<ul style="list-style-type: none"> - Organisaties worden platter en hebben minder middelen; - Opleidingsniveau is toegenomen en door het toepassen van empowerment kan verantwoordelijkheid lager in de organisatie worden belegd; - Span of control van managers is groter geworden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Een goed controle systeem bestaat uit richtlijnen en procedures, prestatimaatstaven voor medewerkers, sturings- en beheersmaatregelen toegewezen op zelfstandigheid en gedrag. 	<ul style="list-style-type: none"> - Soft controls als personeel en cultural controls winnen aan kracht. 	<ul style="list-style-type: none"> Business advocate Corporate policeman Vertrouwensrol Toezihtrol Management-servicerol Finance manager Finance analyst 	<ul style="list-style-type: none"> Jablonsky & Barsky (2000) Merchant & Van der Stede (2003) Merchant & Van der Stede (2007) Van Veen-Dirks & De Loo (2010) Burns & Baldvinsdottir (2005)
<ul style="list-style-type: none"> -Sterk veranderende marktgeving en veranderingen in wet- en regelgeving (introdactie Sarbanes-Oxly wet (SOX) en aanscherping externe verslaglegging International Financial Reporting Standards). 	<ul style="list-style-type: none"> - Inrichting management control op basis van hard en soft controls afhankelijk van gegeven prioriteit, ook richting efficiency en effectiviteit; - Type van formeel controle systeem: proces of outcome based; - Gehanteerde criteria op het gebied van werkomgeving, kenmerken in relatie tot het doel van control en de maatstaven voor bestaansrecht van de organisatie; - ICT ontwikkelingen - De kentering van management control tussen de vormen van enabling en coercive control gebeurt met regelmaat in verschillend tempo en binnen verschillende organisaties 	<ul style="list-style-type: none"> - Sommige situaties vragen om een overzicht voor formele en informele controls; - De verwachting is dat aan de controller van de toekomst zullen meer eisen worden gesteld qua persoonlijke eigenschappen; - Soft controls vormen een integraal onderdeel van de reguliere bedrijfsvoering en essentieel voor het behalen van de organisatiedoelstellingen 	<ul style="list-style-type: none"> Strong controller type 1 en type 2 Business georiënteerde management accountant 	<ul style="list-style-type: none"> Van Veen-Dirks & De Loo (2010) Chtioui & Thiéry-Dubuisson (2011) De Loo & Verstegen & Swagerman (2011) Conijn & Ten Rouwelaar (2011) Jordan & Messner (2012)
<ul style="list-style-type: none"> - Afhankelijk van type organisatie en marktgeving kunnen organisaties middels functiebeschrijvingen juist overeenkomsten of verschillen in type management accountants bewerkstellingen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Score keeping en andere interne activiteiten blijven een groot deel uitmaken van de dagelijkse werkzaamheden van de management accounts algemeen; - Interne analyse en risicomangement zijn fundamentele aspecten. 	<ul style="list-style-type: none"> - Soft controls komen terug in het leggen van verbinding tussen de business, de beheersing en besturing daarvan. 	<ul style="list-style-type: none"> Business georiënteerde management accountant 	<ul style="list-style-type: none"> Van Veen-Dirks & De Loo (2010) De Loo & Verstegen & Swagerman (2011)

In tabel 4 zijn de verschillende theoretische elementen van de deelvragen overzichtelijk weergegeven met als doel deze met elkaar te verbinden en een overzicht te creëren dat dient als framework en vertrekpunt voor hoofdstuk 3 methodologie en hoofdstuk 4 onderzoeksresultaten. Op basis hiervan kan gesteld worden dat de functie van controller over tijd is veranderd van alleen score-keeper naar een meer business georiënteerde management accountant en dat er in toekomst meer eisen zullen worden gesteld aan vaardigheden en persoonlijke eigenschappen. De focus van de controller komt te liggen op het maken van 'verbinding' met de business.

Hoofdstuk 3 Methodologie

In dit hoofdstuk wordt de onderzoeksmethode en de aanpak van het onderzoek beschreven. De casusorganisatie in dit onderzoek is de lokale Rabobank bestaande uit de vestigingen Leiden-Katwijk, Alphen aan den Rijn, Den Haag en Rotterdam. Dit onderzoek is opgebouwd uit twee delen. Een literatuuronderzoek dat uitvoerig is besproken in hoofdstuk 2 en een praktijkonderzoek wat de kern vormt van hoofdstuk 3 en hoofdstuk 4.

3.1 Rabobank als casusorganisatie

Binnen deze paragraaf wordt een beschrijving gegeven van de Rabobankorganisatie. Hier wordt kort beschreven wat de Rabobank voor organisatie is en welke strategie wordt nagestreefd. Vervolgens wordt stilgestaan bij de Corporate Governance en wordt afgesloten met welke systematiek het onderzoek binnen de lokale Rabobank zal worden uitgevoerd.

Met Nederland als bakermat is de Rabobank een internationale financiële dienstverlener op gebied van bankieren, vermogensbeheer, leasing, verzekeren en vastgoed. De Rabobank heeft geen aandeelhouders maar leden die inspraak hebben op de koers van de bank en zo vorm geven aan de coöperatieve identiteit van de bank.

De strategie van de Rabobank is opgebouwd uit onderstaande twee pijlers:

1. De Rabobank wil in Nederland marktleider zijn en blijven.
2. De Rabobank wil zich wereldwijd profileren als food & agribank.

De lokale Rabobanken vormen de kern van de Rabobank. Het zijn zelfstandige coöperaties die zijn geworteld in de lokale gemeenschap en beogen bij te dragen aan de economische ontwikkeling van hun werkgebied. De lokale Rabobanken zijn lid en aandeelhouder van de coöperatie Rabobank Nederland. De lokale Rabobanken zijn verdeeld over 12 regio's, die kringen worden genoemd. Iedere kring heeft een bestuur, waarvan de leden tevens lid zijn van de centrale kringvergadering. De centrale kringvergadering is een orgaan van Rabobank Nederland waarin een belangrijk deel van de beleidsvorming plaatsvindt. De leden van de centrale kringvergadering worden gevormd door de kringbesturen, die in merendeel door de leden van de lokale Rabobank worden benoemd. Alle lokale Rabobanken samen vormen de algemene vergadering van Rabobank Nederland, het orgaan dat onder andere de raad van commissarissen van Rabobank Nederland benoemt. Het beleid van de Rabobank Groep is gebaseerd op haar strategische uitgangpunten. In de besluitvorming speelt de samenhang tussen risico, rendement en kapitaal een belangrijke rol. Voor de organisatie en beheersing van de Rabobank Groep zijn eisen geformuleerd, gebaseerd op geldende wettelijke regels en andere bepalingen (www.rabobank.com, geraadpleegd 15 september 2014).

Het onderzoek wordt in de vorm van een case study uitgevoerd binnen het onderdeel lokale Rabobanken. In de volgende paragraaf wordt de methode van onderzoek verder besproken.

3.2 Methode van onderzoek

In deze paragraaf wordt de gekozen methode van onderzoek besproken. Voor het vast stellen van de onderzoeksmethode zijn geen harde regels. De keuze van de onderzoeksmethode is afhankelijk van de onderzoeksvraag, beschikbaarheid van de data, de vaardigheden van de onderzoeker en voorkeur voor een bepaald type methode (Gilbert, 2008, p. 34 – 37). Als vertrekpunt wordt eerst kwalitatief onderzoek als basis type onderzoek besproken waarna afsluitend ingezoomd wordt op de case study als specifiek gekozen onderzoeksmethode.

Kwalitatief onderzoek is beschrijvend van aard en geeft een bepaalde situatie weer. Data wordt voornamelijk verzameld middel van observaties, het houden van interviews en het bestuderen van documenten. In het kwalitatieve onderzoek ontwerp is het doel te komen tot een beschrijving van een situatie zonder het gebruik van een numerieke codering. Het voordeel van dit type onderzoek is dat de data goed bruikbaar is voor het achterhalen van hoe en waarom bepaalde processen in organisaties plaatsvinden (Gilbert, 2008, p. 35).

Een case study is een onderzoek waar één casus apart of enkele casussen samen intensief worden onderzocht. De onderzoek casussen worden over het algemeen niet op een specifieke manier geselecteerd. Bij een case study is de onderzoekseenheid uniek of exceptioneel genoeg om te onderzoeken. Het voordeel van een case study is dat onderzoek veel gedetailleerder kan worden uitgevoerd dan bij een grotere steekproef. Het nadeel is dat over de bevindingen uit de case study geen algemene uitspraken kunnen worden gedaan (Gilbert, 2008, p. 36). In de casestudy wordt via semigestructureerde interviews en desk research data verzameld. Het voordeel van deze vorm van interviews is dat er een mogelijkheid bestaat om causale verbanden te leggen. Een nadeel hiervan is dat er sprake kan zijn van interpretatiebias, relevantie- en validiteitsfouten door de onderzoeker. Bij desk research is enige vorm van bias mogelijk doordat documenten lastig te vinden of incompleet kunnen zijn door een onvolledig archief. Indien deze documenten correct zijn kan dit juist leiden tot een meer volledig beeld in de case study (Yin, 2008, p. 16).

3.3 Verantwoording onderzoeksmethode

Vanuit sociaalwetenschappelijk optiek wordt onderzoek gedaan naar het beschrijven en verklaren van bepaalde verschijnselen die zich voordoen bij mensen, groepen, organisaties, stadswijken of landen. Een voorbeeld van een dergelijk verschijnsel is het verloop van een bedrijvenfusie. Het woord verschijnsel kan ook worden aangeduid als de term sociaal proces of kortweg proces. Dit omdat een verschijnsel tevens gezien kan worden als een proces dat zich in een bepaalde periode afspeelt. Voor het bestuderen van sociale verschijnselen kunnen deze ruwweg worden onderverdeeld in 'extensieve' en 'intensieve' benaderingen. Vanuit een extensieve benadering wordt informatie verzameld over de relevante eigenschappen van een groot aantal voorbeelden van dat verschijnsel. Bij de intensieve benadering wordt de focus gelegd op slechts één specifiek persoon of organisatie of op een handvol van zulke eenheden, om het verschijnsel 'in de diepte' te kunnen onderzoeken (Swansborn, 2013, p. 12 -13).

Het verschijnsel dat in dit onderzoek wordt onderzocht is hoe de rol van de controller zich verhoudt tot het gebruik van hard en soft controls. Als onderdeel van het onderzoek naar dit verschijnsel worden semigestructureerde interviews gehouden om het gebruik of de toepassing van hard of soft controls door de controller te onderzoeken. Hierdoor wordt getracht in te gaan op details van het verschijnsel oftewel het proces dat zich afspeelt en kan gesproken worden van een intensieve benadering. Vergelijkingen binnen het onderzoek verschijnsel vallen binnen één waarnemingseenheid waarbij de Rabobank als casusorganisatie met vier vergelijkbare lokale 'stads' banken worden betrokken in het onderzoek.

Naast de case study zal door middel van desk research in aanvulling op het praktijkonderzoek een analyse worden gemaakt van de door de lokale Rabobanken gebruikte management control systemen in de tijd. Informatie over de gebruikte management control systemen wordt verkregen door het bestuderen van de beschikbare interne en externe bronnen en daar waar mogelijk aangevuld met uitkomsten van interviews.

3.4 Dataverzameling en analyse

Binnen deze paragraaf wordt de manier waarop de data van het onderzoek wordt verkregen nader toegelicht. De data voor dit onderzoek wordt op drie manieren verkregen en is hieronder in tabel 5 overzichtelijk weergegeven.

Tabel: 5 Data verzameling

Manier van data verzameling:	Verzameling type data
Desk Research: bestuderen van relevante literatuur en interne en externe Rabobank (bron)documenten.	Inzicht verkrijgen in de gebruikte management control systemen door lokale Rabobanken. Op basis van deze data wordt een analyse gemaakt van de toegepaste management control systemen over tijd.
Semigestructureerde interviews (10)	Als antwoord op de hoofdvraag en deelvragen worden interviews gehouden met acht business controllers. Vier vergelijkbare lokale 'stads' Rabobanken binnen een regio maken deel uit van het onderzoek. Er is gekozen voor een regio omdat dit enige vorm van vergelijking mogelijk maakt. Op basis van medewerking en beschikbaarheid is de verhouding van de geïnterviewde business controllers niet evenredig verdeeld over de vier lokale banken. Bij de lokale Rabobank Leiden-Katwijk zijn 5 business controllers geïnterviewd, van Rotterdam, Alphen a/d Rijn en Den Haag is telkens 1 business controller bereid gevonden tot het geven van een interview. Via 2 interviews met stafmedewerkers binnen de afdeling (Rabo Control Groep), (mede) verantwoordelijk voor risicobeheersing binnen de lokale Rabobanken, zal additionele informatie/data worden verkregen. De reden dat voor business controllers is gekozen is omdat deze op operationeel, tactisch en strategisch niveau opereren en dit vanuit control optiek op organisatieniveau een vollediger beeld geeft. De twee staf medewerkers zijn op advies van een business controller bij Rabobank Nederland op basis van hun ervaring op het gebied van management control en hun lange dienstverband naar voren geschoven.

Om ervoor te zorgen dat de resultaten van het onderzoek zo valide mogelijk zijn wordt de validiteit van de resultaten beschreven langs onderstaande vier criteria van (Yin, 2008, p. 41 – 45).

1. De *constructieve validiteit* heeft betrekking op het vaststellen van operationele metingen voor de concepten die bestudeerd moeten worden. In tabel 5 is weergegeven dat er voor dit onderzoek gebruik is gemaakt van twee typen data verzameling. De gebruikte documenten zijn allemaal auteursrechtelijk afkomstig van de casusorganisatie. De resultaten van de interviews zijn in een letterlijke weergave vanuit audio opname voorgelegd aan de geïnterviewde om vast te stellen of de uitwerking een juiste weergave betreft en of er nog aanvullingen c.q. opmerkingen waren. Additionele opmerkingen en aanvullingen zijn zorgvuldig verwerkt en vastgelegd.
2. De *interne validiteit* heeft betrekking op het vaststellen van een causale relatie. In het onderzoek in de casusorganisatie wordt het verschijnsel onderzocht hoe de rol van de controller zich verhoudt tot het gebruik van hard en soft controls. Door eventuele vergelijkingen binnen het verschijnsel mogelijk te maken is er voor gezorgd dat de waarnemingseenheid binnen de casusorganisatie bestaat uit vier vergelijkbare lokale 'stads' banken.
3. De *externe validiteit* heeft betrekking op de mate waarin onderzoeksresultaten gegeneraliseerd kunnen worden. In dit onderzoek is de externe validiteit van het onderzoek beperkt doordat de inrichting en vormgeving van de functie van de geïnterviewde business controllers niet representatief zijn voor de totale markt en dit onderzoek zich heeft beperkt tot één casusorganisatie.
4. *Betrouwbaarheid* heeft betrekking op in hoeverre de verkregen onderzoeksresultaten in een herhaling van hetzelfde onderzoek van elkaar afwijken. Om de betrouwbaarheid van het onderzoek te bevorderen is er een casuonderzoek database aangelegd.

In deze database is het gebruikte onderzoeksmateriaal dat ten grondslag ligt aan het onderzoek bewaard. Betrouwbaarheid heeft ook betrekking op de kwaliteit van de bestudering van gebruikte brondocumenten en de afgenomen interviews. De gebruikte brondocumenten zijn beschikbaar gesteld door de casusorganisatie.

De interviews zijn geanalyseerd en op thema van de deelvragen verwerkt om deze te beantwoorden. In enkele gevallen is de data samengevoegd in verschillende tabellen en in andere gevallen is gebruik gemaakt van quotes om een uitspraak te ondersteunen. Door de uitwerking van de interviews voor te leggen aan de geïnterviewde alvorens deze te verwerken in de onderzoeksresultaten heeft validatie plaatsgevonden en kunnen de resultaten als betrouwbaar worden beschouwd.

Hoofdstuk 4 Onderzoeksresultaten

In dit hoofdstuk worden de onderzoeksresultaten weergegeven. Als eerste wordt in een overzicht gepresenteerd en besproken welke veranderingen hebben plaatsgevonden in de management control systemen van de casusorganisatie, op basis van de gehouden interviews en het uitgevoerde desk research. In het tweede gedeelte van het hoofdstuk worden de deelvragen aan de hand van de uitkomsten van de gehouden interviews beantwoord.

4.1 Overzicht management control systemen in de lokale Rabobank

In tabel 6 is over een tijdsperiode van ruim vijfendertig jaar de ontwikkeling van management control systemen in kaart gebracht. Op basis van de verzamelde brondocumenten en interviews is gekeken naar waar de focus lag binnen management control en welke hulpmiddelen en systemen hierbij zijn gebruikt.

Tabel: 6 Management control systemen lokale banken

Management control systemen lokale banken			
Periode	Focus management control lokale banken	Hulpmiddelen en systemen	Type controls
1976 - 1988	<p>Jaarbegroting lokale bank</p> <ul style="list-style-type: none"> - Balans en winst- en verliesrekening (bankniveau) - Grootboekrekeningen - Liquiditeit <ul style="list-style-type: none"> • Jaarplanningsgesprekken lokale bank werden regionaal gevoerd met input vanuit Rabo Nederland • Splitsing regionale bedrijfseconomische en commerciële (marketing) adviseurs • Managementinformatie top-down verkregen • Verantwoordelijk voor eigen governance • Integraal controller 	<ul style="list-style-type: none"> • Handmatig via papieren formulieren • AER eigen rekeningen (grootboek) • ASP spaarbanksysteem (product) • ALN lening systeem (product) • CPS rekening courant (product) • Centrale systemen met gekoppelde terminals (kant en klare toepassing plan & control) • MSDOS begrotingsmodel opgezet in spreadsheetpakket 20/20 (vergelijkbaar met eerdere papieren versies) • Automatisering en ontwikkeling in eigen hand • FA4U 	Hard controls
1988 - 1992	<ul style="list-style-type: none"> • Balans en winst- en verliesrekening (bankniveau) • Vereniging data commercie met financiën • Verfijning op stuurindicatoren, solvabiliteit en resultaatkengetallen (opkomst KPI's voor toekennen rating lokale bank) • Klant segmentering op basis van marktontwikkelingen (marktaandeelen en commerciële informatie beperkt) • Managementinformatie top-down verdeeld over lokale banken • Integraal controller 	<ul style="list-style-type: none"> • Ontwikkeling automatisering (mogelijkheid tot meten op KPI's) • Cijfers bankniveau versleuteld via verdeelsleutel centraal beschikbaar gesteld om aansluiting te vinden bij de markt • Discrepancie in het beschikbaar hebben van gegevens op bankniveau maar willen sturen op formulesniveau lokaal • Maestro (managementinformatiesysteem) 	Hard controls
1992	<p>Informatieplan Financiële sturing</p> <ul style="list-style-type: none"> - Creëren van een kader voor informatievoorziening in aansluiting op doelstellingen van de organisatie (gewenste richting) - Missie: evenwichtige groei van solvabiliteit en rentabiliteit - Besturing: op basis van integrale visie - Rapportage: over individuele lokale bank, Rabo Nederland en DNB - Integraal dagelijks sluitend grootboek • Managementinformatie top-down verdeeld over lokale banken • Integraal controller 	<ul style="list-style-type: none"> • Planningssysteem • Evaluatiesysteem • Verzamelsysteem • Gegevensbeheersysteem • Rapportagesysteem • Financiële administratie • Toepassingen en Database Architectuur (TDA) • Maestro 	Hard controls
2001	<ul style="list-style-type: none"> • INK model: resultaat gericht sturen op basis van INK model Rabo sturingsmodel: vertalen van de ambitie van de bank in doelstellingen en actieplannen en ervoor zorgen dat deze worden uitgevoerd (Zie bijlage 1 voor nadere toelichting op het INK model) • PDCA-cyclus: doorlopen managementcyclus op basis van PDCA en heeft betrekking op strategische, tactische en operationele planning, het vaststellen en de control en sturing op zowel de resultaten als organisatieontwikkeling • Sturen in samenhang op meerdere besturingsniveaus met behulp van prestatie-indicatoren • Vanuit feiten wordt gedrag beïnvloed door intuïtie toe te passen in sturing • Nadruk rapportages nog steeds op verantwoord • Managementinformatie top-down verdeeld over lokale banken 	<ul style="list-style-type: none"> • KPI's opgenomen in cockpits • SAP • Maestro • MI4U • Focus op indicatoren als klantwaarde en medewerkers 	Hard controls Soft controls

	<ul style="list-style-type: none"> • Financial controller • Business controller 		
2008 - 2011	<ul style="list-style-type: none"> • Managementinformatie bottom-up verkregen. • Managementinformatie op niveau van klantbijdrage beschikbaar • Directe koppeling qua stuurinformatie tussen commercie en financiën voor lokale banken • Scheiding rollen en autorisaties • Keten- en procesmanagement • Lokaal risicomangement • Financial controller • Business controller 	<ul style="list-style-type: none"> • Bronsystemen: uit alle productsystemen op het laagste niveau (overeenkomstniveau) data aangeleverd • Via Siebel worden betreffende klant- segmentgegevens verkregen • Integratie productsystemen in centrale data warehouse (centrale productvoeringsystemen) • Via MI4U is het mogelijk deze data tot allerlei dimensies te aggregeren • Financiële administratie wordt gevoerd in FI4U • Procesweb • Bevoegdhedenregeling • ICAB RMT • Risk (risico identificatie systemen klant-bank relatie) • World (registratie potentiële verliezen uit operationele of juridische claims) • SOX • Maestro • MI4U (opstellen jaarplan) PDCA • Balansmanagement via Analyse model renterisico en rente voorspel commissie 	<p>Hard controls Soft controls</p>
2013 - 2015	<p>Nieuw Rabo sturingsmodel (model waarmee de lokale bank activiteiten plant, organiseert, rapporteert en bijstuurt) Zie bijlage 2 voor nadere toelichting op het vernieuwde model.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Door opbouw van organisatiegebieden naar Kompassen is er onderscheid tussen inspanning en effect - Leiderschap (koers bepalen en uitdragen op basis van de missie en visie) - Managen van medewerkers (zichtbaar te verbeteren en te ontwikkelen in houding en gedrag) - Strategie en beleid (proces zowel top-down als bottom-up georganiseerd) - Managen van middelen (vorm geven aan 1^e lijns sturing en zorgen dat medewerkers en leidinggevende bewust zijn van de (financiële) risico's en de vertaalslag maken naar eigen houding en gedrag) - Managen van processen (activiteiten, samenhang en processen onderling) - Waarde voor klanten en leden (bestaansrecht) - Waarde voor medewerkers (loyaliteit, motivatie, gedrag en houding medewerkers) - Waarde voor bestuur en Toezicht (financiële stabiele bedrijfsvoering en risico identificatie en beheersing goed heeft ingericht) - Waarde voor de maatschappij (medeverantwoordelijkheid voor de omgeving) - Verbinding tussen operationeel, tactisch en strategisch niveau - Toegepast als ontwikkelingsmodel (ambitie strategische doelen) - Diagnosemodel (sterke en verbeterpunten op te sporen) - Besturingsmodel (basis voor planning en control) <p>Rabolean is het nieuwe label voor continu verbeteren</p> <ul style="list-style-type: none"> - Het creëren van een omgeving waarin voortdurend leren en verbeteren vanuit het klantbelang centraal staat 	<ul style="list-style-type: none"> • Systeem FIRE: ontwikkeld voor oa tegengaan lange time to market • Design studie tooling binnen SAP • Ontwikkeling MI4U rapportage op teamniveau (eigen compactere stuursets met eigen stuurindicatoren) • MI4U operationeel inzicht • MI4U (plansets en integrale stuursets bieden elk een overzicht aan KPI's) • Visie op lokaal risicomangement • Leidraad bankbrede risicoanalyse • Leidraden 1^e en 2^e lijn controle • Leidraad uitbesteding • Leidraad en testscripts SOX • Proces en handleiding World • Risk wijzers • C&F Processen (fraude) • ICAB RMT • WORLD • Handboek lokaal ketenmanagement • CRM/Siebel 	<p>Hard controls Soft controls</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - Bijsturing vindt plaats via oorzaakanalyse en is gericht op het daadwerkelijke probleem - Manier van werken waarbij leidinggevende en medewerkers zelf signalerend en zelf corrigerend vermogen toeneemt <p>Uitgangspunten planset en integrale stuurset</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zorg voor de klant - Nieuwe RSM INK -model - Sturen balans in de CER driehoek <p>PDCA-Cyclus (de kwaliteitscirkel van Deming) als besturend proces om continu te verbeteren</p> <ul style="list-style-type: none"> - Implementatie van nieuwe werkwijzen of projecten verlopen via deze processtappen - Kritische succesfactor bij het toepassen van de PDCA-cyclus is de houding en gedragsaspecten van de mensen in de organisatie (inspireren, mobiliseren, waarderen en reflecteren) <ul style="list-style-type: none"> • Nieuwe visie op kosten: kosten beter kunnen allokieren langs de dimensies waarop men wil sturen • Stuurinformatie af stemmen op inrichting van de lokale bank • Lokalen banken voorbereiden op visie 2016 • Meer behoefte aan operationele managementinformatie (vooruit kijken in plaats van terugkijken) • Marktbewerking en risico acties • Financial controller • Business controller 		
2016	<ul style="list-style-type: none"> • Controle op primaire processen (verder) automatiseren • Controleren op basis van de rule en principle based • Toepassen Tight en loose control • Solutionmanager • Business controller 	<ul style="list-style-type: none"> • Systeem FIRE: ontwikkeld voor oa tegengaan lange time too market • Design studio tooling binnen SAP • Ontwikkeling MI4U rapportage op teamniveau (eigen compactere stuursets met eigen stuurindicatoren, cockpits) • MI4U operationeel inzicht 	<p>Hard controls</p> <p>Soft controls</p>

De belangrijkste ontwikkelingen binnen management control in de casusorganisatie zijn verandering van top-down (centraal) verkrijgen van managementinformatie naar bottom-up (lokaal) op team- en klantniveau en het resultaat gericht sturen middels het INK sturingsmodel. Hierdoor wordt de focus verbreed van alleen aandacht voor de balans, winst- en verliesrekening naar een breder spectrum, waar via systeemontwikkeling een directe koppeling qua stuurinformatie tussen commercie en financiën voor de casusorganisatie mogelijk is. Door de introductie van het sturingsmodel krijgen organisatiegebieden zoals leiderschap en medewerkers een rol in management control waardoor ook soft controls hun intrede doen. De rol van de controller binnen de casusorganisatie is veranderd doordat de functie integraal controller wordt opgesplitst in een financial controller en een business controller. Tabel 6 laat zien dat het spectrum van management control over de jaren breder is geworden en dat de hulpmiddelen en systemen zich in de loop van de jaren hebben ontwikkeld. Hierdoor is de rol van de controller veranderd en vraagt management control niet alleen meer om hard controls.

4.2 Management control binnen de lokale Rabobank

In deze paragraaf wordt op basis van de gehouden interviews antwoord gegeven op hoe management control omschreven kan worden. De resultaten van de interviews laten ten aanzien van de omschrijving van management control een divers beeld zien, waarin ook veel overeenkomsten.

Op basis van de interviews kan management control worden omschreven als een stelsel van beheersmaatregelen om alles van strategisch tot operationeel niveau te kunnen beheersen waarbij via de managementcyclus (Plan Do Check Act) de focus ligt op continuïteit, het mitigeren van risico's, het optimaliseren van efficiency en commercieel succes, realiseren van doelstellingen en het beïnvloeden van gedrag van medewerkers. Twee van de geïnterviewde controllers omschrijven management control als volgt.

“ Een systematiek waarbij je vooraf dingen bedenkt, berekent, checkt, inricht, maar achteraf ook evalueert, spiegelt, bijstelt en reflecteert.”

“ Management control is eigenlijk het geheel aan beheersmaatregelen dat je treft in een organisatie om er uiteindelijk voor te zorgen dat je als organisatie bestaansrecht hebt, je doelen haalt en maatregelen treft en inricht om je risico's te beperken. ”

De verkregen onderzoeksdata sluit aan op de theorie van Anthony & Govindarajan (1998) over management control en de omschrijving hiervan. Ook management control in duiding van activiteiten stemt overeen met deze theorie. De conclusie is dat de gehanteerde theoretische omschrijving van management control aansluit bij de uitvoering hiervan in de praktijk onder de geïnterviewde business controllers.

4.3 Toegepaste vormen van control binnen de lokale Rabobank

Binnen deze paragraaf wordt een antwoord geformuleerd op welke vormen van control er binnen de lokale Rabobank zijn. Op basis van de verkregen onderzoeksresultaten wordt aansluiting gezocht met de gebruikte theorieën over 'hard' en 'soft' control in tabel 1 en wordt beoordeeld in hoeverre deze hierop aansluiten. In de casusorganisatie vinden er op basis van de gehouden interviews verschillende controle activiteiten plaats welke als volgt getypeerd kunnen worden.

“ Onze rapportages zijn statische instrumenten; op basis van een key performance indicator wordt bij een bank gekeken wat de score van deze indicator is, de uitkomst wordt ergens mee vergeleken, vervolgens wordt een eventueel verschil aangetoond en dat is het eigenlijk een beetje.”

“ Wat ik zelf vooral gedaan heb in bijvoorbeeld de onderzoeken rondom de beheeromgeving, is echt bewust gekozen voor interviews, omdat je het dan eigenlijk over hele andere dingen kunt gaan hebben en veel meer kan achterhalen wat gebeurt er in de hoofden van mensen, hoe ervaren ze dingen. Ik denk eerlijk gezegd dat daar de kern zit van mogelijke problemen binnen een organisatie, dan in een cijfertje wat misschien een tiende lager is.”

Bovenstaande quotes geven aan dat er in de casusorganisatie verschillende controle activiteiten plaatsvinden waardoor, zoals Hofstede (1991) stelt meerdere modellen van toepassing zijn op deze verschillende activiteiten en bijvoorbeeld getypeerd kunnen worden als cybernetisch en niet-cybernetisch van aard. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de activiteiten die plaatsvinden complexer van aard zijn en aansluiten bij de zienswijze dat de normatief theoretische benadering van Anthony & Govindarajan (1998) onvoldoende aansluit bij de management control praktijk in 'real-life'.

Tabel: 7 Toegepaste vormen van control binnen de lokale Rabobank

Vormen van control binnen de lokale Rabobank	
Getypeerd als hard controls	Aangeduid als (gedeeltelijk) soft controls
<ul style="list-style-type: none"> - Managementcyclus Plan Do Check Act - INK-model - CER –driehoek (risico) - BBRA (ICAB toets systeem) controleprogramma (rule based, procescontroles en themaonderzoeken) - Bevoegdhedenregeling - Risicomanagement - HR beleid (PPM en POP) - Balans en resultatenrekening - MI4U managementinformatiesysteem - Maestro managementinformatiesysteem - Stuursets en KPI's 	<p>Onderdelen INK-model medewerkers en leiderschap, cultuur, beleving, gezamenlijke normen en waarden, competenties in functieprofielen, beïnvloeden van gedrag door voeren van gesprekken (beweging creëren), het waarom achterhalen, corrigeren, principle based, vaardigheden, mens op mens relatie, houding en gedrag, inleven in gedrag van de ander, gericht zijn op de persoon, hoe krijg je mensen mee (veranderen), interviews, waarnemen en ophalen van beelden bij ketenoverleg (interactie en hoe iemand acteert), opvangen van 'Geluiden in de organisatie'</p>

Tabel 7 geeft de gehanteerde vormen van control weer binnen de casusorganisatie. Wat opvalt is dat de hard controls duidelijk en systematisch zijn ingericht en dat hier ook de focus op ligt. Dit wordt ondersteund door onderstaande quote.

“ Het controle framework richt zich met name in de dagelijkse operatie nog wel op de hard controls. De soft controls die zijn er wel maar je moet er bij wijze van spreken iedere keer apart aan denken. ”

Uit interviews blijkt dat de soft controls door het hele controle framework heenlopen en voornamelijk gekenmerkt worden door gedrag(componenten) maar niet concreet zijn geformuleerd en gedefinieerd. Dit sluit aan bij de theorie van Langfield-Smith (1997) waarin wordt aangegeven dat aan deze vorm van control geen bewuste inrichting ten grondslag ligt. Iedere controller heeft hier een eigen beeld bij en geeft hier een eigen invulling aan. Dit blijkt ook uit de activiteiten die door de controllers worden aangeduid als soft controls, zoals weergegeven in tabel 7. Onderstaande quote is sprekend voor de manier waarop een controller soft controls toepast.

“ Je hebt signalen waarop zaken niet goed gaan, daar kan je het gesprek over voeren, dat is voornamelijk soft control. De gedragsveranderingscomponenten waar je mee aan de slag gaat om de beheersing of de verandering die nodig is te realiseren. ”

In de antwoorden ten aanzien van het toepassen van hard of soft controls blijkt dat de nadruk ligt op hard controls, met één lokale bank als uitzondering. De verhouding lijkt samen te hangen met de verschillen in inrichting van de control afdeling en fase waarin de vier verschillende lokale banken zich bevinden. De meerderheid van de geïnterviewde controllers geeft aan dat voornamelijk hard controls worden gebruikt, de verhouding gaat bij sommige lokale banken tot 90 % hard controls en 10 % soft. Bij één lokale bank ligt de verhouding echter op 20 % hard en 80 % soft controls. Een controller stelt ten aanzien van de verhouding het volgende.

“ Maar volgens mij is er wel een soort van wetmatigheid in het gegeven dat wanneer die hard controls niet goed gaan, of de soft controls niet goed gaan, het vervolgens automatisch met de andere categorie ook niet goed gaat. ”

Toch lijken soft controls terrein aan het winnen doordat de casusorganisatie sinds enkele jaren soft control onder de aandacht brengt via interne publicatie, vak dagen, cursussen en opleidingen. De volgende quote geeft aan dat er een verschuiving in de balans tussen hard en soft plaatsvindt.

“ Je ziet echt dat we steeds meer van de harde beheersmaatregelen, het instrumentarium wat we hebben, doorgroeien naar soft controls - dus control in de volle breedte - maar hard controls zeker niet loslaten. ”

Uit de interviews blijkt ook dat de casusorganisatie zich naar verwachting zal blijven focussen op een goede inrichting van de hard controls. Dit komt met name voort uit prioritering van het beheersen van risico's prioriteit heeft boven het beheersen van de cultuur van de organisatie. Directie en management kan worden weggestuurd voor het niet correct beheersen van de risico's maar niet vanwege een slechte arbeidscultuur.

In de casusorganisatie is control als onderdeel van management control vooral formeel vormgeven in de vorm van een controle framework. In lijn met de PDCA en CER gedachte zijn vanuit een bankbrede risicoanalyse risico's gedefinieerd op productaandachtsgebieden die vervolgens middels beheersmaatregelen getoetst worden zodat inzicht ontstaat op de beheersing hiervan. Het controle framework wordt ondersteund door hulpmiddelen als leidraden, visiedocumenten, beleidsdocumenten en handleidingen. Uit interviews blijkt dat dit niet de enige vorm van controle is in de casusorganisatie. De controle op de informele processen, waarbij gestuurd wordt op de interne en externe factoren gebeurt via het INK sturingsmodel. Dit model wordt gebruikt als ontwikkelingsmodel, diagnosemodel en besturingsmodel waarbij gestuurd wordt op:

Organisatiegebieden:

- Leiderschap;
- Management van medewerkers;
- Strategie & beleid;
- Management van middelen;
- Management van processen.

Kompassen: (resultaatgebieden)

- Waarde voor medewerkers;
- Waarde voor klanten en leden;
- Bestuur en toezicht;
- Waarde voor maatschappij.

Onderstaande quote ondersteunt de manier waarop de casusorganisatie in control wordt gehouden.

“ Strategie en de invulling daarvan bepaalt ook je controle framework. Daar gaat het over zaken als wat zijn je doelstellingen, hoe denk je die te gaan halen, welke risico's zie je, wat voor beheersmaatregelen tref je en hoe ga je die dan vervolgens weer controleren. Doe je dat met hard of met zachte controles. Een combinatie zou wel heel prettig zijn en stuur je dan ook bij en meet je iets waar je werkelijk iets mee kan. Dat is in mijn beleving een controle framework. ”

De inrichting van de informele processen en het formele controle systeem binnen de casusorganisatie sluit aan op de invulling van management control zoals gegeven door Anthony & Govindarajan (1998).

In de casusorganisatie komen *beliefs* als lever of control terug in de kernwaarden en het functieprofiel. De lever *boundary* heeft betrekking op de strategie en positie die de organisatie wil innemen en komt bijvoorbeeld terug in het strategisch plan. *Diagnostic* controls als lever zijn maatregelen die bewaken of de geformuleerde strategie wordt gerealiseerd en komen terug in de opzet van het controle framework. De *interactive* lever zoomt in op creativiteit, het grijpen van nieuwe kansen en het stimuleren van leervermogen binnen een organisatie.

Simons (1995) gaat uit van een balans tussen deze vier beheersingsmechanismen waarbij het geheel moet leiden tot gewenst gedrag van medewerkers en als gevolg daarvan tot een effectieve control van de strategie gedurende de levenscyclus van een organisatie. Uit de interviews blijkt dat de maatregelen binnen de levers *diagnostic* en *boundary* sterker vertegenwoordigd zijn binnen de casusorganisatie dan de *beliefs* en *interactive* levers. Dit blijkt uit de manier waarop management control is ingericht, die voornamelijk uit gaat van een hard control benadering met minder aandacht voor zachte elementen die terugkomen in *beliefs* en *interactive* levers. Er kan in dit geval dus niet van een evenwichtige balans gesproken worden binnen de vier levers of control zoals Simons (1995) omschrijft.

“ In de bankbrede risico-analyse, met alle risico’s per aandachtsgebied, wordt vanuit Rabobank Nederland standaard risico’s en beheersmaatregelen tegenover die van een lokale bank gezet. De lokale bank kan eigen beheersmaatregelen aan de risico-analyse toevoegen en op basis van toets vragen en toets instructies een beeld krijgen van mate van effectieve risicobeheersing en op basis van het oordeel daarover kan er geconcludeerd worden of een risico hoog, midden of laag is. “

“ Er wordt veel minder gekeken en onderzocht in hoeverre de missie of de doelen van de organisatie worden gediend. Dan hebben we het over is het duidelijk welk gedrag mensen moeten vertonen, is duidelijk wat de organisatie wil bijdragen aan hoe wij onze klantbenadering willen vormgeven, wie we willen zijn, waarom zijn we op aarde en wat is onze toegevoegde waarde en dat je ook stilstaat bij dingen als zingeving en de maatschappelijke rol. “

Merchant & Van der Stede (2007) geven aan dat een goed controle systeem bestaat uit vier vormen van beheersing namelijk: *action*, *result*, *personnel* en *cultural* controls. *Action* controls zijn in de casusorganisatie ingericht middels procesbeschrijvingen waarin richtlijnen en procedures staan beschreven. De *result* controls komen terug in kompassen (resultaatgebieden) binnen het gebruikte INK sturingsmodel. De derde vorm van control; *personnel* controls worden in de casusorganisatie ingevuld via het personeelsbeleid waar gewerkt wordt vanuit organisatie en wettelijke opleidingsverplichtingen voor medewerkers om het werk op het gewenst niveau uit te voeren. De laatste vorm *cultural* controls komen terug in de kernwaarden en normen voor onderlinge omgang binnen de organisatie. Vanuit deze theorie beredeneerd zijn met name de *action* en *result* controls en gedeeltelijk *personnel* controls de vormen van control die binnen de casusorganisatie zijn ingericht. *Cultural* controls hebben in de casusorganisatie een mindere mate van organisatie. Verder blijkt uit interviews dat *personnel* en *cultural* controls, net zoals Merchant & Van der Stede (2007) stellen aan kracht winnen door onder andere de ontwikkeling van de organisatie, de grotere span of control van managers en directeuren en de toename van hoger opgeleid personeel waardoor verantwoordelijkheden lager in de organisatie belegd kunnen worden.

De theorieën van Simons (1995) en van Merchant & Van der Stede (2005) gaan voornamelijk uit van een evenwichtige verdeling of aanwezigheid binnen de beheersingsmechanismen of vormen van control. Toepassing van de theorieën op de casusorganisatie leert dat met name de harde vormen van control zijn ingericht.

4.4 De controller in de lokale Rabobank

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij het begrip controller en middels de verkregen onderzoeksdata aangegeven hoe de controller binnen de lokale Rabobank omschreven kan worden.

Het begrip controller wordt vanuit de verkregen onderzoeksdata op verschillende manieren omschreven. Hieronder worden enkele voorbeelden en quotes weergegeven en zal afsluitend hieraan een algemene omschrijving worden gegeven op basis van de totale onderzoeksresultaten.

De controller binnen de casusorganisatie wordt als volgt omschreven:

- De persoon die er voor moet zorgen dat we met elkaar de organisatie laten leren om de processen soepel te laten verlopen en de klanten goed bedienen;
- De persoon die bijdraagt aan de beheersing van de organisatie, waar door middel van toetsingen getracht wordt de verandering te creëren die nodig is om conform die structuren te gaan werken die zijn afgesproken;
- Het geweten van het managementteam. Doen we daarbij de dingen die moeten doen en doen we dat op de juiste manier, hoe zitten we daarin, zijn we eerlijk en hanteren we geobjectiveerde normen en kiezen we voor de juiste doelen;
- Een persoon met een alleenstaande functie waar je objectief je mening kan geven over alles wat je ziet.

Middels onderstaande quotes wordt vervolg gegeven aan hoe de controller binnen de casusorganisatie wordt gekenmerkt.

“ Ik ben de adviseur, de consultant van de directie van het segment en het management. ”

“ De rol van de business controller is iemand die helpt in het verbeteren van de organisatie en dat doet vanuit de expertise die je hebt op het gebied van control en op het gebied van het beheren van een organisatie.”

“ De persoon die de directeur bevraagt op een aantal aspecten die er toe doen om je doelstelling te bereiken. “

Een controller staat in het uitoefenen van de functie niet op zichzelf maar is onderdeel van een afdeling of organisatie waarbij het ondersteunen van de business middels managementinformatie vanuit commercie, efficiency en risico oogpunt centraal staat. De controller heeft hierbij de rol van consultant, sparringpartner of geweten van de directie. Hierin treedt de controller adviserend en kritisch op richting management en directie, bevraagt hen op onafhankelijke en objectieve wijze, geeft reflectie en spiegelt, heeft een duidelijke eigen mening en durft deze ook te geven. Tenslotte moet de controller ook actie kunnen ondernemen wanneer dat nodig is.

Uit de verkregen data blijkt dat de definitie van controller heel breed ingevuld wordt en in sommige gevallen niet eens een op zichzelf staande functie is. Bovenstaande verschillende omschrijvingen sluiten aan bij de theorie van Den Hartigh (2012) waar de controller spreekwoordelijk staat voor het ‘horen’ en ‘zien’ van de organisatie en het verzamelen van managementinformatie centraal staat. In nagenoeg alle interviews worden zoals Paffen & Roemen (2011) dat noemen zowel de ‘harde kenniselementen (hard skills) als competenties (soft skills) genoemd bij het definiëren van de definitie van controller. Opvallend is dat waar Paffen & Roemen (2011) aangeven dat er aan soft controls te weinig aandacht wordt besteed, blijkt uit de interviews dat met name de nadruk ligt op het stellen van vragen, wat hoort bij het onderdeel competenties en dus bij soft skills.

Paffen & Roemen (2011) geven ook aan dat naast de directe financiële kennis de kennis van overige vakgebieden verbreed moet worden. De geïnterviewde controllers zijn geen van allen financial controller, en hebben minder kennis van het vakgebied financiën. Voor het uitvoeren van hun functie is dat geen belemmering aangezien de casusorganisatie aparte financial controllers heeft. De focus bij de geïnterviewde controllers ligt op vakinhoudelijke control kennis, het toepassen hiervan en kennis van de business waar de controller voor opgesteld staat. Dit wijkt af Paffen & Roemen (2011), die stellen dat de controller meer over vakinhoudelijke kennis van verschillende vakgebieden zou moeten beschikken.

Uit de interviews blijkt wel dat de aandacht voor soft controls steeds groter wordt. In vervolg op voorgaande is er een positieve ontwikkeling ten overstaan van de constatering van Paffen & Roemen (2011) dat er te weinig aandacht aan soft controls wordt besteed.

4.5 De rollen van een controller binnen de lokale Rabobank

In deze paragraaf wordt op basis van taken van een controller en de ontwikkeling hierin gekeken of er ook een ontwikkeling is te zien in het toepassen van het type controls. Tabel 8 geeft de verkregen onderzoeksdata hierover schematisch weer. Vervolgens wordt aan de hand van de gebruikte theorie gekeken welke rol het beste aansluit bij de rol van de controller in de casusorganisatie.

Tabel: 8 Ontwikkeling taken en rol van de controller

Periode	Taken	Ontwikkeling taken	Toepassen type controles	Type rol
2005 – 2014	<ul style="list-style-type: none"> - Doorlopen van managementcyclus PDCA; - Monitoren van risicomangement en procesmanagement; - Monitoren prestaties via kompas en ondersteunen van de business (interne en externe afspraken) - Dijkbewaking (voert controleprogramma uit en stelt vast of iets functioneert); - Focus op key risico's en structuur bewaken; - Begeleiden van jaarplanningsproces en beleidsplanning cyclus (consistentie strategisch kader); - Onderdeel MT (geweten, klankbord en zorgen voor doelcongruentie); - Zorgen voor cascadering en alignement van het uitgezette strategisch kader; - Opstellen kwartaalrapportages (check of de kwartaalrapportage de juiste diepgang en informatie bevat ten aanzien van de bijsturingmaatregelen); - Ondersteunen bij het opzetten van SPROA's (oorzaakanalyse) en reviews hiervan. 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyseren van jaarrekeningen naar kwaliteit van organisatie (INK model) en sturing op inspanning, cultuur en leiderschap; - Van detecterend controleren (inhoud) naar achterhalen van een oorzaak, sturen op gedrag en zorgen dat medewerkers urgentie voelen om te veranderen (competenties worden steeds belangrijker); - Implementatiefunctie (meedenken over verbeteringen in de business); - Ontwikkeling van auditor naar business controller (minder operationeel, adviserend en agenda bepalend); - Van politie agent tot partner in Business met voldoende objectiviteit functionerend als onderdeel van een team of organisatie; - Van rule based naar principle based controleren. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> <p style="text-align: center;">Verwachte ontwikkeling taken in de toekomst 2015 -2016</p> <ul style="list-style-type: none"> - Centralisering van lokale controlewerkzaamheden in de vorm van centrale controleteams; - Verder uitdragen en vormgeven van verandermanagement binnen het controlling vak; - Managementinformatie sneller en gemakkelijker beschikbaar waardoor er meer focus kan komen op analyseren in plaats van rapporteren en de controller de Business beter kan ondersteunen. </div>	<ul style="list-style-type: none"> - Van jaarrekening als analysetool naar gebruik van INK-model; - Verschuiving in tijdsbesteding uitvoering harde controles, nu wordt 20% van de beschikbare tijd besteed aan het uitvoeren hiervan en wordt 80 % besteed aan het in gesprek zijn met de Business; - ontwikkeling controleprogramma's van de organisatie laat een verschuiving zien van controleprogramma's naar programma's waar ook ruimte is voor de zachte kant en het achterhalen van oorzaken waarom iets niet werkt in plaats van de feitelijke constatering; - Inhoud opleidingsprofiel verschoven van alleen kennisaspect naar kennis en gedrag. 	<p>Rollen: Partner in change, Partner in business, Procesbegeleider, Sparringpartner bij het helpen verbeteren van de organisatie vanuit de expertise op het gebied van control en beheren van een organisatie, het ondersteunen van de business over het brede pallet van de Plan Do Check Act, Commercie Efficiency en Risico driehoek en het INK-model</p> <p>Kernwoorden: bedrijfsvoering, evenwicht, balans, lef, klantgericht, soepel, spiegelen, toetsen, veranderen, resultaat, consultant, advies, kritisch, onafhankelijk, objectief, niet snel tevreden, adviseren, aanjager, vragen stellen, inleven, kwetsbaar opstellen, oprecht geïnteresseerd, verbinden, communicatie, aansluiting bij persoonlijke en zakelijke drijfveren, luis in de pels en spin in het web</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> <p style="text-align: center;">Verwachte ontwikkeling rol controller 2015 -2016</p> <ul style="list-style-type: none"> - Het vervullen van de rol partner in change vraagt bij het uitvoeren van oorzakaanalyses verdere ontwikkeling van de controller en bewustwording in het opschakelen naar hogere echelons (gedrag, competenties, overtuiging, identiteit). </div>

Tabel 8 beschrijft de taken die een controller binnen de casusorganisatie uitvoert en de ontwikkeling daarin over een periode van negen jaar. In de kolom taken is te zien dat het takenpakket van een controller zeer divers is en bijna volledig overeenkomt met de theorie van Anthony & Govindarajan (1998). Zij stellen dat de voornaamste werkzaamheden van een controller bestaan uit verantwoordelijkheid voor de opzet en werking van het controlesysteem, rapportages opmaken en voorbereiden en geldigheid van de (financiële) informatie te waarborgen. Het verschil zit in het stuk analyseren en managers helpen met het interpreteren van data, wat volgens Anthony & Govindarajan (1998) wel een vast onderdeel uitmaakt van de werkzaamheden van een controller. Uit de interviews blijkt dat dit in de casusorganisatie nog niet gerealiseerd is maar een gewenste verwachte ontwikkeling richting 2015 – 2016 is. Dit heeft te maken met de toegankelijkheid en de verkrijgbaarheid van managementinformatie.

Sathe (1993) geeft aan dat de verantwoordelijkheden van de controller liggen in het ondersteunen van het management vanuit een service verlenende rol en het zorgen dat de financiële informatie correct is. De geïnterviewde controllers zijn onderdeel van het managementteam en ondersteunen het management vanuit deze service verlenende rol. De tweede verantwoordelijkheid het verstrekken van correcte financiële informatie is geen onderdeel van het takenpakket van de controller. De verantwoordelijkheid van de correctheid van de financiële informatie valt hiërarchisch wel onder de functiegroep maar is de primaire verantwoordelijkheid van de financial controller. De structuur van casusorganisatie wijkt af van Sathe's (1983) invulling van de primaire verantwoordelijkheid van de controller. Dit komt door de scheiding tussen financial en business controllers. Deze afwijking sluit vervolgens wel weer aan bij het onderscheid dat Sathe (1983) maakt in de verschillende rollen van de controller. Binnen de casusorganisatie worden de *managementservice responsibility* taken en *internal control* uitgevoerd door de controllers en worden de *financial reporting* en de daarbij behorende controle taken uitgevoerd door de financial controllers.

Sathe (1983) onderscheidt op basis van de hiervoor beschreven rollen en activiteiten vier typen controllers: *the involved controller*, *the independent controller*, *the split controller*, en *the strong controller*. Op basis van de beschreven rolinvullingen van de geïnterviewde controllers matchen de rollen independent, split controller en strong controller niet met de rolinvulling in de casusorganisatie. Volgens Sathe (1983) vraagt de rolinvullingen van de strong controller om situatie afhankelijke betrokkenheid, behoud van objectiviteit, onafhankelijkheid en specifieke karaktereisen. Ten aanzien van dit laatste gaf een van de geïnterviewde controllers het volgende aan:

“ De vraag is of je bij een business controller niet op zoek bent naar het schaap met de vijf poten. Deze controller moet blauw zijn, sensitiviteit hebben, goed kunnen fine tunen. Er zijn niet veel mensen die dat allemaal hebben, als we ze hebben is het een directeur. ”

In de casusorganisatie lijkt sprake te zijn van een invulling van control die past bij de rol van de *involved controller* zoals omschreven door Sathe (1983). De controller is in hoge mate betrokken bij het besluitvormingsproces en de nadruk ligt op de *managementservice responsibility* taak.

De ontwikkelingen en de verwachte ontwikkelingen van de taken en het toepassen van type controls hebben een grote invloed op de rolinvulling van de controller. Tabel 8 laat voor de controller in de casusorganisatie een ontwikkeling zien van traditioneel controlewerk, naar een controller die steeds verder opschuift naar de voorkant van de business en gesprekspartner wordt. Deze verschuiving komt mede doordat controle aan het veranderen is van detecterend controleren op inhoud naar het achterhalen van oorzaken en sturen op gedrag, te zorgen dat medewerkers de urgentie voelen om te veranderen. Een ander voorbeeld is de implementatiefunctie binnen de casusorganisatie wat betekent dat controllers direct met de business meedenken over organisatieverbeteringen.

Om dit te bewerkstelligen worden de competenties van de controller en het aanpassen van het type controls hierop steeds belangrijker. Verdere verwachte ontwikkeling van de taken en rol van de controller sluit het type 'strong controller, type 2 zoals vastgesteld door Veen-Dirks & De Loo (2010) in de toekomst het beste aan bij de casusorganisatie. Binnen dit type vormen veranderingsmanagement en het onderhoud van management controle systemen qua taken de inhoud. Op basis van voorgaande is inzicht gegeven in de taken, de rol van de controller en de ontwikkeling hierin binnen de casusorganisatie.

4.6 Verandering van rol van de controller binnen de lokale Rabobank

In deze paragraaf wordt de rol van de controller besproken en gekeken of deze over tijd is veranderd op basis van de onderzoeksdata. Het overzicht in tabel 9 geeft inzicht in hoe de rol van de controller is veranderd binnen de casusorganisatie en welke interne en externe ontwikkelingen hier een rol in hebben gespeeld.

Tabel: 9 Verandering rol van de controller

Verandering rol van de controller over tijd	
Verandering (intern) rol van de controller	Ontwikkelingen (extern) verandering rol van de controller
<ul style="list-style-type: none"> - Verschuiving van risicomanagement naar voldoen aan wet- en regelgeving en aantoonbaarheid; - Ontwikkeling van control van handmatig controleren naar geautomatiseerd; - Rolverandering van lijstjes en financiële administratie naar integraal (sturen binnen de commercie, efficiency en risico driehoek, meedenken met de business en opstellen van oorzaakanalyses); - Learning by doing, sparren met collega's, klankborden met vakbroeders en inzichten uit vakliteratuur; - Rolverandering van operationeel ondersteunen naar gesprekspartner op tactisch en strategisch niveau (sparringpartner en procesbegeleider); - Door verdere standaardisering en automatisering van controle werkzaamheden voor het beheersen van risico's verschuift de focus van control meer richting gedrag en houding; - Inzichten vanuit IMPULS (vak dagen), LEAN en Sig Sigma hebben bijgedragen aan het ontwikkelen van de rol van de controller (controleur) deze is hierdoor meer in de business komen te staan (sparringpartner); - Professionalisering door toename van gerichte geschoolde mensen in de organisatie met een eigen visie - De tijdsgeest, veranderende technieken en het holistisch kijken naar een organisatie zorgt ervoor dat de rol is veranderd en het aandachtsgebied wordt verlegd van output naar systemische benadering van de organisatie; - Verandering van de vakinhoudelijke controller naar een competente sparringpartner van management en directie. 	<ul style="list-style-type: none"> - Financiële en economische crisis vraagt van control om een andere klantbediening; - Toezichhouders DNB, AFM en Europese bank stellen de eisen bij wat ook van invloed is op geweest op de organisatie en de nu aanwezige en ontwikkelde controlefuncties; - Door maatschappelijke tendens ligt de focus op extra controleren in verband met het behouden van een bankvergunning of het aan kunnen trekken van kapitaal; - De veranderende klant en ontwikkeling van ICT 'virtuele globalisering' - Huidige Governance discussie over hoe structuur er van de organisatie in relatie tot de coöperatieve gedachte er uit moet komen zien; - Wetgeving Basel 2 (grote impact opkomst risicomanagement & procesmanagement) - lokale beschrijving processen met behulp van LEAN en Sig Sigma; - SOx-wetgeving; - ontwikkeling vakgebied controlling door raakvlakken met psychologie en sociologie.
Toekomst 2015 - 2016	
<ul style="list-style-type: none"> -Huidige lokale inrichting van het functieraamwerk is op termijn niet houdbaar, het huidige directiemodel en hierdoor de inrichting van de lokale controle afdeling en kosten die hiermee gepaard gaan in combinatie met wel of geen bankvergunning (governance discussie) en hoe het lokale toezicht wordt vormgegeven heeft invloed op de rol van de controller tussen nu en 2020; - Centralisering van werkzaamheden van de controller. Informatie uit systemen (hard controls) centraal beschikbaar en zachte informatie (soft controls) lokaal; - Grote uitdaging zit in positionering van de rol van business controller naar de toekomst; - Adviseren over alle aandachtsgebieden van de CER-driehoek en ook meer bezig houden met marktanalyses. 	

In tabel 9 is weergegeven welke interne veranderingen en externe ontwikkelingen van invloed zijn geweest op de rol van de controller in de casusorganisatie.

Ter ondersteuning van de interne veranderingen bij de casusorganisatie geven een aantal geïnterviewde het volgende aan.

“ De oude stempel manager verwacht van control dat ze kant en klaar rapportages aanleveren, zijn toko voorzien van analyses en ondersteunen. Ik denk dat de controller van tegenwoordig steeds meer gesprekspartner is op tactisch en strategisch niveau, om die verandering teweeg te brengen en minder uitvoerend ondersteunt. ”

“ Implementatiefunctie die bij de business controller, maar ook bij proces control, veel sterker terugkomt om het gewoon aan de voorkant bij de business goed te doen.”

Beide quotes laten een verschuiving in de rol van de controller zien van tijdsbesteding aan traditionele controletaken naar strategische werkzaamheden en verbetering van operationele processen. Dit sluit aan bij, Maas (2005) die stelt dat door automatisering traditionele controletaken minder tijd vragen en dat de vrij gekomen tijd wordt besteedt aan zaken als strategische lange termijn planning en procesverbetering.

De Loo, Verstegen & Swagerman (2011) zien een ontwikkeling in de activiteiten en classificatie van management accountants in Nederland. Deze ontwikkeling ligt ten grondslag aan sterk veranderende marktomgeving, veranderingen in wet- en regelgeving, introductie van Sarbanes-Oxly wet (SOX) en aanscherping van externe verslaglegging zoals International Financial Reporting Standards (IFRS). Gekeken naar de kolom ontwikkeling verandering rol van de controller in tabel 9 laten uitkomsten van de interviews een vergelijking zien met welke externe ontwikkelingen invloed hebben gehad op de rol van de controller. Daarbij geven De Loo, et al (2011) aan dat de klassieke scheiding tussen ‘scorekeeper’ en ‘business advisor’ minder prominent is geworden in de afgelopen jaren. Interne analyse en risicomanagement zijn fundamentele aspecten geworden van het werk van een management accountant. De data uit interviews laat een ander beeld zien, namelijk dat alleen de taken van de controller zijn veranderd en opgeschoven zijn van alleen controleur naar business adviseur. Hierbij is de focus niet verschoven naar risicomanagement maar naar het voldoen aan wet- en regelgeving, interne analyse is als taak nog in ontwikkeling.

De controller in 2020 kan met een aantal trends te maken krijgen. Een van deze trends is dat de controller wellicht te maken krijgt met een generatie conflict tussen de Y en de M generatie, die verschillende kenmerken hebben (Conijn & Ten Rouwelaar 2011). Uit tabel 9 blijkt dat door verdere standaardisering en automatisering van controle werkzaamheden voor het beheersen van de risico's, de focus van control verschuift richting gedrag en houding. De controller zal ook door ICT ontwikkelingen niet overbodig worden. Als de ontwikkeling van taken van de controller die te zien is in de onderzoeksdata zich op dezelfde wijze voortzet komt de nadruk in lijn met Conijn & Ten Rouwelaar (2011) te liggen op het uniformeren van de definities uit verkregen data en het signaleren en analyseren van *early indicators*. Conijn & Ten Rouwelaar (2011) stellen dat er aan de controller van de toekomst meer eisen zullen worden gesteld op het gebied van vaardigheden en persoonlijke eigenschappen. Uit de interviews is een ontwikkeling in taken van de controller en het toepassen van het type controls te zien die aansluit bij de stelling van Conijn & Ten Rouwelaar (2011) over de controller van de toekomst. Door de verschuiving in taken vraagt de rol van de controller om meer dan alleen een vakinhoudelijke controleur. De controller moet de verbinding leggen tussen de business, beheersing en besturing. Dit sluit aan bij interviews, waar bovendien uit blijkt dat niet alleen de functie verandert maar ook de eisen aan de persoon die de functie moet gaan vervullen. Op basis van de verkregen data kan geconcludeerd worden dat de rol van de controller over tijd is veranderd.

Hoofdstuk 5 Discussie en conclusie

In voorgaande hoofdstukken is vanuit de theorie en door middel van het praktijkonderzoek de ontwikkeling van de rol van de controller en het toepassen van de type controls in de casusorganisatie beschreven. In dit hoofdstuk wordt inzicht gegeven in de belangrijkste ontwikkelingen op het gebied van management control systemen binnen de lokale Rabobank organisatie en wordt antwoord gegeven op de deelvragen en de hoofdvraag. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een paragraaf waarin de conclusie en mogelijkheden voor vervolgonderzoek worden besproken.

Paragraaf 5.1 Discussie

In deze paragraaf worden de resultaten van het onderzoek op synthetiserende wijze weergegeven.

De belangrijkste ontwikkelingen van management control in de casusorganisatie laten zien dat het gehanteerde spectrum van management control zich over de jaren heeft verbreed. Waar eerst alleen aandacht was voor de financiële jaarrekening, bestaat in de huidige situatie via systeemontwikkeling een koppeling tussen commercie en financiën. Door deze verschuiving is binnen de casusorganisatie de functie van integraal controller opgesplitst in twee aparte controller functies waarbij controle op financiën en controle op de business is gescheiden. Door de introductie van het INK sturingsmodel nemen ook 'zachte' elementen zoals leiderschap en medewerkers een plek in binnen management control in de casusorganisatie. Deze ontwikkelingen laten zien dat de invulling van management control is veranderd en dat management control in de casusorganisatie vraagt om meer dan uitsluitend hard controls.

Het begrip management control wordt in de onderzoeksdata omschreven als een stelsel van beheersmaatregelen waarmee alles van strategisch tot operationeel niveau beheerst kan worden en via de managementcyclus (Plan Do Check Act) de focus ligt op continuïteit, het mitigeren van risico's, het optimaliseren van efficiency en commercieel succes, realiseren van doelstellingen en het beïnvloeden van gedrag van medewerkers. De gebruikte omschrijving van management control en duiding hiervan in uit te voeren activiteiten komen overeen met de theorie van Anthony & Govindarajan (1998).

Op basis van de verschillende controle activiteiten die plaatsvinden in de casusorganisatie is met de verkregen onderzoeksresultaten vastgesteld dat deze activiteiten getypeerd kunnen worden als cybernetisch en niet-cybernetisch van aard. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de controle activiteiten die plaatsvinden complexer van aard zijn en de normatief theoretische benadering van Anthony & Govindarajan (1998) onvoldoende aansluit bij management control in de praktijk.

In de casusorganisatie valt op dat hard controls duidelijk zijn ingericht en dat hier ook de focus op is gevestigd. De casusorganisatie laat een ander beeld zien dan de theorie van Simons (1995) en Merchant & Van der Stede (2007), waar management control is ingericht conform een evenwichtige balans tussen de beheersingsmechanismen of vormen van control. Hier is sprake van een duidelijke inrichting van hard controls met minder aandacht voor zachte elementen die terugkomen in beliefs, interactive levers of de personnel en cultural controls. Uit de interviews blijkt inderdaad dat het controle framework van de casusorganisatie voornamelijk formeel is vormgegeven. De controle op de informele processen, waarbij gestuurd wordt op de interne en externe factoren gebeurt via het INK sturingsmodel. Deze inrichting van control binnen de casusorganisatie sluit aan bij de theorie van Anthony & Govindarajan (1998).

Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat soft controls wel worden uitgevoerd binnen de casusorganisatie maar niet concreet zijn geformuleerd en ingericht. Deze toepassing van soft controls in de casusorganisatie sluit aan bij de theorie van Langfield-Smith (1997) waarin wordt aangegeven dat aan deze vorm van control geen bewuste inrichting aan ten grondslag ligt.

In het toepassen van hard of soft controls blijkt dat de nadruk in de casusorganisatie voornamelijk ligt op hard controls. De verhouding lijkt samen te hangen met de verschillen in inrichting van de control afdeling en fase waarin de vier verschillende lokale banken zich bevinden. Soft controls lijken echter aan terrein te winnen doordat hieraan in de casusorganisatie bijvoorbeeld via cursussen en opleidingen aandacht wordt gegeven. Aansluitend hierop blijkt uit interviews dat *personnel* en *cultural controls*, zoals Merchant & Van der Stede (2007) ook stellen, aan kracht winnen. De organisatie heeft zich ontwikkeld, de span of control van managers en directeuren is groter geworden en er wordt meer gewerkt met hoger opgeleiden wat het mogelijk maakt verantwoordelijkheden lager in de organisatie te beleggen.

De functie van controller in de casusorganisatie wordt uiteenlopend omschreven en is in sommige gevallen geen op zichzelf staande functie. Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat de verschillende definities aansluiten bij de theorie van Den Hartigh (2012), waar de controller spreekwoordelijk staat voor het *'horen en zien'* van de organisatie en het verzamelen van managementinformatie centraal staat. In aanvulling hierop worden zoals Paffen & Roemen (2011) dat noemen de *'harde'* kenniselementen (hard skills) en competenties (soft skills) eveneens genoemd bij het definiëren van de definitie van controller. Het grote verschil bij Paffen & Roemen (2011) ten opzichte van de rolinrichting van de controller bij de casusorganisatie zit in de aandacht voor competenties (soft skills) en het hebben van kennis van overige vakgebieden. De rolinrichting bij de casusorganisatie vraagt om vakinhoudelijke kennis van control en kennis van het domein waar de controller voor staat opgesteld en niet om specifieke kennis van overige vakgebieden. Het verschil in de aandacht voor soft controls komt terug in de competenties (soft skills) van de controller en de rolopvatting hierin door de casusorganisatie waar de nadruk ligt op het stellen van vragen.

De ontwikkeling die reeds heeft plaatsgevonden en de verwachte ontwikkelingen ten aanzien van de taken van de controller en het toepassen van het type controls, duiden op een verschuiving van traditioneel controlewerk naar een controller die steeds meer betrokken is bij de business en gesprekspartner is van management en directie. Deze verschuiving wordt veroorzaakt door de verandering van detecterend controleren op inhoud naar het achterhalen van oorzaken en sturen op gedrag. Om dit te bewerkstelligen worden de competenties van de controller en het toepassen van het type controls ook steeds belangrijker. De rol en taken van de controller in de casusorganisatie zullen naar verwachting verschuiven naar taken op het gebied van veranderingsmanagement en het onderhouden van management control systemen, wat overeenkomt met het type controller zoals vastgesteld door Van Veen-Dirks & De Loo (2010).

Bij de invulling van de rol van de controller is op basis van de onderzoeksresultaten een verschuiving te zien van tijdsbesteding aan traditionele controletaken naar strategische werkzaamheden en verbetering van operationele processen, wat aansluit bij Maas (2005). De vastgestelde ontwikkelingen vanuit interviews in de veranderende rol van de controller komen overeen met externe ontwikkelingen zoals de financiële en economische crisis en veranderende wetgeving welke, zoals De Loo et al. (2011) stellen, invloed hebben gehad op de rol van de controller. Waar De Loo et al. (2011) aangeven dat de klassieke scheiding tussen *'scorekeeper'* en *'business advisor'* minder prominent is geworden in de afgelopen jaren, laten de uitkomsten van de interviews een ander beeld zien. Hieruit blijkt dat alleen de taken van de controller zijn veranderd, verschoven van alleen controleur naar business adviseur, waarbij de focus niet is verschoven naar risicomanagement maar naar aan het voldoen aan wet- en regelgeving. Interne analyse als taak van de controller is binnen de casusorganisatie nog een gewenste ontwikkeling.

Als de ontwikkeling van de taken van de controller zich voorzet zoals eerder omschreven komt de nadruk in lijn met de stelling van Conijn & Ten Rouwelaar (2011), te liggen op het uniformeren van de definities uit verkregen data en het signaleren en analyseren van *early indicators*. Conijn & Ten Rouwelaar (2011) stellen dat er aan de controller van de toekomst meer eisen zullen worden gesteld op het gebied van vaardigheden en persoonlijke eigenschappen. Uit de interviews blijkt dat er inderdaad een ontwikkeling plaats vindt in de taken van de controller en een grotere bewustwording in het toepassen van het type controls. Door de verschuiving in taken vraagt de controller van de toekomst om meer dan alleen een vakinhoudelijke controleur. Volgens Conijn & Ten Rouwelaar (2011) is een belangrijke voorwaarde voor de toekomstige rol van de controller, dat deze verbinding weet te leggen tussen de business, beheersing en besturing. Dit sluit aan bij de interviews waar tevens uit blijkt dat niet alleen de functie verandert maar ook de eisen aan de persoon die de functie moet gaan vervullen.

Op basis van voorgaande is de onderzoeksvraag beantwoord, vanuit de theorie en praktijk is inzicht gegeven in de ontwikkeling van de rol van de controller en de manier waarop de rol van de controller zich verhoudt tot het gebruik van hard en soft controls.

Paragraaf 5.2 Conclusie

In deze paragraaf wordt stilgestaan bij de conclusie van het onderzoek en worden de mogelijkheden voor vervolgonderzoek besproken.

Als vertrekpunt van het uitvoeren van deze case study is eerst een uitgebreide literatuurstudie uitgevoerd en zijn de uitkomsten hiervan bij de casusorganisatie vergeleken met de praktijk. De uitkomst van de literatuurstudie laat zien dat de functie van controller over tijd is veranderd van alleen score-keeper naar een meer business georiënteerde management accountant. De verwachting hierbij is dat er in de toekomst meer eisen zullen worden gesteld aan vaardigheden en persoonlijke eigenschappen. In de toekomst komt de focus van de controller te liggen op het maken van 'verbinding' met de business.

Uit de onderzoeksresultaten van de case study kan geconcludeerd worden dat de rol van de controller zich binnen de casusorganisatie heeft doorontwikkeld en is veranderd van achteraf controle uitvoeren (controleur-rol) naar een veel bredere partner-rol die ook aan de voorkant met de business probeert mee te denken en het management en directie ondersteunt bij organisatieveranderingen. Naast sturing op resultaat, vindt nu ook actiesturen en medewerker- en leiderschapssturing plaats. De rol van de controller is over tijd veranderd, maar er heeft geen duidelijke verschuiving plaatsgevonden in het toepassen van het type controls van hard naar soft. De inrichting van management control is in de huidige situatie vooral gericht op concreet waarneembare type controls (hard) en minder op de beheersmaatregelen die ingezet worden op bijvoorbeeld motivatie en normen en waarde van medewerkers (zacht). Wel blijkt dat het begrip soft controls steeds meer onder de aandacht komt van de controller. Tegelijkertijd is men nog zoekende naar de werking en toepassing hiervan. Deze vorm van control is veel moeilijker waarneembaar en daardoor moeilijker in te richten. In de huidige controlestructuur binnen de casusorganisatie is op het gebied van zachte controle elementen nauwelijks iets ingericht.

Bovenstaande laat zowel vanuit de theorie als de praktijk een ontwikkeling zien in de taken en de rol van de controller. Ten aanzien van het toepassen van soft controls gaat de theorie uit van een verwachte ontwikkeling hierin, waarbij er aan de controller in de toekomst meer eisen worden gesteld op het gebied van vaardigheden en persoonlijke eigenschappen.

De praktijk laat zien dat de inrichting van management control in de casusorganisatie in de huidige situatie vooral gericht en ingericht is op hard controls en dat er geen duidelijke verschuiving heeft plaatsgevonden in het toepassen van het type controls van hard naar soft. Ondanks de toenemende aandacht voor soft controls bij de controller, zijn de geïnterviewde controllers nog zoekende naar de werkbaarheid hiervan.

In navolging op deze case study worden hieronder een aantal mogelijkheden gegeven voor vervolgonderzoek waardoor er uitgebreider en nog vollediger inzicht verkregen kan worden in de veranderende rol van de (business) controller bij een lokale Rabobank en in het toepassen van type controls.

- Bij de selectie van de casusorganisatie vooraf de lokale inrichting van de control afdelingen en de rolinvulling van de business controllers in kaart te brengen, zodat de resultaten van verschillende banken beter onderling vergeleken kunnen worden;
- Het interviewen van managers en directeurs van commerciële afdelingen over de ontwikkeling van management control, de rol van de controller en het toepassen van type controls in de casusorganisatie, waarmee vanuit verschillende perspectieven een beeld van management control binnen de organisatie geschetst kan worden;
- Naast business controllers ook procescontrollers en financial controllers interviewen over de ontwikkeling van management control, de rol van de controller en het toepassen van type controls in de casusorganisatie.

Literatuurlijst

Adler, P.S. & Borys, B. (1996). Two types of Bureaucracy: Enabling an Coercive, *Administrative Science Quarterly*, 1996 (41), 61 – 89.

Ahrens, T. & Chapman, c. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 2004 (vol. 21 No.2), 271 – 301.

Anderson, R. (2011). Soft controls als hype. *Tijdschrift controlling*, 2011, 20 – 23.

Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, MA: Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Anthony, R.N. (1988). *The management control function*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.

Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (1998). *Management control systems*. (9th edition). United states of America: The McGraw-Hill Companies Inc.

Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (2004). *Management control systems*. Boston: McGraw Hill.

Bode, R. & Schijf M. (2012). De kust van het balanceren tussen soft en hard controls. *Tijdschrift controlling*, 2012, 21 – 24.

Bos, P. & de Korte, R. (2008). *Soft controls: wie het begrijpt heft niet goed nagedacht*. Geraadpleegd/gedownload op 14 juli 2014, van <http://www.acs.nl/wp-content/uploads/Soft-controls-wie-het-begrijpt-heeft-niet-goed-nagedacht.pdf>

Burns, J, & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accounts' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 2005 (No. 4), 725 – 757.

Cardinaels, E. (2011). Cijfers, managers en hun beslissingen: de controller terug aan zet. Tilburg: Tilburg University.

Chtioui, T. & Thiéry-Dubuisson, S. (2011). Hard and Soft controls: Mind the Gap!. *International Journal of Business*, 2011, (3), 290 – 302.

Claes, P.C.M. , (2008). *Handboek Management accounting*. Amsterdam: Vrije Universiteit Amsterdam.

Colton, S.D. (2001). The Changing Role of the Controller. *Journal of Cost Management*, 2001 (6), 1 – 8.

Conijn, F. & Rouwelaar ten, H. (2011). Wie verbindt business, beheersing en besturing in 2020. *Tijdschrift controlling*, 2011, 12 – 16.

De Loo, I, & Nederlof, P. & Verstegen, B. (2006). Detecting behavioural patterns of Dutch controllers graduates through interpretive interactionism principles. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 2006 (No. 1), 46 – 66.

- De Loo, I, & Verstegen, B. & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 2011 (No. 3), 287 – 313.
- Genderen van, E.J & Waterdrinker, M. (2013). Meer aandacht voor soft controls. *Finance & Control*, 2013, 28 – 31.
- Gilbert, N. (2008). *Researching Social Life*. Los Angeles. London. New Delhi. Singapore: Sage publications.
- Gorp van J.A.M. (1994). *De controller als manager; Leiderschap en persoonlijkheid*. Deventer: Uitgever: Kluwer Bedrijfswetenschappen.
- Hartigh den, N.J. (2012) Frauditing: wat is het en wat kunt u ermee winnen?. *Management Control & Accounting*, 2012 (No. 6), 34 – 40.
- Hartog, P. & Korte de, R. (2011) Soft controls, object van de auditor. Geraadpleegd op 14 augustus 2014, van <http://www.auditing.nl>
- Heus de, R.S. & Stremmelaar, M.T.L. (2000) *Auditen van soft controls*. Bottenheft: Kluwer B.V.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 1981 (No. 3), 193 – 211.
- Hopper, T.M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 1980 (No. 4), 401 - 411.
- Internal en operational auditors (2009). Audit Magazine nr. 4. Beekbergen: VM uitgevers.
- Jablonsky, S.F. & Barsky, N.P. (2000). The digital workplace: How is it changing the role of financial management. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2000, 3 – 12.
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A case Study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 2007 (No. 1), 99 – 142.
- Jordan, S. & Messer, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organization and Society*, 2012, 544 – 564.
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management accounting Research*, 1997 (No. 8), 47 – 73).
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A Critical Review. *Accounting Organization and Society*, 1997 (No. 2), 207 – 232.
- Maas, V.S. , (2005) De Rol van de controller in Nederland. *Management Control & Accounting*, 2005, 16 – 19.
- Maas, V.S. & Matjeka, M. (2009). Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *The accounting review*, 2009 (No. 4), 1233 – 1253.

- Malmi, T. & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 2008 (No. 19), 287 – 300.
- McGregor, D.M. (1957). *The Human Side of Enterprise*. American Management Association, 1957 (24), pp. 41 – 49.
- Merchant, K.A. & Van der Stede W.A. (2007) *Management Control Systems: performance Measurement, Evaluation and Incentives* (second edition). Edinburgh Gate: Pearson education limited.
- Merchant, K.A. (1982). The control function of management. *Sloan management review*, 1982, 43 – 55.
- Mulders, R. (2008) Management Control: Soft control? Hard nodig! *Management Control & Accounting*, 2008 (No. 4) 26 – 34.
- Otley, D.T. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 1994 (No. 5), 289 – 299.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 1999 (No. 10), 363 – 382.
- Paffen, J. & Roemen, J. (2011) De nieuwe controller heeft hard en soft skills. *Tijdschrift controlling*, 2011, 12 – 16.
- Rabobank
op 15 september 2014, van
<https://www.rabobank.com/nl/about-rabobank/corporate-governance/local-member-banks/index.html>
- Sathe, V. (1983) The controller's Role in Management. *American Management Association*, 1983, 31 – 48.
- Simons, R. (1995) Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review*, 1995, 81 – 88.
- Simont, R. (1990) The role of management control systems in creating a competitive advantage: New perspectives. *Accounting Organizations and Society*, 1990 (No. 1/2), 127 – 143.
- Swansborn, P.G. (2013) *Case studys Wat, wanneer en hoe?* Den Haag. Boom Lemma uitgevers.
- Van Dale. Online woordenboek.
Geraadpleegd op 16 september 2014, van
<http://www.vandale.nl/opzoeken?pattern=controller&lang=nn#.VBqSNxYtsnl>
- Veen van – Dirks P. & Loo De I. , (2011) Is de 'strong controller' in aantocht?. *Management Control & Accounting*, 2011 (Nr. 4), 13 – 19.
- Ven van de, A. (2011) *Controller, waar zijt gij mee bezig*. Utrecht: Open Universiteit.
- Yin, R.K., (2008). *Case Study Research: Design and Methods* (Fourth Edition). United States of America California: SAGE Publications Inc.

Bijlage 1 Uitwerking management informatie systemen lokale banken

Banknaam
Bankcode
District
Kring

begrotingsstukken 1976

DIRECTORAAT BEDRIJFSECONOMISCHE ADVIEZEN

Form 0813

Informatieplan Financiële Besturing AB Management samenvatting

Inleiding

Het doel van informatieplanning is het creëren van een kader voor informatievoorziening in aansluiting op doelstellingen van de organisatie. Daarbij gaat het primair om de gewenste richting van de ontwikkelingen, zowel op korte als op lange termijn. Het voorliggende rapport bevat het informatieplan van de activiteit financiële besturing AB binnen Bedrijfsvoering aangesloten banken. Dit informatieplan heeft voornamelijk betrekking op de besturing van aangesloten banken.

Doelstellingen

De missie van de activiteit financiële besturing aangesloten bank is:

- Het bewerkstelligen van een evenwichtige groei van solvabiliteit en rentabiliteit bij individuele banken en bij het totaal van de aangesloten banken.

Besturing:

- een integrale visie op de besturing van de aangesloten bank (zowel commercieel, financieel als bedrijfsvoering ten aanzien van de gegevens en instrumenten);
- gezamenlijk gebruik van éénmalig vastgelegde gegevens zowel bij de aangesloten bank als bij Rabobank Nederland waarbij moeten worden voldaan aan eisen van:

flexibiliteit
vergelijkbaarheid
normeerbaarheid
optelbaarheid.

Rapportage:

- een inhoudelijk onderscheid tussen (dus niet per sé een fysieke scheiding van) rapportage aan de Nederlandsche bank en bestuurlijke informatie over de som van de Aangesloten banken;
- informatie over individuele banken bij Rabobank Nederland moet ook voor de betreffende bank beschikbaar zijn.

Informatieplan Financiële Besturing AB

Financiële Administratie:

- een integraal grootboek, dat tenminste dagelijks sluitend is en waaruit rechtstreeks informatie met betrekking tot de liquiditeitspositie van de bank kan worden verkregen.

3. Bestuurlijke informatie:

Zonder afbreuk te doen aan de eis van flexibiliteit zijn enkele vormen van bestuurlijke informatievoorziening op voorhand te definiëren. Dit geldt zowel ten aanzien van de stuurgrootheden als ten aanzien van de presentatievorm. Zo zal de rente typische balans inzicht moeten geven in het renterisico van de bank en zal een overzicht van de resultaten op de particulieren markt informatie bevatten over marktpositie, volume en rentabiliteit. Het informatieplan zal in al deze 'standaard' informatieverstrekking moeten voorzien.

4. Gegevens architectuur:

Flexibiliteit en eenduidig gebruik van gegevens moet worden ondersteund. Daarom wordt de informatiebehoefte niet gefixeerd op een bepaald moment, maar beschreven op een manier die snel inspeelt op veranderingen in de omgeving mogelijk maakt. Dit wordt bereikt door een scheiding aan te brengen tussen de functies van de bestuurlijke informatiesystemen en de daarbij benodigde gegevens uit productsystemen. Deze gegevensdefinities worden apart beschreven en beheerd.

5. Instrumenten voor besturing

De volgende systemen worden onderkend:

Planningsysteem:	vastleggen van de doelstellingen van (de resultatencentra) van de bank, zowel voor de korte als de lange termijn;
Evaluatiesysteem:	vergelijken van de realisaties met de doelstellingen en eventueel normen & referenties;
Verzamelsysteem:	ophalen van gegevens uit productsystemen;
Gegevensbeheersystemen:	beheren van gegevensdefinities;
Rapportagesysteem:	rapportages leveren aan Rabobank Nederland (o.a. ten behoeve van DNB);
Financiële Administratie:	vastleggen van gegevens in het grootboek.

Een Informatieplan voor Financiële Besturing AB

1. Inleiding

Het doel van informatieplanning is het creëren van een kader waarbinnen de informatievoorziening zodanig kan worden uitgevoerd, dat deze aansluit op de doelstellingen van de organisatie en daarbij flexibel, toekomst vast, overzichtelijk, consistent en beheersbaar is. Het daarbij beschouwde deel van de organisatie wordt het informatiegebied genoemd. Bij kader moet vooral gedacht worden aan een **gewenste richting** waarin de ontwikkelingen, zowel op korte als op lange termijn, zich zouden moeten bewegen. Er is dus geen gefixeerd (en daardoor star) doel, wat moet worden gerealiseerd. Deze dynamiek leidt ertoe dat het informatieplan periodiek bijstelling behoeft. Bij een goed onderbouwd plan zullen dit aanpassingen van relatief minder gewicht blijken te zijn.

Primair is het van belang om:

- zicht te krijgen op welke functies (het bestaansrecht) het informatiegebied heeft;
- vast te stellen welke strategieën en doelstellingen er zijn, alsmede welke activiteiten en taken ter realisatie worden onderkend;
- zicht te hebben op welke ontwikkelingen zich daarbij voordoen;
- de grenzen van het gebied te kennen.

De doelstelling van het onderhavige informatieplanningsproject is te komen tot een actueel en geaccepteerd informatieplan van de activiteit financiële besturing aangesloten bank, afgestemd met aanpalende (deel) informatieplannen.

Het voorliggende rapport vormt het resultaat van de eerste stap van dit project, te weten de karakterisering van het te beschouwen informatiegebied.

Gegevens- en systeemarchitectuur zullen volgen en completeren het informatieplan op het logische niveau. De Toepassingen en Database Architectuur de (TDA) en het migratie pad vormen de afronding van het informatieplanningsproject.

1. Inleiding

Deze brochure geeft u een globaal inzicht in het doel en de functie van het **geautomatiseerde begrotingsmodel**. Het voor de MS/DOS-apparatuur ontwikkelde programma is bestemd voor het opmaken van de jaarbegroting door de aangesloten banken.

Het model werd ontwikkeld en wordt onderhouden door het directoraat bedrijfsvoering. Deze afdeling is ook belast met de formulieren, toelichting en hulpmiddelen voor de handmatige begroting. De (eventuele) wijzigingen in deze handmatige formulieren worden direct in het model verwerkt. Al was eerder een nagenoeg gelijk model ontwikkeld voor de DEC-PC.

2. Het programma

2.1 Doel en mogelijkheden

Het programma heeft als doel het vergemakkelijken en versnellen van het begrotingsproces. Het jaarlijkse begrotingsproces kent in de ideale situatie de volgende stappen:

- Aan de hand van het (lokale) beleidsplan en de commerciële adviezen wordt in het najaar de (doel stellende) **begroting** opgesteld voor het komend jaar.
- Vanuit deze jaarbegroting wordt per periode (kwartaal, maand) een **periodieke begroting** opgemaakt. De analyse hiervan kan aanleiding zijn om de oorspronkelijke doelstellingen bij te stellen.
- Dit leidt dan tot het opstellen van een **herziene raming**. Deze geeft de uitkomst van de resultaten van de verstreken periode(n) en de te verwachten resultaten van de nog komende periode(n).

2.2 Inhoud

De drie genoemde functies zijn in het model aanwezig. Het model is inhoudelijk (nagenoeg) gelijk aan de handmatige begrotingsset.

Hoofdmenu

- 1 Inlezen (vanaf diskette) en verwerken basisgegevens
 - 2 Invoer
 - 3 Uitvoer
 - 4 Doorrekenen complete model
 - 5 Aanmaak diskette voor verwerking bij Rabobank Nederland

 - 0 Einde (verlaat het model)
- Maak uw keuze:

Invoermogelijkheden model Begroting

- 1 Algemene gegevens
 - 2 Liquiditeitsbegroting
 - 3 Specificaties middelen/rentelasten en uitzettingen/rentebaten
 - 4 Specificaties gebouwen, inventaris en overige activa
 - 5 Specificatie bedrijfskosten
 - 6 Overzicht winst- en verliesrekeningen
 - 7 Balansoverzicht
 - 8 Overzicht kerngegevens en balansverhoudingen

 - 0 Terug naar hoofdmenu
- Maak uw keuze:

Het uitvoermenu ziet er als volgt uit

- 1 Balansoverzicht
 - 2 Overzicht winst- en verliesrekeningen
 - 3 Specificatie bedrijfskosten
 - 4 Overzicht kerngegevens, balansverhoudingen
 - 5 Liquiditeitsbegroting
 - 6 Specificatie uitzettingen/rentebaten, middelen/rentelasten
 - 7 Specificaties gebouwen, inventaris en overige activa
 - 8 Presentatieset
 - 9 Volledige
 - 10 Grafische presentatie

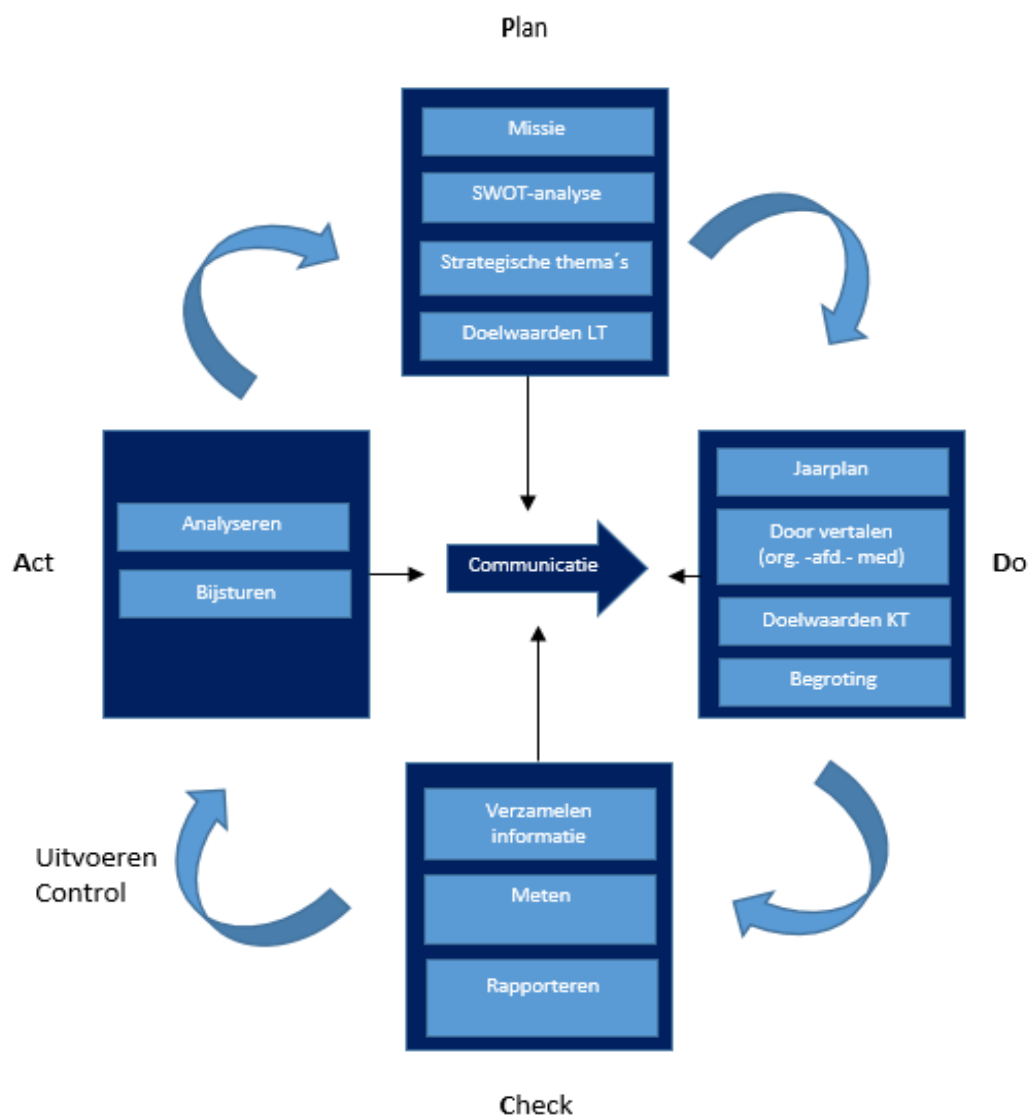
 - 0 Terug naar menu
- Maak uw keuze:

2 Inleiding

2.1 Resultaatgericht sturen

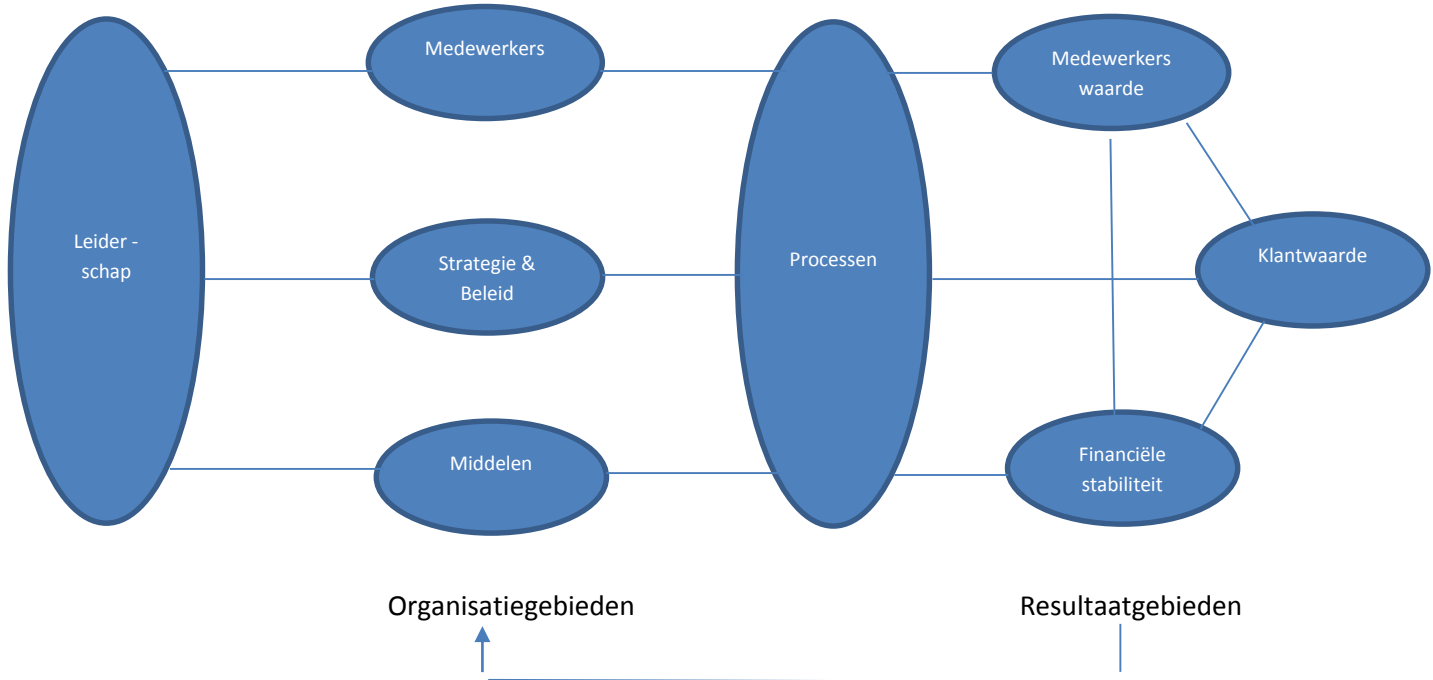
Resultaatgericht sturen, geïntroduceerd in 2001, is een programma voor lokale banken om de managementcyclus te ondersteunen. Basis is het Rabobank Sturingsmodel en het Sturingsproces. Het Sturingsmodel is gebaseerd op de organisatiegebieden van het INK-managementmodel en de kompassen. Resultaatgericht sturen is letterlijk het gericht sturen op resultaat, dat wil zeggen: het vertalen van de ambitie van de bank in doelstellingen en actieplannen en het ervoor zorgen dat deze plannen ook daadwerkelijk worden uitgevoerd. Resultaatgericht sturen houdt in, de juiste dingen doen, op de juiste manier en op het juiste moment. Het proces van resultaatgericht sturen is een doorlopen proces en wordt ook de managementcyclus genoemd (zie onderstaand figuur 1).

Managementcyclus (bron: Managementhandboek Resultaatgericht Sturen, versie mei 2003)



De managementcyclus heeft betrekking op de strategische-, tactische- en operationele planning, het vaststellen en de control en sturing op zowel de resultaten als de organisatieontwikkeling.

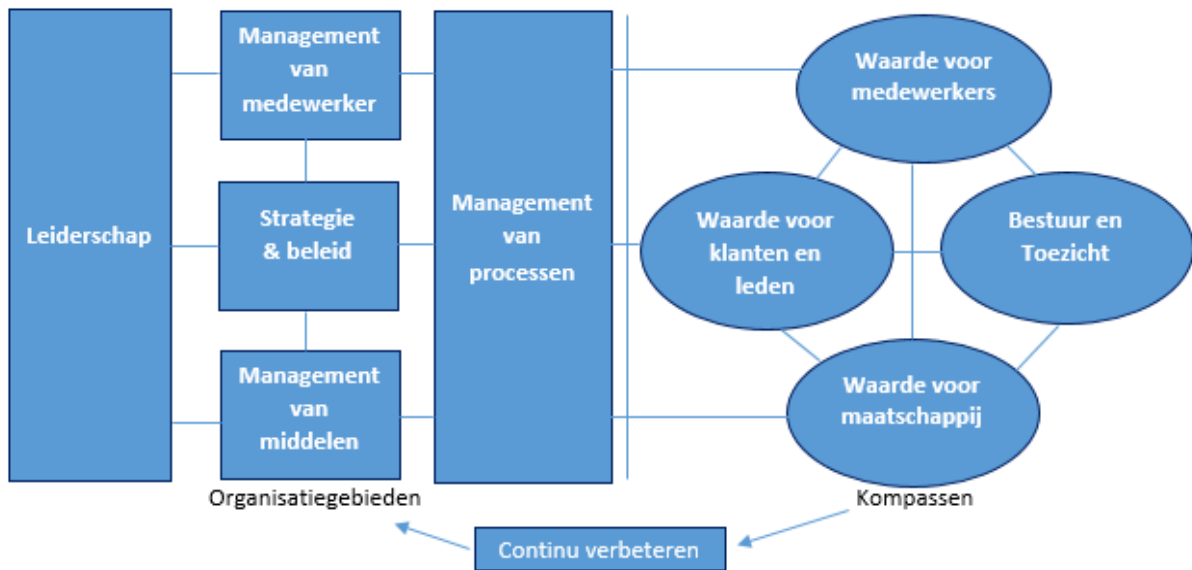
Figuur 2. Rabobank Sturingsmodel (bron: Managementhandboek Resultaatgericht Sturen, versie mei 2003)



De Rabobank hanteert de volgende uitgangspunten voor resultaatgericht sturen.

- Het basisprincipe van sturen is de managementcyclus, ofwel de *PDCA-cyclus*: plannen, doen, checken en aanpassen.
- Sturen doen we in *samenhang*. In het Rabobank Sturingsmodel is samenhang tussen inspanningen in de organisatiegebieden en resultaatgebieden in de kompassen.
- Bij sturen houden we rekening met meerdere *besturingsniveaus* in de organisatie: bestuur, directie/management, segmenten/afdelingen en teams/medewerkers. In het sturingsproces is de samenhang tussen de plannen van elk niveau gevisualiseerd en uitgewerkt. Daarnaast is de vertaling naar operationele sturing explicieter gemaakt.
- Sturen doen we onder andere met hulp van prestatie-indicatoren. Deze moeten SMART (Specifiek, Meetbaar, Acceptabel, Realistisch en Tijdsgebonden) en *beïnvloedbaar* zijn. De betrouwbaarheid van de informatie die wordt gebruikt, is een essentiële randvoorwaarde.
- Sturen is meer dan een feitelijke en rationele aangelegenheid. Vanuit feiten wordt gedrag beïnvloed. Dit resulteert weer in feitelijke verbeteringen. Daarnaast speelt intuïtie altijd een belangrijke rol bij het geven van sturing aan een organisatie. Sturen wordt dan ook beschouwd als een *continu leerproces*.

Bijlage 2 Het nieuwe Rabobank Sturingsmodel (RSM)



Toelichting: het nieuwe Rabobank Sturingsmodel (RSM) geldt als het model waarmee Rabobank haar activiteiten plant, organiseert, rapporteert en bijstuurt. Het model is een update van het bestaande RSM. Het gebruik ervan is echter niet veranderd. Het RSM is een hulpmiddel om de structuur te bieden die nodig is om consistentie, samenhang, en volledigheid te bewaken. Door de opbouw van de organisatiegebieden naar kompassen (resultaatgebieden) is er onderscheid tussen inspanning enerzijds en effect anderzijds. De sturing en eventuele bijsturing vindt plaats door verbeteringen door te voeren binnen de organisatiegebieden en de effecten daarvan te monitoren in de kompassen.