Dream

Dance

Deliver

Een onderzoek naar management control systemen,  
gericht op meervoudige waardecreatie

Titelpagina

Rapport: Afstudeeronderzoek

Naam: Ruben Clements

Studentnummer: […..]

School: HAN University of Applied Sciences

Opleiding: Bedrijfskunde

Periode: Februari 2020 tot en met augustus 2020

Organisatie: HAN University of applied sciences

Opleiding: Bedrijfskunde deeltijd

Opdrachtgever: […..], lector Finance and control

Opdrachtbegeleider: […..], business developer circulaire economie

Docentbegeleider: […..]

Examinator/tweede lezer: […..]

Versienummer: definitief

Datum: 9 augustus 2020

Contactgegevens

Contactgegevens opdrachtgever/ afstudeerbegeleider 1

Organisatie: HAN University of Applied Sciences,   
lectoraat Financial Control

Bezoekadres: Ruitenberglaan 31 te Arnhem  
Projectbegeleider:   
E-mailadres:   
Telefoonnummer:

Contactgegevens opdrachtgever/ afstudeerbegeleider 2

Organisatie: Haagse Hogeschool

Bezoekadres: Johanna Westerdijkplein 75 te Den Haag  
Projectbegeleider:   
E-mailadres:   
Telefoonnummer:

Contactgegevens student

Naam: Ruben Clements  
Adres:   
Telefoonnummer:   
E-mailadres:   
Studentnummer:

Contactgegevens docentbegeleider (eerste lezer)

Organisatie: HAN University of Applied Sciences,   
opleiding bedrijfskunde deeltijd

Bezoekadres:   
Projectbegeleider:   
E-mailadres:   
Telefoonnummer:

Contactgegevens examinator (tweede lezer)

Organisatie: HAN University of Applied Sciences,   
opleiding bedrijfskunde deeltijd

Bezoekadres:   
Projectbegeleider:   
E-mailadres:   
Telefoonnummer:

Inhoudsopgave

[1 Inleiding 8](#_Toc68694313)

[1.1 De organisatie 9](#_Toc68694314)

[1.2 Context van dit onderzoek 9](#_Toc68694315)

[1.3 Opdrachtomschrijving en de probleemstelling 10](#_Toc68694316)

[1.3.1 De praktijk- en onderzoeksdoelstelling 10](#_Toc68694317)

[1.3.2 De hoofd- en deelvragen van dit onderzoek 10](#_Toc68694318)

[1.4 Onderzoeksmethodiek 11](#_Toc68694319)

[1.4.1 Onderzoeksmodel 11](#_Toc68694320)

[1.5 Randvoorwaarden en beperkingen 12](#_Toc68694321)

[1.6 Leeswijzer 12](#_Toc68694322)

[2 Theoretisch kader 14](#_Toc68694323)

[2.1 Theorie management control systemen 14](#_Toc68694324)

[2.1.1 Anthony en Govindarajan 14](#_Toc68694325)

[2.1.2 Merchant en Van der Stede 15](#_Toc68694326)

[2.1.3 Simons’ Levers of control 18](#_Toc68694327)

[2.1.4 Beantwoording deelvraag 1 21](#_Toc68694328)

[2.2 Meervoudige waardecreatie en strategie 22](#_Toc68694329)

[2.2.1 Beantwoording deelvraag 2 22](#_Toc68694330)

[2.2.2 Beantwoording deelvraag 3 25](#_Toc68694331)

[2.3 Best fit 25](#_Toc68694332)

[2.3.1 Beantwoording deelvraag 4 25](#_Toc68694333)

[2.4 Conceptueel model, gebaseerd op de Levers of control 27](#_Toc68694334)

[3 Methode van onderzoek 28](#_Toc68694335)

[3.1 Deskresearch 28](#_Toc68694336)

[3.2 Kwalitatief onderzoek 28](#_Toc68694337)

[3.3 Analyse van de resultaten 28](#_Toc68694338)

[3.4 Validiteit en betrouwbaarheid 29](#_Toc68694339)

[3.5 Wijzigingen ten opzichte van het plan van aanpak 29](#_Toc68694340)

[4 Onderzoeksresultaten 30](#_Toc68694341)

[4.1 Beliefs-systemen 30](#_Toc68694342)

[4.1.1 Beantwoording deelvraag 5a 32](#_Toc68694343)

[4.2 Boundary systemen 33](#_Toc68694344)

[4.2.1 Beantwoording deelvraag 5b 35](#_Toc68694345)

[4.3 Diagnostic systemen 36](#_Toc68694346)

[4.3.1 Beantwoording deelvraag 5c 38](#_Toc68694347)

[4.4 Interactive systemen 39](#_Toc68694348)

[4.4.1 Beantwoording deelvraag 5d 40](#_Toc68694349)

[4.5 Beantwoording deelvraag 5 42](#_Toc68694350)

[5 Interpretatie onderzoeksresultaten 43](#_Toc68694351)

[5.1 De cultuur, beliefs- en boundary control systemen 43](#_Toc68694352)

[5.2 Diagnostic- en interactive control systemen 45](#_Toc68694353)

[5.3 Beantwoording deelvraag 6 48](#_Toc68694354)

[5.4 Overige factoren 48](#_Toc68694355)

[6 Conclusie en aanbevelingen 51](#_Toc68694356)

[6.1 Beantwoording deelvraag 7 53](#_Toc68694357)

[7 Reflectie 54](#_Toc68694358)

[Bibliografie 55](#_Toc68694359)

Samenvatting

Dit onderzoek richt zich op de wijze waarop toonaangevende bedrijven op het gebied van meervoudige waardecreatie hun management control systemen hebben vormgegeven, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie. Management control systemen hebben als doel het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden, zodat dit in overstemming is met de doelen en de strategieën van de organisatie; zodat strategieën succesvol kunnen worden geïmplementeerd.

De hoofdvraag van dit onderzoek luidt: “Welk management control systeem is het meest passend voor strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie, en op welke wijze is dit vormgegeven in de praktijk?”

Uit literatuuronderzoek is gebleken dat, voor het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop management control systemen zijn vormgegeven, de theorie van Robert Simons, de Levers of Control, het best passend is. De theorie van Simons onderscheidt zich door het interactief gebruiken van control systemen; zij stimuleren de lerende organisatie. Aan de hand van de Levers of Control is middels casestudies bij drie bedrijven inzichtelijk gemaakt hoe zij hun management control systemen hebben vormgegeven, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie.

De casestudies wijzen uit dat de strategieën gericht op meervoudige waardecreatie van de organisaties tot stand komen door intrinsieke motivatie (waarden gedreven) of door externe factoren zoals wet- en regelgeving en maatschappelijke normen en waarden (risico gedreven). Ook andere factoren, zoals de grootte van de organisatie en de betrokkenheid van het management, zijn van invloed op de wijze waarop de bedrijven die hebben meegewerkt aan dit onderzoek de management control systemen hebben vormgegeven.

Bovenstaande bevindingen voorzien de analyse van de management control systemen van context. De management control systemen van twee organisaties hebben veel overeenkomsten met de theorie. Zij zijn formeel vormgegeven en gebaseerd op informatie. Het zijn organisaties met een duidelijke hiërarchie, met vastgelegd beleid en procedures omtrent gedrag van medewerkers, en de duurzame doelen zijn kwantitatief van aard.

Bij één organisatie zijn er grotere verschillen te zien ten opzichte van de theorie. Het management control systeem is vormgegeven rondom de duurzame waarden en het sociale construct; de waarden zijn verankerd in de cultuur. De control systemen zijn informeel van aard en hiërarchie wordt er betiteld als de ‘visitekaartjes werkelijkheid’. Een hoge mate van vertrouwen in de medewerkers en zelfsturende teams zijn belangrijke mechanismen om het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden.

Bovenstaand onderscheid resulteert in een tweetal typologieën waarin aan de hand van de Levers of control inzichtelijk is gemaakt hoe zij de beliefs-, de boundary-, de diagnostic en de interactive control systemen hebben vormgegeven, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie.

De uitkomsten van dit onderzoek zijn gebaseerd op drie casestudies. Het resultaat is dus geen representatieve weergave van alle management control systemen (de populatie). De verkregen inzichten in de wijze waarop de management control systemen zijn vormgegeven, gericht op meervoudige waardecreatie, bieden aanknopingspunten voor vervolgonderzoek.

Een vervolgonderzoek bestaande uit een grotere groep respondenten, gebaseerd op de verkregen informatie uit dit onderzoek of een verdiepend onderzoek bij de organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek, met als doel de gegevens en typologieën te valideren, is dan ook aan te bevelen.

Voorwoord

Voor u ligt mijn onderzoeksverslag, dat ik heb geschreven in het kader van mijn studie Bedrijfskunde aan de Hogeschool van Arnhem en Nijmegen. Dit rapport maakt onderdeel uit van de afstudeeropdracht van deze opleiding. Mijn afstudeeropdracht richt zich op het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop toonaangevende bedrijven op het gebied van meervoudige waardecreatie hun management control systemen hebben ingericht.

Ik kijk terug op een bewogen periode. Een periode waarin een virus ons heeft herinnerd aan hoe kwetsbaar alles om ons heen is. Een periode om stil te staan bij wat nou eigenlijk van waarde is, vandaag maar ook in de toekomst. Het was dan ook inspirerend om een inkijk te krijgen in de wijze waarop organisaties effectief sturen op meervoudige waarden. Ik heb enorm veel geleerd, zowel over het onderwerp van dit onderzoek, maar ook over mijzelf. Ik ben dankbaar voor de kans die ik heb gekregen.

Graag wil ik van de gelegenheid gebruik maken om een aantal mensen te bedanken. Allereerst […..], docent bedrijfseconomie aan de Haagse Hogeschool en promovendus aan de Radboud Universiteit. Ik heb onze samenwerking als erg plezierig ervaren en ik heb veel van je geleerd. Ik ben je enorm dankbaar voor je begeleiding. […..], mijn afstudeerbegeleider. Ik heb erg genoten van onze gesprekken en heb veel gehad aan je begeleiding. Je stond klaar met adviezen en inspiratie op de momenten dat het nodig was. […..]. Bedankt voor je enthousiasme en hulp bij de praktische zaken omtrent mijn afstudeeropdracht. […..], mijn opdrachtgever, voor het vertrouwen. […..], mijn beschermengel. Bedankt voor je scherpe blik en waardevolle feedback. […..], mijn beoordelaar, voor de ongetwijfeld waardevolle feedback die nog van je ga ontvangen.

*“The acquisition of wealth is no longer the driving force of our lives. We work to better ourselves and the rest of humanity.”*

― Jean-Luc Picard, kapitein USS Enterprise NCC-1701-D, (juli, 2367)

Veel leesplezier.

Ruben Clements

# 1 Inleiding

Anno 2020 is er in Nederlandse het bedrijfsleven een groeiend besef dat er naast economische waarde ook andere waarden zijn, zoals het natuurlijk- en menselijk kapitaal van bedrijven, die als kritische succesfactoren gedefinieerd kunnen worden (Social Enterprise NL, 2019). Met de door het kabinet vastgelegde beleidsthema’s zoals klimaat & energie, sociale samenhang en onderzoek & innovatie in het regeerakkoord (CBS, 2018) wordt concreet vorm gegeven aan het commitment dat door kabinet Rutte III is gegeven aan de duurzame ontwikkelingsdoelen.

Er ontstaan bedrijfsconcepten waarbij duurzame waarden, zoals inclusief- en milieubewust ondernemen, hoog op de strategische agenda staan. Tussen 2010 en 2016 is het aantal bedrijven met een specifieke duurzame missie gegroeid, van tussen de 2000 en 2500 tot tussen de 5000 en 6000 (Keizer, Stikkers, Heijmans, Carsouw, & Aanholt, 2016). Deze ontwikkeling daagt ‘traditionele’ bedrijven uit na te gaan in hoeverre hun huidige businessmodellen zich kunnen richten op het creëren van duurzame waarde.

Centraal in dit afstudeeronderzoek staat de vraag hoe de management control systemen van de ‘koplopers’, toonaangevende bedrijven op het gebied van duurzaamheid, zijn vormgegeven, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie. Er wordt onderzocht welk management control systeem het best passend is voor strategieën die zich richten op duurzame waardecreatie, en hoe de door de koplopers toegepaste management control systemen, zijn vormgeven.

Het resultaat van dit onderzoek is een analyse van de wijze waarop de management control systemen van toonaangevende bedrijven op het gebied van duurzaamheid zijn vormgeven, zodat die zich richten op duurzame waardecreatie.

## 1.1 De organisatie

HAN University of Applied Sciences is een onderwijsinstelling die bestaat uit veertien academies met opleidingen, onderzoek en advies. Dit onderzoek wordt uitgevoerd in opdracht van het Kenniscentrum Business Development & Co-creation. Onder dit kenniscentrum vallen twee lectoraten: Financial Control en Associate lectoraat Financial Ethics. Zij zijn medeverantwoordelijk voor de onderwijsontwikkeling bij de bachelor- en masteropleidingen en zij doen onderzoek naar meervoudige waardecreatie en nieuwe businessmodellen (HAN, 2020). Dit onderzoek wordt uitgevoerd voor het lectoraat Financial Control, dat zich meer specifiek richt op meervoudige waardecreatie.

## 1.2 Context van dit onderzoek

Duurzaamheid is mogelijk de grootste uitdaging van de mensheid in de 21ste eeuw. Bevolkingsgroei, armoede en de opwarming van de aarde: het grootste deel van deze problemen is ontstaan door menselijk gedrag (Koger & Du Nann Winter, 2010). Om deze uitdagingen het hoofd te bieden, kwamen in 2015 daarom verschillende wereldleiders samen om een start te maken met het opstellen van zeventien *global goals*, de Sustainable Development Goals (vanaf nu SDG) om de wereld te verbeteren en de gevolgen van klimaatverandering om te keren, of in ieder geval te stoppen. Bij het opstellen van deze duurzame ontwikkelingsdoelenzagen zij een belangrijke rol voor bedrijven en overheden. Zij hebben de potentie om een belangrijke bijdrage te leveren aan het behalen van de verschillende doelen. Zij kunnen medewerkers en afnemers positief beïnvloeden en op die manier een bijdrage leveren aan het verduurzamen van gedrag (Scheyves, Banks, & Hughes, 2015) en zij kunnen investeren in (het ontwikkelen van) technologieën. Ook voor het onderwijs is een belangrijke rol weggelegd (Stichting SDG Nederland, z.d.).

*Wat betekent dit voor het bedrijfsleven in Nederland?*

Waar in een lineaire economie de nadruk ligt op het maximaliseren van winst (Willekes, Jonker & Wagensveld, 2019), groeit het besef dat er met een integrale blik moet worden gekeken naar de eigen bedrijfsactiviteiten en de rol van de organisatie in de keten. Er moet rekening worden gehouden met effecten van de producten en diensten die wij gebruiken (Keizer, Stikkers, Heijmans, Carsouw, & Aanholt, 2016). Van bedrijven wordt verwacht dat zij bij het aanbieden van diensten en producten geen nadelige effecten hebben op mens en milieu en dat er zorgvuldig moet worden omgegaan met grondstoffen en energie (Wagensveld, 2016).

Het incorporeren van sociale- en natuurlijke waarden in de strategie van bedrijven kan betekenen dat de management control systemen anders moeten worden vormgegeven. Deze veranderingen leiden tot de volgende onderzoeksvraag: “Welk management control systeem is het meest passend voor strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie, en op welke wijze is dit vormgegeven in de praktijk?”

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden, worden door middel van deskresearch en het afnemen van interviews bij toonaangevende bedrijven op het gebied van duurzaamheid de management control systemen op het gebied van meervoudige waardecreatie onderzocht.

Dit onderzoek is onderdeel van het onderzoek van […..], docent aan de Haagse Hogeschool en promovendus aan de Radboud Universiteit. […..] heeft in eerder onderzoek onderzocht in hoeverre vigerende accountingconcepten geschikt zijn om te sturen op duurzaamheid. Zijn conclusie is dat huidige accountingconcepten beperkt toepasbaar zijn om te sturen op duurzame waarde. Deze conclusie heeft ertoe geleid dat […..] een vervolgonderzoek is gestart naar de wijze waarop management control systemen kunnen worden vormgegeven, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie.

## 1.3 Opdrachtomschrijving en de probleemstelling

In deze paragraaf wordt een korte opzet van dit onderzoek beschreven, net als relevante kernbegrippen, de hoofdvraag en de aanverwante deelvragen.

### 1.3.1 De praktijk- en onderzoeksdoelstelling

In deze paragraaf worden de onderzoeksdoelstelling en de praktijkdoelstelling van dit onderzoek beschreven.

**De onderzoeksdoelstelling**Dit afstudeeronderzoek beoogt inzicht te geven in de wijze waarop toonaangevende bedrijven op het gebied duurzaamheid hun management control systemen hebben vormgeven, die zich richten op meervoudige waardecreatie.

**De praktijkdoelstelling**De uit dit onderzoek verkregen inzichten bieden aanknopingspunten voor vervolgonderzoek naar de wijze waarop management control systemen kunnen worden vormgeven, die zich richten op meervoudige waardecreatie.

### 1.3.2 De hoofd- en deelvragen van dit onderzoek

In deze paragraaf worden de hoofd- en deelvragen van dit onderzoek uiteengezet.

**De hoofdvraag**De hoofdvraag van dit onderzoek luidt: “Welk management control systeem is het meest passend voor strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie, en op welke wijze is dit vormgegeven in de praktijk?”

Om antwoord te geven op de hoofdvraag van dit onderzoek zijn er theoretische, empirische en analytische deelvragen geformuleerd (TEA-model).

**Theoretische deelvragen**

1. Wat is er vanuit de literatuur en vooronderzoek bekend over de verschillende management control systemen, en het vormgeven hiervan?
2. Wat wordt er in de literatuur verstaan onder meervoudige waardecreatie?
3. Wat is er vanuit literatuur en vooronderzoek bekend over strategieën, gericht op meervoudige waardecreatie?
4. Welk management control systeem wordt, vanuit de theorie, het meest passend geacht voor strategieën gericht op meervoudige waardecreatie?

**Empirisch deelvragen**

1. Op welke wijze is het uit de theorie meest passend geachte management control systeem in de praktijk vormgeven, zodat het zich richt op meervoudige waardecreatie?
2. Op welke wijze zijn de beliefs-systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?
3. Op welke wijze zijn de boundary-systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?
4. Op welke wijze zijn de diagnostic-systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?
5. Op welke wijze worden de verschillende control-systemen interactief toegepast, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?

**Analytische deelvragen**

1. Wat zijn de verschillen en overeenkomsten ten aanzien van de management control systemen, gericht op meervoudige waardecreatie, tussen dat wat er in de theorie beschreven staat, en dat wat uit het empirisch onderzoek is gebleken?

**Adviserende deelvragen**

1. Welke aanbevelingen kunnen er worden gedaan aan de opdrachtgever ten aanzien van de verkregen inzichten over de vormgeving van management control systemen die zich richten op meervoudige waardecreatie?

## 1.4 Onderzoeksmethodiek

In dit hoofdstuk wordt de wijze van onderzoek doen kort beschreven. Een uitgebreide verantwoording van dit onderzoek staat beschreven in hoofdstuk 3.

Het eerste gedeelte van dit onderzoek (het theoretisch kader) bestaat uit deskresearch en literatuuronderzoek waarin literatuur over management control systemen, over meervoudige waardecreatie en eerdere onderzoeken naar management control systemen die zich richten op meervoudige waardecreatie, worden bestudeerd. Aansluitend worden de theoretische deelvragen beantwoord. De informatie die voortkomt uit de literatuur en de deskresearch vormt de basis voor de interviews waarmee de empirische deelvragen worden beantwoord.

Het empirische deel van dit onderzoek bestaat uit casestudies en is exploratief van aard. Aansluitend worden de gegevens uit de casestudies geanalyseerd en vervolgens worden er aanbevelingen gedaan.

### 1.4.1 Onderzoeksmodel



Figuur 1. Onderzoeksmodel.

Onderzoek naar de verschillende management control systemen, theorie over duurzame waardecreatie en management control systemen die zich richten op het creëren van duurzame waarde(n) zijn de input voor een conceptueel model. Aan de hand van het conceptueel model wordt een exploratief onderzoek uitgevoerd door middel van semigestructureerde interviews met medewerkers van toonaangevende bedrijven op het gebied van duurzame waardecreatie. De verzamelde informatie leidt tot een analyse van de management control systemen van deze toonaangevende bedrijven. Vervolgens worden er aanbevelingen gedaan.

## 1.5 Randvoorwaarden en beperkingen

In dit hoofdstuk worden de randvoorwaarden en beperkingen beschreven.

**Randvoorwaarden**

1. De interviews worden geanonimiseerd verwerkt zodat de gerapporteerde resultaten niet te herleiden zijn naar organisaties en/ of individuele medewerkers.
2. De informatie verkregen vanuit de interviews is vertrouwelijk is mag niet zonder toestemming worden gedeeld of gedupliceerd.
3. Dit afstudeeronderzoek start in februari 2020 en eindigt in juni 2020.
4. Opdrachtbegeleider is gedurende de periode februari tot en met juni 2020 beschikbaar voor vragen en ondersteuning aangaande dit onderzoek.
5. De onderzoeker krijgt via de opdrachtbegeleider inzicht in de benodigde data en documentatie.
6. Het inplannen van de interviews wordt gedaan door […..]
7. De onderzoeker wordt bijgestaan bij de analyse van de verzamelde gegevens door […..] (peer debriefing, validatie)
8. Er is een stageovereenkomst gesloten tussen de onderzoeker en opdrachtgever voor de periode februari tot en met juni 2020, met een vaste vergoeding van €250 per maand.

**Beperkingen**

1. Dit onderzoek richt zich op enkele bedrijven die toonaangevend zijn op het gebied van duurzaamheid. Dit onderzoek beoogt enkel inzicht te geven in de wijze waarop zij hun management control systemen hebben vormgegeven, niet hoe dit kan worden toegepast bij andere bedrijven.
2. De onderzoeker is een ‘instrument’ in dit onderzoek. De wijze van onderzoeken is subjectief en de resultaten zijn afhankelijk van de interpretatie van de onderzoeker. De onderzoeker is transparant in de werkwijze met betrekking tot het verzamelen en analyseren van de data om de validiteit zo veel als mogelijk te waarborgen.
3. Het interviewen van experts of personen met een hoge mate van betrokkenheid aangaande het thema duurzame waardecreatie, kan mogelijk zorgen voor elitevertekening.

## 1.6 Leeswijzer

Hoofdstuk twee van dit rapport bestaat uit het theoretisch kader, waarin de theorie over management control systemen en meervoudige waardecreatie wordt toegelicht. Aan de hand van de theorie is bepaald welk management control systeem het best aansluit bij het sturen op meervoudige waardecreatie. De uitkomst van het theoretisch onderzoek resulteert in een conceptueel model. In hoofdstuk 3 wordt de onderzoekmethodologie toegelicht. In hoofdstuk 4 worden de onderzoeksresultaten beschreven. Hoofdstuk 5 bestaat uit de interpretatie van de resultaten en er worden andere factoren die invloed zijn op het sturen op meervoudige waardecreatie toegelicht. In hoofdstuk 6 worden de conclusies en de aanbevelingen beschreven. In hoofdstuk 7 wordt er geflecteerd op het onderzoek.

# 2 Theoretisch kader

In dit hoofdstuk worden drie verschillende management control systemen uiteengezet. Vervolgens wordt er beschreven wat meervoudige waardecreatie is en wat er in de literatuur bekend is over het implementeren van strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie. Aansluitend wordt gebaseerd op de theorie over management control systemen en de theorie over het implementeren van strategieën gericht op meervoudige waardecreatie bepaald welk management control systeem het best passend is voor het uitvoeren van het empirisch onderzoek.

## 2.1 Theorie management control systemen

In deze paragraaf staat de volgende deelvraag centraal: “Wat is er vanuit de literatuur en vooronderzoek bekend over de verschillende management control systemen, en het vormgeven hiervan?” Allereerst wordt een korte beschrijving van de geschiedenis van management control beschreven, waarna achtereenvolgens de theorieën van Anthony en Govindarajan, Merchant en Van der Stede en van Simons worden over management control systemen uiteengezet. De door bovenstaande auteurs geschreven theorieën worden als meest toonaangevend gezien op het gebied van management control systemen (Strauss & Zecher, 2012); (Koekoek & Corbey, 2017). Aansluitend wordt de deelvraag beantwoord.

**Management control systemen**

Tot aan de jaren zestig was het besturen en beheersen van organisaties voornamelijk gericht op financial control. De nadruk lag op budgetten en cost-accounting systemen. Gaandeweg de jaren zestig verschoof de aandacht naar informatievoorziening ten behoeve van planning en control (Claes, 2008). De term management control is bedacht door Robert N. Anthony (Otley, 1994), waarbij hij de volgende definitie hanteerde: ‘Het proces waarbij managers zorgdragen voor het effectief en efficiënt vergaren en verbruiken van middelen, om organisatiedoelen te bereiken.’ Deze traditionele opvatting wordt door Anthony halverwege de jaren tachtig herzien en luidt sindsdien: ‘Het proces waarbij managers de medewerkers van de organisatie beïnvloeden, teneinde het implementeren van strategieën.’

De ontwikkeling van management control waarbij de nadruk niet meer enkel ligt op financial (diagnostische) control naar een gedragsgeoriënteerde benadering, zien we terug in de verschillende definities van management control. Robert Simons (1995) hanteert de volgende definitie: ‘Management control systemen zijn de formele, op informatie gebaseerde routines en procedures, om patronen in organisatiegedrag te handhaven of te veranderen.’ Ook Merchant & Van der Stede (2012) richten zich met name op het beïnvloeden van het gedrag van de medewerkers om de strategie uit te voeren. Voor bovenstaande definities van management control systemen geldt het implementeren van de strategie en het behalen van strategische doelstellingen als uitgangspunt (Claes, 2008).

### 2.1.1 Anthony en Govindarajan

In deze paragraaf wordt het management control systeem van Anthony en Govindarajan beschreven.

Volgens Anthony & Govindarajan (2007) is management control een proces, waarbij managers de medewerkers van de organisatie beïnvloeden, met als doel strategische doelstellingen uit te voeren. Het systeem kan worden gekenmerkt als een vooraf bepaalde manier om specifieke doelen te bereiken. Anthony en Govindarajan stellen dat er drie planning en control functies zijn binnen organisaties: 1) Strategie formulering, het proces waarin de organisatiedoelstellingen en de strategie om deze doelen te behalen worden bepaald. 2) Management control, de implementatie of uitvoering van de gekozen strategie en 3) Task control, het proces waarbij wordt bewaakt dat specifieke taken effectief en efficiënt worden uitgevoerd. Anthony en Govindarajan (2007) stellen dat een strategie een plan is om organisatiedoelen te behalen.

Anthony (2007) deelt het management control proces in naar de volgende vier fasen: 1) strategische planning (langetermijnplanning) met een scope van één tot vijf jaar waarin wordt vastgesteld welke activiteiten en programma’s moeten worden uitgevoerd om de strategieën te realiseren. 2) Budgettering (korte termijn planning) met een scope van één jaar of kleiner waarin budgetten worden toegekend aan de activiteiten en programma’s, 3) het meten en rapporteren van prestaties ten opzichte van de doelstellingen. De aandacht is hierbij gericht op beheersing van de kosten en 4) evaluatie aan de hand van de periodieke rapportages en eventueel het bijsturen bij geconstateerde verschillen ten opzichte van het budget. Om bij te sturen is er een viertal maatregelen mogelijk, waarbij het van belang is te vermelden dat de derde en vierde maatregel pas in laatste instantie worden gebruikt; het zijn uitzonderingen (Claes, 2008).

1. de uitvoering dient aangepast te worden (bijvoorbeeld efficiënter werken);

2. het budget dient aangepast te worden (alleen als er goede argumenten zijn, zoals drastische veranderingen in de omstandigheden);

3. de programma’s dienen aangepast te worden;

4. de strategie dient aangepast te worden.

### 2.1.2 Merchant en Van der Stede

In deze paragraaf wordt het management control systeem van Merchant en Van der Stede beschreven.

Waar de initiële theorie van Anthony theoretisch en normatief van aard is en waarbij de nadruk lag op efficiënt en effectief gebruik van middelen, kent de theorie, middels de bijdrage van Merchant en Van der Stede, tegenwoordig een meer gedragsmatige aanpak.

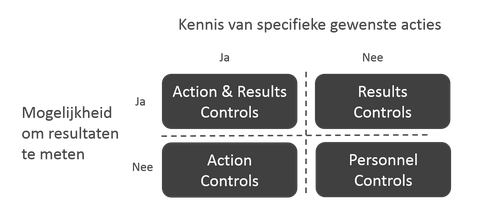
Merchant en Van der Stede hanteren de volgende definitie: “management controls zijn de systemen die managers gebruiken om ervoor te zorgen het gedrag, en de besluitvorming door medewerkers, in overeenstemming is met de doelen en strategieën van de organisatie” (Merchant & Van der Stede, 2012). Bij het vormgeven van een management control systeem staan twee vragen centraal: 1) wat is gewenst? En 2) wat verwachten we dat er gaat gebeuren? Tussen de antwoorden op bovenstaande vragen zal in de praktijk een ‘gap’ bestaan die volgens Merchant en Van der Stede (2012) te herleiden is naar de volgende redenen:

* Een gebrek aan richting. Er is geen sprake van richting en de medewerkers van de organisatie zijn niet bekend met de doelstellingen en de strategie van de organisatie,
* Een gebrek aan motivatie. De doelen van de individuele medewerkers komen niet overeen met de doelen van de organisatie.
* Persoonlijke beperkingen. De medewerker beschikt niet over de capaciteiten om zijn taken uit naar behoren uit voeren.

Door een van de bovenstaande redenen kunnen er beheersingsproblemen ontstaan. Deze problemen kunnen volgens Merchant en Van der Stede (2012) worden voorkomen door een viertal maatregelen: 1) het elimineren van activiteiten, zoals het uitbesteden van contracten en activiteiten als de opslag en database, 2) door automatisering, 3) centralisatie van besluitvorming om controle te vergroten en 4) risicodeling, het verzekeren van risico’s. Waar de beheersingsproblemen niet met bovenstaande maatregelen kunnen worden voorkomen heeft Merchant drie controlemethoden gedefinieerd: results control, action control en personnel controls.

***Results controls (resultaatbeheersing)***

Results controls zijn een indirecte vorm van control en gaan over de output, het resultaat. Claes (2008) stelt dat deze methode wordt toegepast indien de relevante kenmerken van de gewenste output eenduidig kunnen worden gedefinieerd (ongeacht of dit in kwantitatieve, financiële of kwalitatieve termen is). Het is een indirecte vorm van control omdat het zich niet expliciet focust op de acties en besluiten van de medewerkers (Merchant & Van der Stede, 2012). Om results controls effectief in te zetten is het van belang dat de organisatie kennis heeft van het gewenste resultaat, dat de organisatie het resultaat kan beïnvloeden en dat de resultaten meetbaar zijn. Het implementeren van results controls bestaat uit vier stappen: 1) het bepalen welke resultaten gewenst zijn, 2) het meten van de prestaties ten opzichte van de gewenste resultaten, 3) het stellen van prestatiedoelen voor de medewerkers en 4) het belonen van gedrag wat bijdraagt en het bereiken van doelen (Merchant & Van der Stede, 2012). Merchant en Van der Stede (2012) stellen dat results controls in elke organisatie het belangrijkste element is in management control systemen, maar dat ze niet in elke situatie effectief zijn en zelfs negatieve neveneffecten kunnen hebben.



Figuur 2: Visuele weergave management control systeem (Merchant en Van der Stede, 2012).

***Action Controls (procesbeheersing)***

Action controls zijn de meest directe vorm van management control en moeten ervoor zorgen dat het gedrag van de medewerkers in lijn is met richtlijnen van de organisatie. (Merchant & Van der Stede, 2012). Claes (2008) stelt dat action controls of procesbeheersing, vooral worden toegepast als de wijze waarop producten en diensten tot stand komen bepalend is voor het succes van de organisatie. Ook wordt het toegepast als het niet goed mogelijk is de resultaten en producten van handelen op effectieve wijze te meten. Merchant en Van der Stede (2012) definiëren vier vormen van action controls.

*Behavioural controls*  
Behavioural controls zijn een beperkende vorm van control en zijn effectief om motivatieproblemen van medewerkers te elimineren. Er kan onderscheid worden gemaakt tussen fysieke en administratieve beperkingen. Deze controls hebben als doel om beperkingen op leggen aan medewerkers, zodat zij geen activiteiten uitvoeren die zij niet moeten of mogen doen. Een voorbeeld van behavioural controls zijn de beveiliging van ruimtes die niet voor iedereen toegankelijk zijn en het onderscheid maken tussen het klaarzetten voor betaling.

*Action accountability*  
Action accountability heeft als doel medewerkers verantwoordelijk te houden voor de activiteiten die zij uitvoeren. Het implementeren van action controls bestaat uit vier stappen: 1) het bepalen wat wel, en wat niet acceptabel is, 2) het communiceren van de norm, 3) monitoren van gedrag en 4) het belonen van goede activiteiten het corrigeren van hetgeen dat afwijkt van de norm (Merchant & Van der Stede, 2012).

*Pre-action reviews*Pre-action reviews hebben als doel een voorgestelde handeling te controleren, eventuele aanpassingen voor te stellen en te accorderen. Bij het opstellen van budgetten is pre-action review gebruikelijk (Merchant & Van der Stede, 2012).

*Redundancy*Het toewijzen van meer personele capaciteit dan nodig om te garanderen dan de uitkomst conform het gewenste resultaat is.

***Personnel- and cultural controls***

Personnel controls gaan uit van de veronderstelling dat medewerkers intrinsiek gemotiveerd zijn. Deze vorm van control dient drie doelen: 1) personnel controls zorgen ervoor dat de medewerkers weten wat er van hen verwacht wordt, 2) het zorgt ervoor dat de medewerkers beschikken over de juiste middelen, tijd en capaciteiten om het werk goed uit te kunnen voeren en 3) sommige controls dragen bij het ontwikkelen van zelfsturing. Deze vorm van control wordt toegepast door het selecteren van de juiste mensen, het trainen van medewerkers en het vormgeven van functies zodat medewerkers beschikken over de benodigde informatie, gereedschappen of andere middelen (Merchant & Van der Stede, 2012).

Cultural controls zijn controls die zich richten op de medewerkers als groep. Vormen van cultural control zijn gedragscodes, missie- en visie statements en prestatiebeloningen bij goed presteren als groep. Gedragscodes en andere formele documenten zorgen ervoor dat de medewerkers weten welk gedrag gepast is, zelf bij afwezigheid van specifieke regels. Beloningen gerelateerd aan de prestaties van de groep creëren groepsdruk, wat volgens Merchant en Van der Stede (2012) een krachtige motivator is.

Personnel en cultural controls worden ook wel ‘soft controls’ genoemd (Merchant & Van der Stede, 2012). Bij deze controls ligt de nadruk op de intrinsieke motivatie en het verantwoordelijkheidsgevoel jegens de groep. Claes (2008) stelt dat personnel en cultural controls een goed begin zijn om een management control systeem vorm te geven. Dit is een goedkope oplossing aangezien elke persoon al beschikt over enige mate van zelfsturing en vormen van sociale controle. Claes (2008) stelt, evenals Simons (1995), dat bovenstaande controls statisch van aard zijn, en nog steeds gericht op het voorkomen dan wel corrigeren van prestaties die afwijken van de norm.

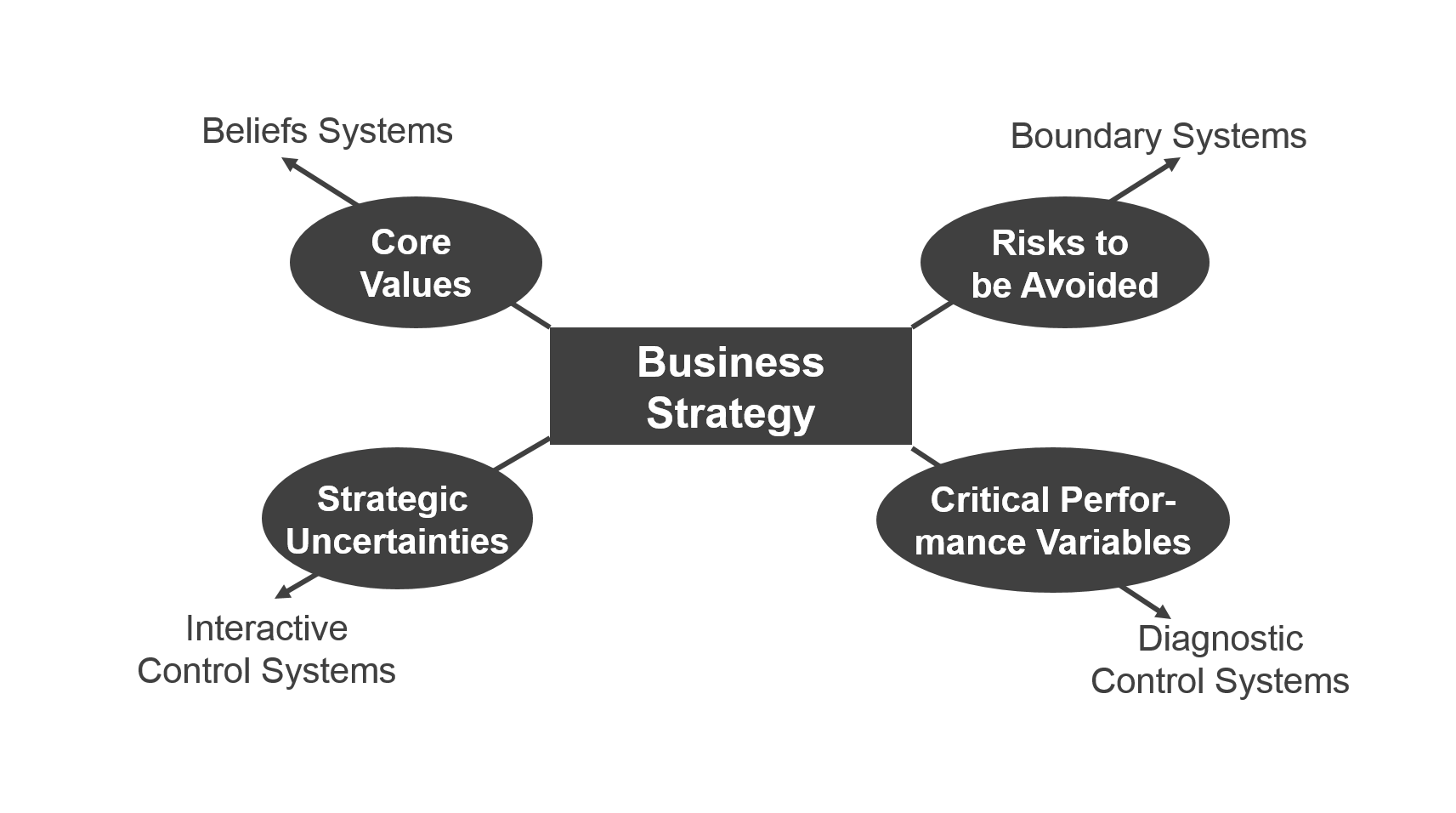
Als een management control systeem passend is ontworpen, beïnvloedt het management control systeem het gedrag van de medewerkers, en is de kans groter dat organisatiedoelen worden behaald (Merchant & Van der Stede, 2012). Voor het ontwerp van het management control systeem stellen Merchant en Van der Stede (2012) dat kennis van de organisatiedoelen het belangrijkst is. Deze doelen hoeven niet kwantitatief en/ of financieel te zijn, ook kwalitatieve doelen of niet financiële doelen zijn van toepassing, zolang de organisatie maar goed geïnformeerd is over de organisatiedoelen.

Na het bepalen van de (strategische) doelen bepaalt de organisatie hoe middelen effectief moeten worden ingezet, om de doelen te bereiken. Volgens Merchant en van der Stede (2012) worden veel strategieën op systematische wijze vormgegeven, als geplande strategie. Voor het vormgeven van het management control systeem is het voor het succesvol uitvoeren van de strategie van groot belang dat de strategie specifiek en gedetailleerd is uitgewerkt.

### 2.1.3 Simons’ Levers of control

In deze paragraaf wordt het management control systeem van Simons beschreven.

Volgens Simons (1995) is management control meer dan het implementeren van de (intented) strategie. Het is het beheersen van de spanning tussen creatieve innovatie en het bereiken van voorspelbare doelen, zodat beide worden getransformeerd tot winstgevende groei. Het management control systeem van Simons is een op informatie gebaseerd systeem wat managers informatie verschaft die managers kunnen gebruiken om medewerkers te sturen hun zoekgedrag naar nieuwe kansen, om doelen en plannen te communiceren en om prestaties te monitoren, om geïnformeerd te blijven en om anderen te informeren over nieuwe ontwikkelingen (Simons, 1995). In tegenstelling tot de theorie van Anthony (2007), waarbij na nadruk ligt op de feedback-regelkring, en het bijsturen van afwijkingen ten opzichte van de geplande strategie stelt Simons (1995) dat een strategie zowel ‘intented’, gepland, als ‘emergent’, spontaan optredend, kan zijn en dat de doelen, naar aanleiding van een veranderde strategie, indien nodig kunnen worden herzien. Door de organisatiedoelen niet alleen als statisch gegeven (als plan) te benaderen maar ook als actiepatroon, concurrentiepositie en als een overkoepelend perspectief, waarbij de verschillende benaderingen van strategie worden beheerst door een andere ‘lever’. De vier ‘levers’ of hefbomen, diagnostic-, beliefs-, boundary- en interactive control systemen zijn tegengestelde krachten die in balans moeten zijn om een strategie effectief te kunnen implementeren (Simons, 1995).



*Figuur 3, Levers of control framework* (Simons, 1995)*.*

Simons (1995) stelt dat er twee control ‘levers’ zijn, die sturing geven aan het zoekgedrag van de medewerkers, de beliefs- en boundary systemen. Beide zijn een vorm van formele control-systemen, waarbij het beliefs-system het positieve is, dat de zoektocht naar kansen motiveert en dat boundary systemen het gedrag van de medewerkers in de zoektocht naar kansen beperkingen oplegt.

*Beliefs-systemen, kernwaarden*

Beliefs-systemen zijn de formele instrumenten die de organisatie inzet voor het uitdragen van de voor de organisatie belangrijkste kernwaarden, de missie en de visie. Zij creëren normen en idealen (Simons, 1995). Volgens Simons (1995) is het belangrijkste doel van het beliefs-systeem het inspireren en het sturen van de ongelimiteerde zoektocht naar innovatie en creativiteit, zodat er nieuwe strategische initiatieven kunnen ontstaan. Het beliefs-systeem functioneert als kompas wanneer er zich problemen voordoen, en het motiveert individuele medewerkers in hun zoektocht naar nieuwe kansen om waarde te creëren. Het is van belang dat het belief systeem alle werknemers binnen de organisatie aanspreekt. Elke medewerker binnen de organisatie moet zich kunnen identificeren met de missie, visie en kernwaarden zodat zij zich bewust zijn van de bijdrage die zij leveren aan de doelstellingen en de strategie van de organisatie. ‘Naarmate de mogelijkheid groeit voor een organisatie om adequaat in de spelen op kansen dan wordt het creëren en communiceren van het formele beliefs-systeem belangrijker. ‘Managers zullen proberen de waarden en het onderscheidend vermogen van de organisatie te benadrukken’ (Simons, 1995 p.37). ‘Missiestatements, credo’s en statements of purpose mogen worden gezien als onderdeel van een systeem wanneer ze formeel worden toepast, op informatie gebaseerd zijn en als ze bewust door managers worden toegepast om gedrag te beïnvloeden’ (Simons, 1995, p 36).

*Boundary-systemen, te vermijden risico’s*

In tegenstelling tot de beliefs-systemen die innovatie stimuleren stellen boundary-systemen grenzen aan het zoeken naar nieuwe kansen en mogelijkheden; zij zijn elkaars tegenhanger. Formele boundary-systemen stellen twee soorten grenzen: 1) Business conduct boundaries, voorgeschreven gedragsregels voor de medewerkers, gebaseerd op wet- en regelgeving, de beliefs-systemen van de organisatie en door richtlijnen vanuit vakorganisaties en 2) grenzen aan de zoektocht, in lijn met specifieke organisatie strategieën, om risico’s te beperken. Simons (1995) stelt dat business conduct boundaries doorgaans ontstaan naar aanleiding van een incident of crisis en dat strategic boundaries ontstaan wanneer er experimentele strategieën hebben gefaald en er (financiële) middelen verloren zijn gegaan. Het hogere management creëert (gedrags)normen wanneer er sprake is van hoge mate van onzekerheid in de omgeving van de organisatie of wanneer er sprake is van low internal trust (Simons, 1995, p.43). Voorbeelden van formele boundary systemen zijn gedragscodes, het faciliteren van trainingen voor de medewerkers en het opstellen van richtlijnen ten behoeve van de afdeling inkoop.

De beliefs- en boundary systemen vormen samen het strategische domein waarin een organisatie opereert. Samen vormen deze systemen de cultuur van organisatie (Simons, 1995).

*Diagnostic-systemen, kritieke prestatie variabelen*

Diagnostic-systemen zijn de basis van de traditionele management controls; het zijn formele feedback systemen die zijn ontworpen om de output van een proces te meten en bij afwijkingen ten opzichte van de doelstelling, te corrigeren (Simons, 1995). Het diagnostic-systeem heeft drie kenmerken: 1) de output is meetbaar, 2) er is een norm waarmee de output kan worden vergeleken en 3) het resultaat kan worden beïnvloed (Simons, 1995). De organisatiedoelen en de gewenste normen die zijn vastgelegd in formele strategieën worden gemonitord middels diagnostic-systemen en zijn daarom van groot belang bij het implementeren van ‘intented’ strategieën. Diagnostic control systemen stellen een organisatie in staat om doelen te bereiken zonder dat constant toezicht nodig is en stelt het management in staat om te selectief te sturen (Simons, 1995). Door ‘management by exception’ toe te passen wordt het management in staat gesteld hun aandacht en tijd anders aan te wenden.

Simons (1995) stelt dat diagnostic control systems onmisbaar zijn bij het uitvoeren van de geplande strategie. Volgens Claes (2008) dienen diagnostic controls om medewerkers te motiveren en te belonen en om prestaties te monitoren. Wagensveld (2016) stelt dat door in overleg met de medewerkers de doelstellingen vast te stellen, betrokkenheid kan worden gecreëerd wat bijdraagt aan de motivatie van de medewerker om de doelen te behalen. Dit benadrukt het belang van communicatie tussen managers en medewerkers.

*Interactive-systemen, strategische onzekerheden*

Interactive control focust zich op strategische onzekerheden en stelt de organisatie in staat de strategie te aan te passen (Simons, 1995). Een interactive systeem is geen apart control systeem; veel vormen van control kunnen interactief gebruikt worden door het management (Simons, 1995). Claes (2008) stelt dat de primaire rol van management control is gelegen in het implementeren van de strategie, maar dat een interactive control systeem organisaties in een snel veranderende, dynamische omgeving, van informatie kan voorzien en om over nieuwe strategieën na te denken; de belangrijkste doelstelling van interactive control is dus om de ontwikkeling van de lerende organisatie te faciliteren. Interactive control systemen worden, behalve als beheerssysteem, dus ook gebruikt als strategieontwikkelingsinstrument om informatie die bottom-up de organisatie binnenkomt te interpreteren. Interactive control systemen creëren ruimte voor discussie en dialoog tussen leidinggevende en ondergeschikte, dragen bij aan het vergroten van de betrokkenheid en toewijding, en stimuleren initiatieven die kunnen leiden tot strategische vernieuwing (Wagensveld, 2016).

Alle interactieve control systemen hebben vier kenmerken: 1) informatie gegenereerd door een systeem is belangrijk en wordt structureel geagendeerd en besproken door het hogere management, 2) het interactieve control systeem vereist met regelmaat aandacht van de verantwoordelijken, 3) de data worden geïnterpreteerd en besproken in face-to-face vergaderingen met leidinggevenden, ondergeschikten en collega’s en 4) het systeem is aanjager van de discussie over de data, aannames gebaseerd op de data en actieplannen die zijn geformuleerd (Simons, 1995).

Er zijn vijf voorwaarden waar een interactief control systeem aan moet voldoen: 1) het herijken van doelen en aanpassen van verwachtingen gebaseerd op nieuwe informatie, 2) de informatie moet makkelijk te begrijpen zijn, 3) het control system moet op verschillende niveaus in de organisatie gebruikt worden, 4) het moet aanzetten tot het herzien van de actieplannen en 5) het moet informatie verzamelen en genereren die te maken heeft met strategische onzekerheden (Simons, 1995).

Voorbeelden van control systems die interactief worden gebruikt zijn projectmanagement systemen en profit-planning systemen. Ook algemene informatie over de externe omgeving die is vastgelegd in een database (systeem). De database kan informatie bevatten of sociale, politieke en technische ontwikkelingen en kunnen worden samengesteld uit bronnen als wetgeving, wetenschapsliteratuur, vakbladen en jaarverslagen van concurrenten (Simons, 1995, p.109).

“Interactieve control systemen zorgen voor de juiste focus en stimuleren dialoog in de organisatie. Ze zijn van invloed op de agenda, interne discussies en stimuleren het verzamelen van informatie buiten de reguliere kanalen (Simons, 1995, p.96). De systemen tezamen zorgen voor motivatie van de medewerkers, het meten van de prestaties en stimuleren leren en zorgen dat doelen op een efficiënte manier worden behaald, dat de organisatie zich kan aanpassen aan de omgeving en winstgevende groei (Simons, 1995, p.136).

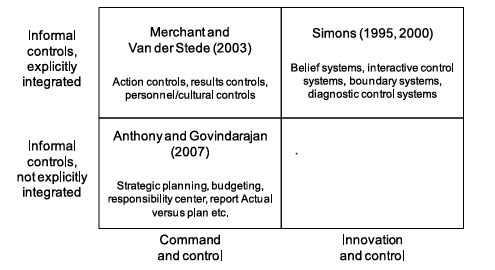
De vier levers werken niet onafhankelijk van elkaar. De kernwaarden (beliefs-systemen) zijn van invloed op de wijze waarop diagnostic-, boundary- en interactieve systemen worden vormgegeven. Daarnaast stelt Simons (1995) dat de grootte van de organisatie van invloed is op vormgeving van management control systemen. De behoefte aan formele diagnostic en beliefs- en boundary systemen wordt groter als de mogelijkheid om dagelijks (informeel) face tot face te communiceren kleiner wordt. In een kleinere organisatie is management vaak beter zichtbaar dan in een grote organisatie.

De control systemen zijn geen vast gegeven; zij veranderen mee als de behoefte aan informatie en controlemechanismen veranderd. “They evolve to meet the information and control needs of individual managers and their organizations” (Simons, 1995, p.127). Management control systemen zijn dus vormgegeven in een bepaalde context. Als de context veranderd, dan veranderen ook control systemen.

### 2.1.4 Beantwoording deelvraag 1

*“Wat is er vanuit de literatuur en vooronderzoek bekend over de verschillende management control systemen, en het vormgeven hiervan?”*

Management control systemen zijn instrumenten om strategieën te implementeren. En omdat strategieën verschillen tussen organisaties, moet het management control systeem zich aanpassen aan de strategie (Anthony & Govindarajan, 2007). Er is geen standaard management control systeem. Verschillen in de management control systemen zijn de wijze waarop strategieën worden gevormd, de wijze waarop wordt omgegaan met veranderende omstandigheden die invloed zijn op de gestelde doelen en strategieën, en het toepassen van soft controls. In de theorie van Anthony en Govindarajan (2007) en de theorie Merchant en Van der Stede (2012) worden de doelen als vast gegeven beschouwd (Koekoek & Corbey, 2017). Deze benadering gaat dus uit van het stellen van doelen, het vormen van een strategie om de doelen te bereiken en bijsturen aan de hand van prestatie indicatoren zodat de organisatie op koers blijft om de doelen te bereiken. In tegenstelling tot de theorie van Anthony en Govindarajan (2007) en de theorie Merchant en Van der Stede (2012) stelt Simons (1995) dat er zich omstandigheden kunnen voordoen waardoor de strategie van de organisatie moet worden aangepast. Het interactief gebruiken van controls stelt de organisatie in staat om strategische onzekerheden te signaleren, te innoveren en indien nodig de strategie aan te passen. Daarnaast is er zowel in de theorie van Merchant en Van der Stede (2012) als in de theorie van Simons (1995) aandacht voor soft controls. Belief systems en cultural controls worden specifiek benoemd. Voorbeelden hiervan zijn kernwaarden, gedragsnormen en tradities.



Figuur 4. Visuele weergave overeenkomsten en verschillen MCS (Strauss en Zecher, 2013).

Ook in de wijze waarop strategieën ontstaan zijn er verschillen tussen de management control systemen. In de theorie van Anthony & Govindarajan (2007) is het een lineair proces waarin eerst organisatiedoelstellingen en vervolgens de strategie worden bepaald om deze doelen te behalen. Vervolgens wordt het management control systeem vormgegeven. In de theorieën van Merchant en Van der Stede (2012) en Simons (1995) kan een strategie zowel gepland (intented) aan de hand van doelen als (emergent) spontaan ontstaan.

Waar in de theorieën van Anthony & Govindarajan (2007) en Merchant & Van der Stede (2013) de nadruk meer wordt gelegd op het stellen van de doelen, het bepalen van de strategie en het bijsturen op afwijkingen ten opzichte van de gestelde norm, is een management control systeem in de theorie van Simons (1995), door de toepassing van interactieve controls, een onderdeel van het proces van strategievorming.

## 2.2 Meervoudige waardecreatie en strategie

In deze paragraaf staat de volgende deelvragen centraal: “Wat wordt er in de literatuur verstaan onder meervoudige waardecreatie?” en “Wat is er vanuit literatuur en vooronderzoek bekend over het implementeren strategieën, gericht op meervoudige waardecreatie?” Eerst wordt ingegaan op het begrip meervoudige waardecreatie en vervolgens wordt er beschreven wat er in literatuur beschreven is over strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie.

### 2.2.1 Beantwoording deelvraag 2

*“Wat wordt er in de literatuur verstaan onder meervoudige waardecreatie?”*

*Meervoudige waardecreatie*

Waarden zijn lastig te vergelijken (Jonker, 2015). Sommige waarde(n) zijn tastbaar terwijl andere waarden juist niet tastbaar zijn. Er zijn waarden in economische zin, maar ook in sociale en ecologische zin. Ook hangt de waarde van het één vaak af van de waarde van het andere. En wat voor de één van waarde is, kan voor de ander een andere waarde vertegenwoordigen. Ook in verschillende culturen is er verschil in opvatting over wat van waarde is. En is wat vandaag van waarde is, in de toekomst ook nog van waarde? Wat van waarde is, is dus persoons-, geografisch-, cultuur- en tijdsgebonden (Jonker, 2015). Bedrijven kunnen de verschillende soorten waarden creëren door goed maatschappelijk beleid en goede relaties met haar stakeholders (Jonker, 2019). Om deze waarden op lange termijn te waarborgen is het van belang dat dit op een duurzame wijze gebeurt.

Een veel geciteerde definitie over duurzaamheid is die van de Commissie Brundtland: “Duurzame ontwikkeling is een ontwikkeling die voorziet in de behoeften van de huidige generatie, zonder de behoeften van toekomstige generaties, zowel hier als in andere delen van de wereld, in gevaar te brengen” (World Commission on Environment and development, 1987). Ook de 3P’s van people, planet en profit worden vaak aangehaald als het gaat over duurzaamheid (Jonker, 2015). Volgens deze definities gaat duurzaam(heid) dus over de behoefte, en over de balans tussen sociale-, ecologische- en economische belangen, in het heden en de toekomst. Een definitie van duurzaamheid met betrekking tot het bedrijfsleven luidt: “Duurzame waardecreatie (duurzaamheid) is een lange termijnvisie die bedrijven, die zich sociaal verantwoordelijk gedragen, karakteriseert, en die verwijst naar een concept van verantwoordelijkheid, inclusief economische, sociale en ecologische aspecten” (Salvioni & Gennari, 2017). Meervoudige waardecreatie is het gelijktijdig creëren van een set samenhangende sociale, ecologische en financiële waarde(n) (Jonker, 2015).

*Corporate social responsibility*

Er is groeiende maatschappelijke interesse naar de rol van bedrijven, maar ook vanuit de bedrijven zelf, in het duurzaamheidsvraagstuk (Baumgartner, 2013); (Salvioni & Gennari, 2017). Internationaal wordt onderkend dat ondernemerschap een belangrijke rol speelt in economische groei en innovatie, in het verhogen van welvaart en dat het bijdraagt aan oplossingen voor ecologische- en sociale problemen (United Nations, 2018). Bedrijven dragen een maatschappelijke verantwoordelijkheid die internationaal gezien wordt aangeduid als corporate social responsibility, CSR.

Er zijn veel verschillende definities van corporate social responsibility (Dahlsrud, 2006). In de definities is altijd sprake één of meerdere (duurzame) waarden: stakeholderwaarde, sociale waarde, economische waarde of ecologische waarde (Dahlsrud, 2006). Deze waarden komen terug in de definitie van de Commission of the European Communities: *CSR is een concept waarbij bedrijven op vrijwillige basis, sociale en natuurlijke waarden integreren in de bedrijfsvoering, en in de interactie met de stakeholders* (Dahlsrud, 2006). De expliciete definiëring van ‘vrijwillige basis’ overstijgt de conservatieve benadering van enkel de maatschappelijke verantwoordelijkheid van bedrijven. Ook de vraag hoe bedrijven actief kunnen bijdragen aan duurzame ontwikkeling, door zowel te kijken naar de verantwoordelijkheid als naar kansen, is van groot belang, en kan bijdragen aan waardecreatie (Baumgartner, 2013). Duurzaam ondernemen biedt commerciële kansen, het verbetert de reputatie van de organisatie, het motiveert medewerkers, het kan bijdragen aan het verhogen van productiviteit en het kan helpen risico’s te beheersen (Salvioni & Gennari, 2017). De mate waarin bedrijven in staat zijn om CSR te implementeren in de strategie, en de mate waarin zij in staat zijn om een relatie met belangrijke stakeholders te creëren en te onderhouden, is van groot belang voor het creëren van duurzame waarde(n) (Salvioni & Gennari, 2017).

*Strategie, gericht op meervoudige waardecreatie*

Het actief bijdragen aan het ontwikkelen van meervoudige waardecreatie vraagt om gerichte strategieën. Maar het implementeren van strategieën die zich richten op duurzaamheid gaat gepaard met strategische onzekerheden, omdat er zich naast nieuwe kansen maar ook risico’s kunnen voordoen (Arjalies & Mundy, 2013). Bij strategieën die zich richten op duurzaamheid moeten sociale- en ecologische waarden geïntegreerd zijn in het proces van strategieontwikkeling en moeten ze als samenhangend geheel worden benaderd (Baumgartner 2013; Salvionu & Gennari, 2017). Er kan onderscheid worden gemaakt tussen twee manieren waarop strategieën die zich richten op duurzaamheid tot stand komen: een interne- of een externe impuls (Baumgartner, 2013). Duurzame initiatieven kunnen zowel organisch ontstaan, op lagere niveaus in de organisatie (McElhaney, 2009; Baumgartner, 2013), als vanuit het hogere management of bestuur van de organisatie. Een hoge mate van betrokkenheid bij het bestuur en het hogere management aangaande duurzaamheid en CSR is een belangrijke factor, en is van grote invloed op strategieën en het bepalen van prestatie indicatoren die zich richten op duurzaamheid (Salvioni & Gennari, 2017); zij zijn immers verantwoordelijk voor het bepalen van de strategie. Als het bestuur of hogere management de duurzame waarden heeft geïnternaliseerd, dan kan een cultuur worden gecreëerd waarin duurzame waarden door de organisatie worden gezien als belangrijk middel en competitief voordeel ten opzichte van de concurrentie (Salvioni & Gennari, 2017). Bij een bottom-up initiatief is het van belang dat het hogere management ontvankelijk is voor de duurzame initiatieven die worden aangedragen (Baumgartner, 2013). Een belangrijk aspect om duurzame initiatieven te identificeren is de aanwezigheid van een systeem dat interactie mogelijk maakt tussen de verschillende niveaus van de organisatie (Baumgartner, 2013). Als de initiatieven succesvol zijn dan volgt vaak alsnog, na identificatie van contextuele factoren, een duurzame strategie (Baumgartner, 2013). Externe factoren die kunnen leiden tot duurzame strategieën zijn wet- en regelgeving, technologische ontwikkelingen en sociaal-maatschappelijke druk (Arjalies & Mundy, 2013). Arjalies & Mundy (2013) stellen dat bedrijven, ongeacht de wijze waarop een strategie gericht op duurzaamheid tot stand komt, veranderingen ervaren in de bedrijfsvoering. Door CSR te implementeren in de strategie van de organisatie, wordt CSR een stimulans die de bedrijfsvoering duurzaam kan maken, en die waarde creëert voor de verschillende stakeholders (Salvioni & Gennari, 2017; Ganescu, 2012).

Door veranderingen op maatschappelijk gebied en de groeiende druk betreft hun maatschappelijke verantwoordelijkheid is er veel veranderd in de wijze waarop bedrijven sturen (Arjalies & Mundy, 2013). De nadruk ligt niet meer enkel op het maximaliseren van winst (waarde) maar op het creëren van meervoudige waarde(n) (Willekes & Wagensveld, 2016). Duurzame waardecreatie vraagt dus om een andere strategische benadering (Gond, Grubnic, Herzig, & Moon, 2012), maar er is nog weinig bekend over de rol van management control systemen die zich richten op duurzame strategieën (Arjalies & Mundy, 2013). Traditionele management control systemen zijn ontwikkeld om het gedrag van medewerkers te beïnvloeden, zodat deze in overeenstemming zijn met de economische doelen van de organisatie, veelal aan de hand van economische doelstellingen (Salvioni & Gennari, 2017); (Gond, Grubnic, Herzig, & Moon, 2012). Zij zijn gebaseerd op diagnostische controls en richten zich op traditionele (financiële) prestatie indicatoren (Willekes & Wagensveld, 2016), en de financiële prestaties op de korte termijn (Salvioni & Gennari, 2017). Willekes en Wagensveld (2016) stellen dat deze controls in een innovatieve, snel-veranderende wereld een deel van hun waarde verliezen. Deze traditionele wijze van sturen wordt gezien als beperkt in het balanceren van de verschillende stakeholderbelangen en in het sturen op ecologische en sociale waardecreatie (Salvioni & Gennari, 2017). Om te sturen op niet-financiële waarde moeten organisaties een lange termijnvisie ontwikkelen waarbij rekening wordt gehouden met de verschillende belangen van stakeholders en waarbij er minder nadruk wordt gelegd op korte-termijn financiële resultaten (Salvioni & Gennari, 2017). Het communiceren van een visie op duurzame waardecreatie is van groot belang in het creëren van een cultuur waarin duurzame waardecreatie belangrijk is en waarmee de medewerkers en andere stakeholders zich kunnen identificeren (Laguir, Laguir, & Tchemeni, 2019). Een gedeelde visie op duurzame waardecreatie helpt medewerkers bij het maken van keuzes; het beïnvloedt hun gedrag (Laguir, Laguir, & Tchemeni, 2019). Daarnaast is het van belang dat zij sociale- en ecologische prestatie indicatoren definiëren om inzicht te verkrijgen en transparant te maken, zodat de prestaties in overeenstemming zijn met de belangen van de verschillende stakeholders (Salvioni & Gennari, 2017).

### 2.2.2 Beantwoording deelvraag 3

*“Wat is er vanuit literatuur en vooronderzoek bekend over het implementeren strategieën, gericht op meervoudige waardecreatie?”*

Er is geen ‘one size fits all’ management control systeem dat zich richt op duurzame waardecreatie. CSR wordt vormgegeven in een specifieke context zodat nieuwe strategieën kunnen worden ontwikkeld, zodat die zich richten op duurzame waarden (Dahlsrud, 2006). Omdat strategieën verschillen per organisatie, moet het management control systeem zich aanpassen aan de strategie (Anthony & Govindarajan, 2007). Strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie ontstaan zowel incrementeel als gepland; ze kunnen ontstaan in verschillende niveaus binnen een organisatie of worden gestimuleerd door externe omstandigheden zoals wat maatschappelijke gewenst is of door wet- en regelgeving. Een management control systeem moet zo worden ingericht dat het kan anticiperen en reageren op deze strategische onzekerheden. Het moet faciliteren in het herkennen van kansen en inschatten van risico’s. Daarnaast is het enkel sturen op financiële indicatoren niet voldoende; ook ecologische en sociale prestatie indicatoren moeten worden gedefinieerd en geïmplementeerd, om de belangen van de verschillende stakeholders te behartigen en te bewaken. Ook een gedeelde visie op duurzame waardecreatie is van groot belang. Een heldere visie beïnvloedt het gedrag van de medewerkers en het helpt hen bij het maken van keuzes die in overstemming zijn met de doelen van de organisatie. Het implementeren van een strategie die is gericht op duurzame waardecreatie vereist dus niet alleen sturing op financiële waarde, maar ook op ecologische en sociale waarde.

## 2.3 Best fit

In deze paragraaf staat de volgende deelvraag centraal: “Welk management control systeem wordt, vanuit de theorie, het meest passend geacht voor strategieën gericht op duurzame waardecreatie?”

### 2.3.1 Beantwoording deelvraag 4

Strategieën die zich richten op duurzame waardecreatie ontstaan zowel gepland en ontstaan spontaan, door interne of externe impulsen. Het creëren van niet financiële waarde(n) vraagt om interactie met de verschillende stakeholders, inzicht in de publieke opinie, wet- en regelgeving en technologische ontwikkelingen; deze zijn immers altijd aan verandering onderhevig en daarom ook altijd van invloed op bedrijven. Van bedrijven wordt verlangd dat zij op duurzame wijze acteren en transparant zijn over zijn over de activiteiten die zij ontplooien. Om de strategische onzekerheden te signaleren en hierop te reageren moet een management control systeem hierop zijn ingericht.

De benadering van management control door Anthony is belangrijk geweest voor veel onderzoek naar management control systemen en het beschrijven hiervan. Echter, volgens Claes (2008) werd duidelijk dat het model niet de complexiteit van de praktijk omvatte. Het cybernetische model van Anthony legt de nadruk op het efficiënt produceren door middel van nauwkeurige planning en een strakke beheersing en control. Veelal resulteert dit in een starre en hiërarchische organisatie (Wagensveld, 2016). Het control systeem van Merchant en Van der Stede (2012) legt de nadruk op het beïnvloeden van het gedrag van de medewerkers maar gaat nog steeds uit van bijsturen op afwijkingen ten opzichte van de norm.

Strategieën gericht op meervoudige waardecreatie worden beïnvloed door de veranderingen in de omgeving. Wet- en regelgeving, maatschappelijke druk en technologie ontwikkelen zich en een organisatie moet in staat zijn in te spelen op deze veranderingen. De theorie van Simons (1995) sluit het beste aan bij een snel veranderende, dynamische omgeving. Het innovatieve karakter wat zich uit door het interactief inzetten van control systemen, stelt de organisatie in staat strategische onzekerheden te herkennen, om te anticiperen op veranderende omstandigheden, om de strategie te toetsen en te leren. De strategie is van invloed op met management control systeem, en het systeem is van invloed op de strategie. Simons (1995) dat het management niet alle veranderingen persoonlijk kan bijhouden. Het interactief gebruiken van control systemen stimuleert de discussie en dialoog tussen leidinggevende en ondergeschikte en stelt het management in staat om veranderingen in omgeving te signaleren. Interactive control systemen dragen ook bij aan het vergroten van de betrokkenheid en toewijding, en stimuleren initiatieven die kunnen leiden tot strategische vernieuwing (Wagensveld, 2016).

Ook de aandacht voor ‘soft controls’ in de vorm van beliefs-systemen is van belang voor het sturen op meervoudige waarden. Belief systemen voorzien in de behoefte om de visie op duurzaamheid en de kernwaarden te delen de medewerkers. Door middel van formele documenten als missiestatements kan worden bijgedragen aan de behoefte van medewerkers om zich te identificeren met de kernwaarden van de organisatie. Beliefs-systemen stimuleren zoekgedrag van medewerkers naar nieuwe kansen en innovatie.

In de vorm van boundary systemen kan het (zoek)gedrag van de medewerkers worden gestuurd en kunnen kaders worden gesteld om risico’s, zoals reputatieschade of het verspillen van middelen, te vermijden. Met gedragscodes, procedures en risicoanalyses wordt in samenspel met de beliefs-systemen het strategische domein vormgegeven. Diagnostische systemen kunnen inzicht bieden in de prestaties ten opzichte van de duurzame doelen van de organisatie en stelt de organisatie in staat bij te sturen. Ook voorzien zij in motivatie voor de medewerkers en stellen het management in staat ‘by exception’ te sturen.

Gebaseerd op de vier Levers of control van Robert Simons (1995) is onderstaand conceptueel model opgesteld; de vier levers zijn hierin exact opgenomen. Aan de hand van het conceptueel model wordt onderzocht hoe het raamwerk van Simons (1995) is vormgeven in de praktijk, zodat het zich richt op meervoudige waardecreatie.

## 2.4 Conceptueel model, gebaseerd op de Levers of control

Diagnostische control-systemen

Boundary-systemen

Beliefs-systemen

Management control-systeem, gericht op meervoudige waardecreatie.

Interactieve control-systemen

Figuur 5. Conceptueel model, gebaseerd op de Levers of Control van Robert Simons (1995).

Bovenstaand conceptueel model is gebaseerd op de vier verschillende control systemen die zijn gedefinieerd door Robert Simons (1995) in het raamwerk De Levers of Control. Aan de hand van het conceptueel model wordt een exploratief onderzoek uitgevoerd door middel van semigestructureerde interviews met medewerkers van toonaangevende bedrijven op het gebied van meervoudige waardecreatie. De verzamelde informatie leidt tot een analyse van de management control systemen van deze toonaangevende bedrijven.

# 3 Methode van onderzoek

In dit hoofdstuk wordt de wijze van onderzoek doen beschreven.

## 3.1 Deskresearch

Het eerste gedeelte van dit onderzoek (het theoretisch kader) bestond uit deskresearch en literatuuronderzoek waarin literatuur over management control systemen, over duurzame waardecreatie en eerdere onderzoeken naar management control systemen die zich richten op duurzame waardecreatie, werd bestudeerd. Gebaseerd op de resultaten van het theoretisch onderzoek zijn de theoretische deelvragen beantwoord.

## 3.2 Kwalitatief onderzoek

Het empirische deel van dit onderzoek bestond uit drie casestudies en was exploratief van aard. Middels semigestructureerde expertinterviews met directies, duurzaamheidsmedewerkers en medewerkers van finance and control is inzichtelijk gemaakt op welke wijze de levers of control (1995) worden toegepast Er is gekozen voor deze vorm van interviewen omdat het onderwerp en de belangrijkste vragen al vastliggen; er is bekend welke vragen beantwoord moeten worden om de onderzoeksvragen te beantwoorden (Baarda, et al., 2013), maar eventuele vervolgvragen lagen niet vast.

In het onderzoek zijn medewerkers van drie bedrijven geïnterviewd. De grootte van onderzoeksgroep is gebaseerd op de grote hoeveelheid data die voortkomt uit de interviews die zijn getranscribeerd en geanalyseerd. Gezien het holistische karakter van het onderzoek, bestaat de kans dat bij een te groot aantal casussen het overzicht wordt verloren. Alleen bij één of enkele casussen kan het overzicht worden behouden (Baarda, et al., 2013).

Voor de selectie van de onderzoeksgroep is gekozen voor een gerichte, beredeneerde steekproef; er is gericht gezocht naar waarnemingseenheden. Door te selecteren op typerende gevallen is er een goede afspiegeling verkregen van de situatie (Baarda, et al., 2013).

Het belangrijkste criterium dat is gehanteerd is dat er actieve sturing plaatsvindt op duurzaamheid. Dit werd verondersteld als aan één van de onderstaande criteria wordt voldaan.

* De aanwezigheid van een ‘sustainability manager’.
* Het integrated report, waaruit blijkt dat duurzaamheid een belangrijke rol speelt in de strategie van het bedrijf.

Naast bovenstaande criteria die zijn vastgesteld in eerder onderzoek (Arjalies & Mundy, 2013) zijn een hoge notering op duurzaamheidsranking en het winnen van duurzaamheidsprijzen als criteria gehanteerd.

## 3.3 Analyse van de resultaten

De verzamelde gegevens zijn geanalyseerd met ATLAS.ti, een softwareprogramma voor het analyseren van kwalitatieve data. In het analyseproces zijn verschillende fasen te onderscheiden (Baarda, et al., 2013): de exploratiefase, een brede verkenning waarbij wordt gekeken naar relevante aspecten die vervolgens worden gecodeerd. De specificatiefase, het ordenen en categoriseren van de codes uit van exploratiefase. En de reductiefase, het leggen van verbanden tussen de categorieën uit de specificatiefase.

De exploratiefase, het open coderen, resulteerde in 404 codes. (De lijst met codes is ter verantwoording opgenomen als bijlage.) Aan de hand van vier dezelfde interviews is het open coderen door […..] en Ruben Clements onafhankelijk van elkaar uitgevoerd. De resultaten zijn vervolgens met elkaar vergeleken om de gegevens die gebruikt zijn tijdens dit onderzoek te valideren. Vervolgens zijn de codes gecategoriseerd en toegewezen aan nieuwe groepscodes in de specificatiefase of ook wel het axiaal coderen. Dit heeft geresulteerd in 27 categorieën. (De lijst met categorieën is ter verantwoording opgenomen als bijlage.) Vervolgens zijn de codes uit de categorieën toegewezen aan de vier control systemen, gebaseerd op de theorie. De term fasen duidt op een lineair proces. In de praktijk is gebleken dat de fasen, met name de specificatie- en de reductiefase veelal door elkaar liepen. Nieuwe codes zijn aangemaakt, anderen, waarvan de inhoud overeenkwam, zijn samengevoegd tot nieuwe codes. Uiteindelijk zijn 113 codes relevant gebleken; deze codes zijn gebruikt voor verdere analyse en verklaring.

De resultaten van het empirisch onderzoek zijn vervolgens geanalyseerd, waarna de empirische deelvragen zijn beantwoord. Aansluitend zijn resultaten van zowel de deskresearch en het literatuuronderzoek als de fieldresearch geanalyseerd, waarna de analytische deelvragen zijn beantwoord.

## 3.4 Validiteit en betrouwbaarheid

Per bedrijf zijn minimaal twee medewerkers geïnterviewd. Aanvullend zijn de jaarverslagen, andere publicaties en websites etc. bestudeerd om via triangulatie de betrouwbaarheid te waarborgen.

Daarnaast zijn er aanvullende maatregelen om de validiteit en betrouwbaarheid van dit onderzoek te waarborgen. Tijdens het coderingsproces is er gebruik gemaakt van coderingssoftware. Het gebruik van software stelt de onderzoeker in staat systematisch en controleerbaar te werken (Baarda, 2013). Alle interviews zijn afgenomen middels vooraf opgestelde vragenlijsten. De interviews zijn opgenomen en vervolgens getranscribeerd. Aansluitend zijn de transcripties gecontroleerd.

De resultaten van de analyse zijn gecontroleerd en gevalideerd door middel van peer debriefing. De peer-review is uitgevoerd door […..], docent aan de Haagse Hogeschool en promovendus aan de Radboud Universiteit. De peer debriefing is uitgevoerd op twee momenten tijdens het coderingsproces. Vier interviews zijn onafhankelijk van elkaar gecodeerd en vervolgens met elkaar vergeleken. De laatste peer-review heeft plaatsgevonden na de specificatiefase en de hierop gebaseerde analyse.

## 3.5 Wijzigingen ten opzichte van het plan van aanpak

De hoofdvraag is aangepast en verruimd zodat deze beter aansluit bij de doelstelling van het onderzoek, namelijk het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop management control systemen van toonaangevende bedrijven op het gebied van duurzaamheid zijn vormgegeven.

De empirische deelvragen zijn aangepast zodat deze beter aansluiten bij de bevindingen uit het theoretisch onderzoek.

De adviserende deelvraag is aangepast zodat deze beter aansluit bij de bevindingen van het empirisch onderzoek.

# 4 Onderzoeksresultaten

In dit hoofdstuk worden de resultaten van het empirisch onderzoek beschreven. Achtereenvolgens wordt beschreven op welke wijze de beliefs-, boundary-, diagnostic- en interactive control systemen van toonaangevende bedrijven op het gebied van meervoudige waardecreatie in de praktijk zijn vormgegeven. Hiermee wordt deelvraag 5 beantwoord. Deelvraag 5 luidt: *“Op welke wijze is het uit de theorie meest passend geachte management control systeem in de praktijk vormgeven, zodat het zich richt op meervoudige waardecreatie?”*

## 4.1 Beliefs-systemen

De organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek gebruiken beliefs-systemen om te sturen op meervoudige waardecreatie. Het communiceren van de missie, de doelstellingen en de kernwaarden draagt bij aan het afstemmen van de organisatiedoelen en het gedrag van de medewerkers. Via verschillende kanalen worden de voor de organisatie belangrijkste waarden door het hogere management met de medewerkers gedeeld, maar ook tussen de medewerkers onderling.

De waarden zijn vastgelegd in formele documenten zoals missiestatements, in specifieke bedrijfsprogramma’s gericht op het duurzame waardecreatie en het HR-beleid van de organisaties. Ook in de jaarverslagen van de organisaties worden de duurzame waarden uitgebreid toegelicht. Er worden bijeenkomsten, workshops en trainingen georganiseerd voor- en door de leidinggevenden, waarin de strategie gericht meervoudige waarden wordt besproken.

De duurzame waarden worden door het management op formele en informele wijze naar de medewerkers gecommuniceerd.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Als dadelijk […..] (CEO, red.) de nieuwe duurzaamheidsstrategie heeft afgetekend, of eigenlijk het hele nieuwe duurzaamheidsprogramma heeft afgetekend. Dan gaan we verschillende workshops doen met het leadership team. Dat gaat dan wel top-down de organisatie in; […] heel vaak wordt management getraind [in duurzaamheid, red.] en die worden dan wel geacht om dit in hun teams uit te rollen en dat werkt eigenlijk best wel goed.”*

Strategie adviseur, bedrijf C: *Jaarlijks doen wij een analyse van onze strategie. En dan kijken we naar de wereld om ons heen en onze eigen kleine intern wereldje helemaal bekijken. Oh, wat verandert daar nu? En wat heeft dat voor impact op de strategie? Dit wordt ook altijd gedeeld met de werknemers. Dan gaan wij naar alle afdelingen toe, wij organiseren een aantal bijeenkomsten dus zo communiceren met de medewerkers en één keer per jaar gaat over het algemeen het management, ook op een rondje langs, zoals dat heet, waar zij op hoofdlijnen vertellen waar het bedrijf voor staat, en dan zijn ze dan ook gewoon heel duidelijk in geweest van dit is de koers die wij nu ook gaan varen.*

Bovenstaande quotes laten zien dat er sprake is van formele, top-down communicatie over de strategieën en programma’s gericht op meervoudige waardecreatie. De communicatie van de programma’s en strategieën is gereguleerd door het management en vindt plaats tijdens formele bijeenkomsten.

Ook worden de kernwaarden op informele wijze gedeeld met de medewerkers. Kernwaarden in de vorm van alliteraties vormen een belangrijk onderdeel van de communicatie naar de medewerkers en komen terug in lunchbijeenkomsten en in evaluatiegesprekken met de medewerkers. Tijdens de evaluatiegesprekken worden de persoonlijk ontwikkelingsdoelen door de medewerkers zelf, en door andere leden van de zelfsturende teams beoordeeld. De kernwaarden worden expliciet benadrukt en op formele en informele wijze gecommuniceerd.

HR manager, bedrijf B: *“Terwijl als je mensen heel simpelweg uitlegt als we het hebben over dream, dance, deliver, dan zeg ik begin bij dream. Als je jezelf kent, dus je weet wat je zelf waard bent of wat je competenties zijn maar ook je karaktereigenschappen, je kunt zelfkritisch naar jezelf kijken. Dus als je jezelf kent, dream, je weet wat je wil, dan kun je beter samenwerken, dance, dan ken je jezelf kan je kritisch naar jezelf kijken dan kan ook beter samenwerken, dat zie je ook in de praktijk. En dan lever je een beter prestatie, deliver.”*

Op structurele basis worden er formele personeelsbijeenkomsten georganiseerd waarin de medewerkers worden geïnformeerd over de financiële en niet financiële prestaties van de organisatie. In kwartaalpresentaties verschaft het hogere management updates over de voor de organisaties belangrijkste prestatie indicatoren.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: “*Ik praat één keer per kwartaal met alle marktorganisaties in de landen wereldwijd, waarin ik de resultaten presenteer. […] Ik probeer eigenlijk ieder podium aan te grijpen intern om ze over de buhne te brengen. Dus we hebben een intern soort, intranet waar een voortgangspagina staat. Als wij onze financiële resultaten publiceren, intern zit ook een linkje naar de sustainability resultaten.”*

Andere communicatiekanalen die worden gebruikt om de duurzame waarden te communiceren zijn de publiek toegankelijke website, het intranet (het interne bedrijfsinternet) en interne groepen op social media. Er worden interactieve sessies georganiseerd waarin de dialoog over duurzame waarden wordt gestimuleerd en waarin medewerkers wordt gevraagd mee te denken over duurzaamheid.

HR-manager, bedrijf B: *“Dat geldt ook bijvoorbeeld voor personeelsbijeenkomsten. Als we dan de doelstellingen […] presenteren in het najaar of halverwege het jaar, even bij elkaar zitten om aan elkaar te melden hoe we ervoor staan. Dan doen we altijd een klein stukje presentatie en daarna hebben mensen de gelegenheid om in groepjes rondom een vraag, want dat sturen we dan wel een beetje, maar rondom een vraag met elkaar te praten en dan daar uit wat ideeën te filteren.”*

Er zijn specifieke programma’s zie zich richten op het verhogen van de betrokkenheid van medewerkers. Er worden challenges georganiseerd waarin medewerkers worden uitgedaagd het gebruik van plastics terug te dringen en afval te verminderen of om met het openbaar vervoer te reizen. Er worden feedbacksessies georganiseerd waarin de medewerkers wordt gevraagd om duurzame initiatieven te ontplooien en zichzelf doelen te stellen op het gebied van en persoonlijke ontwikkeling, die in lijn zijn met de doelen van de organisatie.

Jaarverslag Bedrijf A*: Employee engagement is key to our competitive performance and is integral to our vision, creating a workplace where people belong, have impact and take pride in the company we build together. Engaged employees are emotionally committed to our company. They help us meet our business goals and sustainability commitments, and contribute to a dynamic, high-performance workplace.*

Themadagen zoals Wild Wednesdays en Duurzame donderdagen en het uitnodigen van gastsprekers dienen als bron van inspiratie voor de medewerkers. Er wordt samengewerkt met ambassadeurs en er worden inspiratiebijeenkomsten georganiseerd. Tijdens deze bijeenkomsten worden succesverhalen gedeeld en wordt er over actuele thema’s gediscussieerd met de medewerkers. Naast formele en informele externe prikkels wordt er ook beroep gedaan op intrinsieke motivatie van de medewerkers.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Nee niet officieel maar ik heb wel Sustainability Champions noem ik die. In alle landen, eigenlijk alle marktorganisaties. Bijvoorbeeld eentje voor Eastern Europe, een teampje van Eastern Europe die dat niet officieel in hun titel hebben staan maar, die dan wel daadwerkelijk ieder kwartaal met mij een update call hebben. En zij trekken duurzaamheid in die landen. [….] Vaak zijn dat ook wel mensen die intrinsiek gemotiveerd zijn, om dit te doen. En dat werkt wel.”*

De duurzame waarden van de organisatie worden beinvloed door de stakeholders van de organisaties. Duurzame doelen worden vormgegeven in samenspraak met stakeholders. Ook door voortschrijdend wetenschappelijk inzicht worden doelen toegevoegd of herzien.

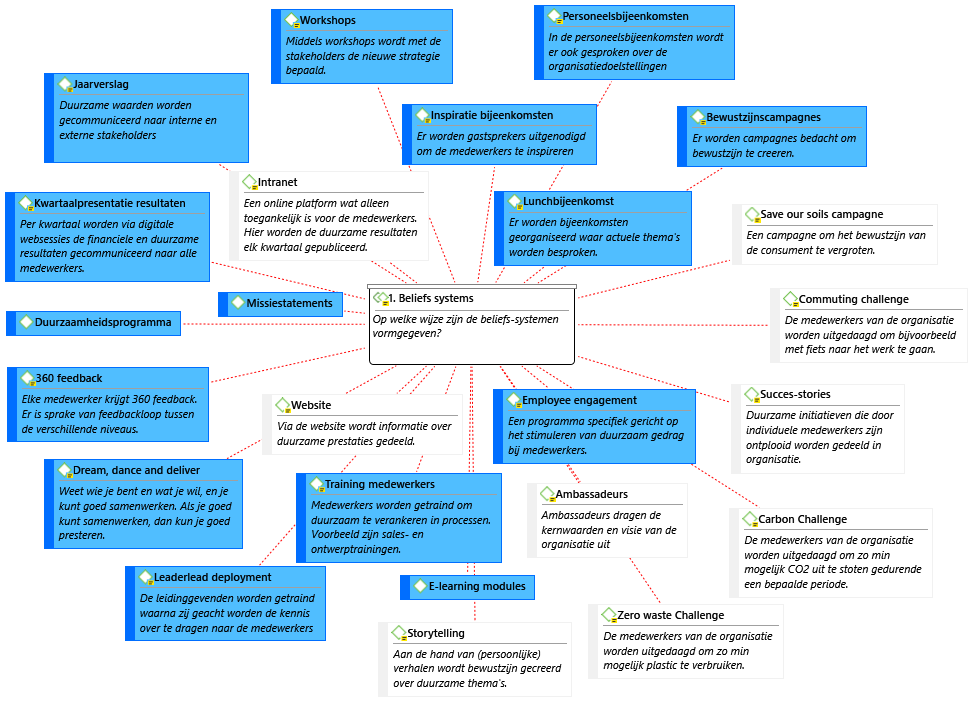
Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Onze stakeholders vertellen ons, wat vinden zijn belangrijk en wat vinden zij, waar jullie [Bedrijf A, red] iets aan kunnen doen”*

### 4.1.1 Beantwoording deelvraag 5a

Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 5a: “Op welke wijze zijn de beliefs-systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?

Beliefs-systemen worden zowel formeel als informeel gebruikt om de kernwaarden van de organisatie te communiceren naar met de medewerkers van de organisaties. De organisaties gebruiken beliefs-systemen zoals missiestatements en credo’s. Zij faciliteren trainingen voor medewerkers en organiseren personeelsbijeenkomsten waarin de duurzame waarden door het management worden gecommuniceerd naar de medewerkers, maar ook tussen medewerkers onderling. Er zijn programma’s die zich specifiek richten op meervoudige waardecreatie en het verhogen van de betrokkenheid van de medewerkers aangaande duurzame waarden. Inspiratiebijeenkomsten met gastsprekers en themadagen waarin de kernwaarden expliciet worden benadrukt dienen als inspiratie voor de medewerkers; zij worden uitgedaagd mee te denken over duurzaamheid. Via formele kanalen worden de prestaties van de duurzaamheidsprogramma’s gedeeld met organisatie. Medewerkers die intrinsiek gemotiveerd zijn worden actief betrokken en gestimuleerd duurzaamheid te promoten binnen de organisaties.

Kernwaarden worden expliciet, zowel via formele als informele kanalen met de medewerkers gedeeld. In de onderstaande afbeelding is de wijze waarop de kernwaarden worden gecommuniceerd visueel weergegeven.



*Figuur 6. Visuele weergave van de beliefs-systemen van de organisaties.*

## 4.2 Boundary systemen

De organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek gebruiken boundary systemen om grenzen te stellen aan het gedrag van de medewerkers en de acties die zij doen, om risico’s te vermijden. De boundary systemen helpen bij het herkennen en verkleinen van risico’s zoals reputatieschade en ze geven richting aan de medewerkers door middel van formele gedragscodes waarin eisen met betrekking tot wat wel, en wat niet wenselijk gedrag is, zijn vastgelegd. In de vorm van meldpunten waar medewerkers gedrags- of integriteitkwesties kunnen melden, zijn er klokkenluiderssystemen georganiseerd om onregelmatigheden te melden en te registreren. Ook worden er analyses uitgevoerd gericht op risico’s. De analyses helpen bij het vaststellen van grenzen ten aanzien van het zoekgedrag.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Dan liggen er een heleboel regels voor ons voor onze eigen workforce, natuurlijk vast. Hoe wij met de Human Rights omgaan, we hebben een human rights policy, hoe wij omgaan met onze integriteit. Dat soort zaken zijn allemaal vastgelegd in de code of conduct, zoals een hotline voor op moment dat je problemen hebt. Sexual harrassment, kun je anoniem melden, dus dat soort dingen allemaal dus. Dat is allemaal top notch. En verder hoe wij met suppliers omgaan, hoe we met klanten omgaan. Dat ligt allemaal vast, dus dat soort gedragscodes, hoe wij sociaal in het leven staan als bedrijf, die liggen allemaal vast. Dat is allemaal formeel gedocumenteerd in policies. Het wordt allemaal geaudit door EY.”*

Jaarverslag, bedrijf C: *Het compliance beleid is verder uitgewerkt in diverse interne documenten, waaronder de Gedragscode, de Meld wat mis is Regeling, Beleidsuitgangspunten omgaan met informatie, de Procedure Onregelmatigheden en het Reglement.*

Er zijn health & safety programma’s om ervoor te zorgen dat de medewerkers een veilige werkplek hebben. Deze programma’s worden uitgevoerd en bewaakt door health & safety managers op de verschillende locaties die naast ongevallenpreventie ook sturen op het beleid ten aanzien van afval en CO2 uitstoot. Zij registreren en rapporteren de informatie aan de manager duurzaamheid en de afdeling HR. Om de gerapporteerde gegevens te valideren en om de kwaliteit van de processen te waarborgen worden er audits uitgevoerd. Door middel van formele vastgelegde procedures is duurzaamheid geborgd in de processen van de organisatie.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“We […] hebben een business process framework waarin alle processen zijn opgeslagen en daarin is natuurlijk ook onze duurzaamheid in opgenomen.[…] Dus we hebben bepaalde richtlijnen bij ontwikkeling van de circulaire economie gedachte mee om moeten gaan. Dus dat proberen we zoveel vast te leggen.”*

Om de gerapporteerde gegevens omtrent de duurzaamheidsprestaties te valideren worden er audits uitgevoerd door gespecialiseerde instanties zoals accountantsbureaus. Audits zijn belangrijk; zij verschaffen de organisaties legitimiteit.

Jaarverslag, bedrijf C: *Om ervoor te zorgen dat we in relevante bedrijfsprocessen rekening houden met het milieu, hebben we ons milieuzorgsysteem ingericht volgens de internationale standaard, de 14001-norm. Elk jaar wordt de werking van ons milieumanagementsysteem in Nederland door een extern auditbureau gecontroleerd.*

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Dit gaat dus volledig tot in invoice level, wij worden geaudit tot het moment dat wij zeggen: voor onze fabriek in het plaatsje Bielsko in Polen is dit wij rapporteren, deze carbon footprint. Ze gaan daar kijken en zeggen: Nou, laat die invoice maar zien. Wat is die energie invoice, hoeveel Kwh staat daar, en welke conversie factoren voor carbon gebruiken je dan? Waar heb je dat vandaan? Staat dat in de literatuur?”*

Organisaties verzorgen trainingen voor de medewerkers. Zo worden zij bewust gemaakt van producteisen omtrent duurzaamheid. In de ontwerpen van de producten wordt rekening gehouden met duurzaamheid. Aan productiematerialen en diensten die worden ingekocht worden eisen gesteld ten aanzien van ecologische en sociale waarden. Er zijn inkooprestricties geformuleerd zodat aangekochte diensten of producten voldoen aan de standaarden vastgelegd in het beleid, gericht op meervoudige waardecreatie.

Strategische boundaries zijn er in de vorm van risicospreiding in de omzet, zodat de onafhankelijkheid en de visie op duurzaamheid geborgd blijft. Potentiële klanten die de relatieve verdeling van de omzet te veel doen kantelen worden geweigerd. Geconfronteerd met overnames wordt er expliciet gevraagd naar de visie gericht op meervoudige waarden. Indien er geen garanties zijn dat duurzame waarden behouden blijven, wordt er niet verder gesproken.

DGA, bedrijf B: *“Weigeren wij omzetaandelen van klanten, van meer dan 4% van onze totale omzet.”*

Naast de formele boundaries die erop gericht zijn het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden en die bepalen wat strategisch ‘off limit’ is voor de organisatie, is er ook sprake van informele boundaries. De beliefs-systemen werken als mechanisme dat grenzen stelt aan het gedrag van medewerkers. Op basis van zelfevaluatie en aan de hand van de kernwaarden wordt het functioneren beoordeeld door de medewerkers zelf, en door de zelfsturende teams, waar zij deel van uitmaken. Door te werken met zelfsturende teams, waarin vanuit verschillende disciplines en niveaus medewerkers vertegenwoordigd zijn, ontstaan er grenzen. Doordat individuele medewerkers verantwoording af leggen over de prestaties en doordat ze voornemens delen over persoonlijke ontwikkeling (in lijn met de doelen en waarden van de organisatie) aan de andere leden van het zelfsturende team, worden er grenzen gesteld. Dit gebeurt in de vorm 360° feedback.

CEO, bedrijf B: *“En daar geef je jezelf een ‘werk in uitvoeringshoedje’ minimaal 3, 1 per D, met een ontwikkelplan voor het komende half jaar. [….] En we werken hier met zelfsturende teams, volgens het Laloux [cultuurmodel, red] beginsel. Waarbij je een soort 360° verantwoording aflegt over jouw voornemens aan de resterende leden van je zelfsturende team.”*

HR manager, bedrijf B: *“We hebben een powernap-room en daar staan vijf bedden in en daar kan je even een powernapje doen […] dat regelt zich vanzelf. Het heeft helemaal geen zin om daar regels over te neer te zetten.”*

Naast boundary systemen die zich richten op medewerkers van de organisatie, zijn er ook boundary systemen gericht op leveranciers van de organisatie. Procedures en gedragscodes worden gebruikt om grenzen te stellen aan het gedrag van individuen buiten de organisatie. Ook worden er audits uitgevoerd bij de leveranciers om aan te tonen dat zij werken conform de gestelde eisen en wet en regelgeving.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“En hebben zelfs een heel team wat zich specialiseert op supplier sustainability, die rapporteren aan procurement [inkoop, red], dus die zitten echt heel dicht bij het vuur en die worden ondersteund door ons. Wat zijn de kerntopics waar jullie je op moeten gaan richten zowel op environment. Dus zij zorgen ervoor dat onze suppliers een lage footprint hebben. Als een goed sociaal moeten suppliers ook voor tekenen. Supplier sustainability Declaration, en wij auditen onze suppliers daar op.”*

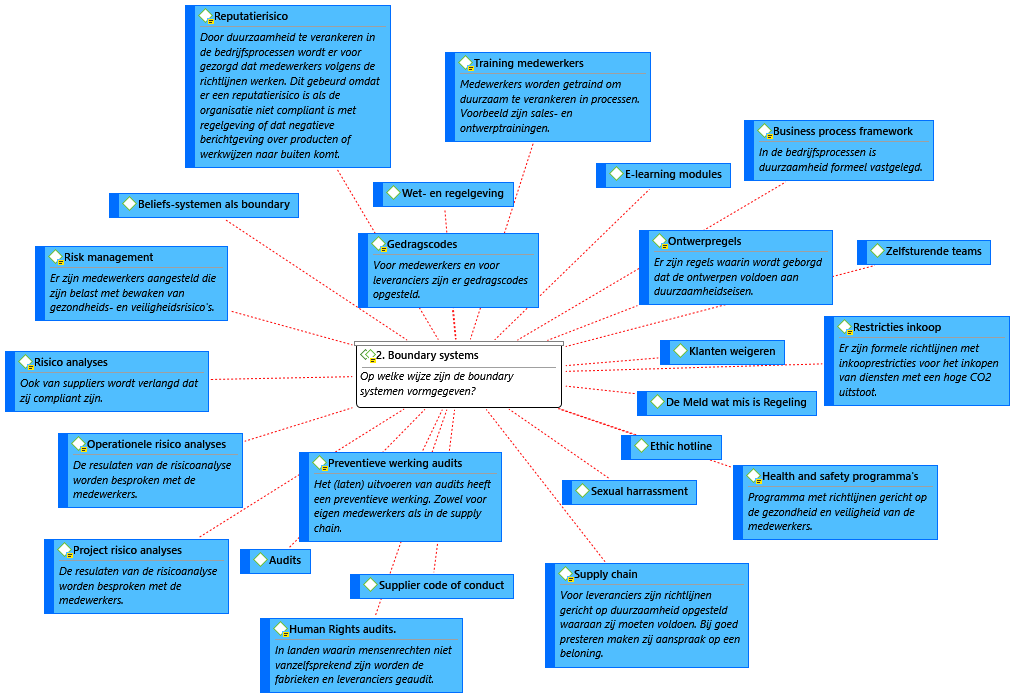
Jaarverslag company C: *Daarnaast verbinden leveranciers zich aan de [Bedrijf B, red.] Supplier Code of Conduct.*Website bedrijf B: *“We doen hier niet zo aan vast voorgeschreven regels. We willen met elkaar de mogelijkheid creëren de kracht van de kernwaarden te ervaren. Dit kunnen en willen we niet opleggen, tenslotte werkt het zo dat morele autoriteit meer mogelijk maakt dan formele autoriteit, enthousiasme meer dan regels en voorbeeld geven meer dan afdwingen.”*

### 4.2.1 Beantwoording deelvraag 5b

Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 5b: Op welke wijze zijn de boundary-systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?

Formele boundary systemen worden actief gebruikt om het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden. Om risico’s te vermijden die kunnen ontstaan naar aanleiding van het gedrag van de medewerkers zijn er inkooprestricties, gedragscodes en procedures opgesteld en worden de medewerkers getraind om hen bewust te maken van producteisen omtrent duurzaamheid. Ook zijn er specifieke programma’s om gezondheid en veiligheid van de medewerkers van de organisatie te bewaken. De boundary systemen zijn zo vormgegeven dat de activiteiten van de organisaties in lijn zijn met wet en regelgeving en dat zij ‘credible’ zijn, geloofwaardig naar buiten, door middel van externe audits om de gegevens en rapportages te valideren. Ook de beliefs-systemen van de organisatie werken als mechanisme wat grenzen stelt aan het gedrag van de medewerkers. Kernwaarden zijn verankerd in de zelfevaluatie en de in de boordeling die wordt gedaan door het zelfsturende team waar elke medewerker onderdeel van is. Deze 360° feedback fungeert als een control mechanisme wat het gedrag van de medewerkers beïnvloed.

Grenzen aan het gedrag van de medewerkers zijn zowel formeel, in de lijn met theorie, als informeel vormgegeven. In de onderstaande afbeelding is de wijze waarop de boundary systemen zijn vormgegeven visueel weergegeven.



*Figuur 7. Visuele weergave van de boundary-systemen van de organisaties.*

## 4.3 Diagnostic systemen

Het meten en rapporteren van prestaties gericht op duurzame waarden is van groot belang in het sturen op meervoudige waardecreatie. Door het meten en rapporteren kan worden bepaald of de organisatie op schema ligt in het behalen van de gestelde doelen. Het meten en rapporteren van prestaties gericht op meervoudige waardecreatie maakt de prestaties zichtbaar en geeft de organisatie de benodigde handvaten om te sturen.

Doelen gericht op meervoudige waardecreatie zijn meestal kwantitatief van aard en gebaseerd op voortschrijdende wetenschappelijke inzichten. Kwalitatieve doelstellingen, zoals persoonlijke ontwikkeling, zijn lastig meetbaar en mede hierdoor komen ze minder vaak voor in strategieën, gericht op meervoudige waardecreatie. Het meten en rapporteren van prestaties gericht op meervoudige waardecreatie is van belang om aan te tonen dat de organisatie overeenkomstig werkt met wet- en regelgeving en met rapportage standaarden gericht op duurzaamheid.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Als je credible wilt zijn, en zeker EY (auditor, red.) gaat dat opvragen. Als je commit, dan moet je voortgang laten zien. Als je niet kunt meten, dan zorg maar dat je het kunt meten. Anders moet je ook niet committen.”*

Organisaties sturen op ecologische en sociale waarden. Ecologische waarden waar organisaties op sturen zijn het terugdringen van emissies door het gebruik alternatieve energiebronnen, door het efficiënter omgaan met energie of door terugdringen van activiteiten, bodemvruchtbaarheid en het verminderen van afval en de wijze waarop afval wordt verwerkt. Sociale waarden waarop wordt gestuurd zijn educatie en het ontwikkelen vaardigheden, veiligheid en het voorzien in living wages (het benodigde inkomen om te voorzien in de basis levensbehoeften). Daarnaast zijn er programma’s die zich richten op het voorkomen van ongevallen en op de gezondheid van de medewerkers. In sommige gevallen is een budget bepaald voor het ontplooien van duurzame initiatieven.

Er vindt op structurele basis overleg plaats met het hogere management over de prestaties op het gebied van duurzaamheid. In kwartaalrapportages, maandelijkse flashreports en performance dashboards worden de prestatie indicatoren gerapporteerd.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Dus 1 keer per kwartaal is onze CEO, gaat met alle functies om de tafel zitten en wil daar voortgang op zien en stuurt aan op. Dus ieder kwartaal rapporteren wij aan de aan board. Rapporteren voortgang en dan kan (CEO, red), ook zeggen dat je hier meer opstuurt. Focus dit, focus dat, en hij tekent daar op af.”*

In de jaarverslagen wordt duurzaamheid toegelicht. De duurzame waarden worden gemeten en gerapporteerd volgens standaarden zoals GRI en aan hand de Sustainable Development Goals. Ook wordt in samenwerking met derden een eigen methode ontwikkelt om inzicht te krijgen en om inzicht te geven, in de kosten van-, en prestaties gericht op duurzame waardecreatie (True Cost accounting).

Duurzaamheidsverslag, bedrijf B: *The formal KPI framework that underlies the Sustainability Flower measures sustainability impacts by nine dimensions: six dimensions for the Planet (Soil, Water, Air, Animals, Plants, Energy) and three dimensions for People (Cultural, Social and Economical life, re-named by [….] as: Freedom, Justice and Solidarity).*

Op structurele basis worden er updates verstuurd over de resultaten, gericht op duurzame waarden. Via performancedasboards worden het management en de medewerkers geïnformeerd over de duurzaamheidsprestaties van de organisatie en de eigen afdeling.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: “*Ik probeer het op zoveel mogelijk manieren, we sturen dashboards uit. Ook richting de technische functies, de operations functies en manufacturering. Iedereen krijgt van ons overzichten, dashboards om maar inzichtelijk te maken over hoe hun eigen duurzaamheid performance is.”*

Naast het communiceren van duurzame resultaten naar het management en de medewerkers van de organisatie worden ook externe stakeholders op structurele basis geinformeerd. Het delen van deze informatie geeft inzicht in de prestaties van de organisaties en van de supply chain. De informatie wordt gedeeld via websites en jaarverslagen.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“We hebben afgelopen vrijdag de cijfers gepubliceerd op onze sustainabilitywebsite alweer de nieuwste updates. En dat doen we dus ieder kwartaal, zetten wij het in ieder geval op de website. Wij delen het met investeerders dus, die zijn ook altijd wel geïnteresseerd. Met de financiële sector, wij zijn natuurlijk toch beursgenoteerd. En wij delen het intern met ons management die dat weer uitdragen, en we delen het met klanten, in tenders, in prospectussen, daar zetten we dat eigenlijk overal in.”*

Diagnostic control systemen ook worden ingezet om de prestaties van de leveranciers te meten; zij spelen een belangrijke rol in het behalen van de doelen, gericht op duurzame waarden. Van de leveranciers wordt verlangd dat zij duurzaam handelen; zij krijgen prestatienormen opgelegd.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Wij zijn wel een van de leidende bedrijven op het gebied van supplier sustainability omdat wij vinden dat je kunt zelf nog zo'n koploper zijn, op het moment dat jij iets uit je supply chain haalt en daar vindt child labour plaats dan. Hoe goed ben je dan? Hoe ben je dan zelf als bedrijf dus het gaat niet alleen om credibility maar dat past niet bij wie wij zijn als bedrijf. Als je een leider in sustainability wil zijn, moet je ook je supply chain op orde hebben. [….[ Ook supply chain heeft daar een incentive op om haar CO2 footprint naar beneden te krijgen. Wij proberen op zoveel mogelijk plekken, proberen wij duurzaamheid te verankeren.”*

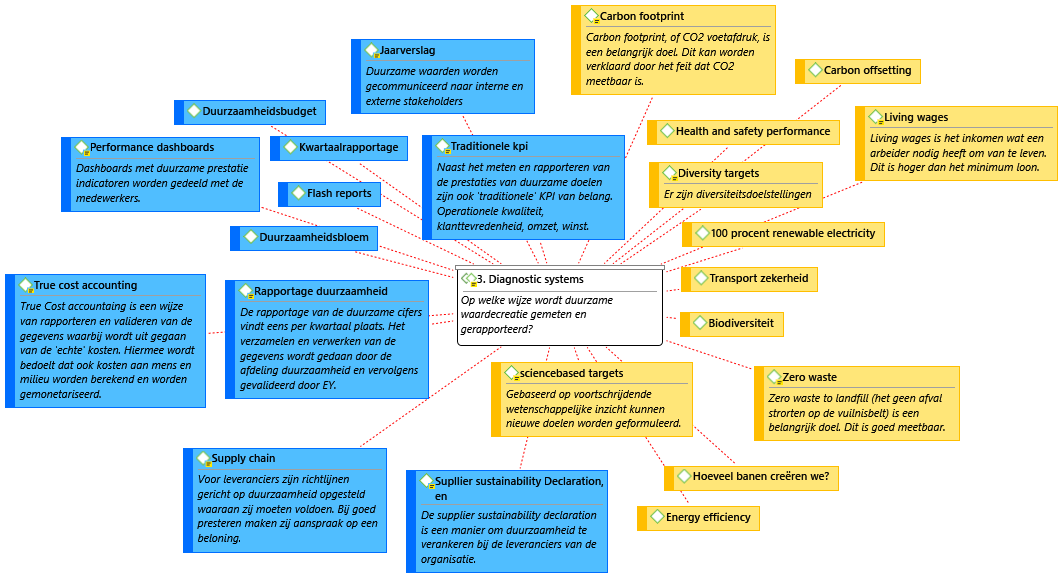
### 4.3.1 Beantwoording deelvraag 5c

Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 5c: Op welke wijze zijn de diagnostic control systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?

Diagnostic control systemen spelen een belangrijke rol in het sturen op meervoudige waardecreatie. Zowel van de processen van de organisatie, als van de processen van de leveranciers worden prestaties gemeten zodat hierop kan worden bijgestuurd. In formele overlegstructuren worden de prestaties gecommuniceerd en vergeleken met de doelen. Dit stelt het management in staat bij te sturen. Naast de formele overleggen worden er op structurele basis updates verzonden aan het management, de medewerkers en andere stakeholders. De prestaties worden gemeten en gerapporteerd aan de hand van formele standaarden. Naast de kwantitatieve doelen wordt er ook gestuurd op kwalitatieve doelen. Deze zijn niet objectief meetbaar; zij worden beoordeeld door de medewerkers zelf.

Naast de kosten voor de organisatie zelf wordt er ook gekeken naar de daadwerkelijke kosten in de productieketen. Onder de noemer TrueCost Accounting wordt een methode ontwikkeld om inzicht te verkrijgen in deze kosten. Hierin zijn geen conventionele meetbare doelen gedefinieerd. Het proces van het in kaart brengen en monetariseren van ecologische en sociale kosten is vooralsnog de belangrijkste toegevoegde waarde.

In de onderstaande afbeelding is de wijze waarop de diagnostic systemen zijn vormgegeven visueel weergegeven. Er is zowel sprake van formele diagnostic control systemen als control systemen waarbij er op kwalitatieve doelen wordt gestuurd en waarbij het proces van persoonlijke ontwikkeling en het proces van het verkrijgen van inzicht de daadwerkelijke kosten wordt gemeten. De blauwe kaders geven de systemen weer, de gele kaders de doelen waarop wordt gestuurd.



*Figuur 8. Visuele weergave van de diagnostic control systemen van de organisaties.*

## 4.4 Interactive systemen

Het interactief gebruiken van control systemen stelt de organisatie in staat te reageren op veranderingen in de omgeving. Verschillende soorten control systemen worden interactief gebruikt. Tijdens formele vergaderingen informeren operationele afdelingen en de staf van de organisatie het management. De afdelingen worden bevraagd door het management aan de hand van performance dashboards en formele rapportages. Het management verkrijgt op deze wijze informatie over de strategie gericht op meervoudige waardecreatie, en wordt zo in staat gesteld deze bij te sturen en om nieuwe ideeën op te doen.

Op structurele basis vindt er overleg plaats om de resultaten te bespreken. Het management bespreekt kwartaal- en maandrapportages met de medewerkers en stuurt bij indien dit nodig is. De formele overlegstructuur stelt het management in staat in gesprek te gaan met de medewerkers.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Dus 1 keer per kwartaal is onze CEO, gaat met alle functies om de tafel zitten en wil daar voortgang op zien en stuurt aan op. Dus ieder kwartaal rapporteren wij aan de aan board. Rapporteren voortgang en dan kan (CEO, red.), ook zeggen dat je hier meer opstuurt. Focus dit, focus dat, en hij tekent daar op af.”*

Concerncontroller, bedrijf C: *“We hebben dus per maand flash reports […]. En als er echt op mvo-gebied iets aan de hand is, dan moet dat proactief vanuit de business gerapporteerd worden in die flash reports.”*

Intern worden er sessies georganiseerd om de doelen en de strategie van de organisatie te delen met de medewerkers en om informatie op te halen over wat er leeft op de werkvloer. In 360° feedbacksessies wordt het management, dat ook deel uitmaakt van de zelfsturende teams, geïnformeerd over lopende zaken.

HR-manager, bedrijf B: *“Dan doen we altijd een klein stukje presentatie [over de jaardoelen van de organisatie, red.] en daarna hebben mensen de gelegenheid om in groepjes rondom een vraag, want dat sturen we dan wel een beetje, maar rondom een vraag met elkaar te praten en dan daar uit wat ideeën te filteren.”*

Strategie adviseur, bedrijf C: “*Er is minimaal één of twee keer per jaar een contactmoment [tussen de raad van bestuur en de medewerkers, red.]. En vanuit de raad van bestuur hebben we, de afdeling strategie, nog een extra moment om echt met collega's in gesprek te gaan.”*

Audits en risicoanalyses worden uitgevoerd om inzicht te verkrijgen in risico’s. De verkregen informatie wordt gedeeld met het management en stelt hen in staat te reageren en anticiperen op de risico’s. Er worden jaarlijks sessies georganiseerd waarin de afdeling duurzaamheid samen met het hogere management de belangrijkste risico’s omtrent duurzame waarden in kaart brengt.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“We hebben een keer per jaar een workshop met de board of management en dan wordt bepaald: wat zijn de meest materiële risico's voor ons bedrijf? En daar wordt dan weer verder op ingezet.”*

Medewerkers van de organisatie verzamelen actief informatie over marktontwikkelingen. Deze informatie wordt gebruikt bij het bepalen van de strategie gericht op meervoudige waardecreatie. Medewerkers verzamelen informatie vanuit de markt, stellen zich op de hoogte van de wetenschappelijke ontwikkelingen en halen informatie op bij de stakeholders.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“We hebben eigenlijk drie externe inputs [voor de strategie, red.]. We hebben de trends, we hebben de SDG's en we hebben stakeholder input.”*

Externe stakeholders worden actief betrokken bij het formuleren van doelen en strategieën gericht op meervoudige waardecreatie. Door middel van enquêtes en strategiesessies wordt samen met de stakeholders bepaald welke doelen het belangrijkst zijn voor de organisatie.

Jaarverslag, bedrijf A: *Through dialogue with key stakeholders, we have gained significant insights into how to create value and anticipate risks. Accordingly, we are better equipped to understand society’s needs and translate them into our company strategy and goals.*

*Manager duurzaamheid, bedrijf A: ‘Wij hebben daar een aantal initiatieven voor dus wij refereren zelf aan onze materialiteitsmatrix, wij doen ieder jaar stakeholders engagement, dus wij hebben, wij kiezen, we kiezen ervoor om bijvoorbeeld in 2018 een stakeholder dag te organiseren. Daarbij hebben we 50 - 60 stakeholders, uit het hoofd, hebben toen uitgenodigd en die komen dan naar Amsterdam en daar doen we een dag een workshop mee om te bepalen nou zien wij dingen over het hoofd. Is onze huidige strategie nog de juiste, wat zou je meer willen zien.”*

Strategie adviseur, bedrijf C: *“Ik heb verteld dat in 2016 onze strategie hebben aangepakt en in 2013 hebben wij eigenlijk met het hele hoger management van […..] een hele bijzondere sessie gedaan, iets wat totaal niet bij ons past, normaal gesproken. Maar we zijn op de fiets, door Rotterdam gegaan naar allerlei vreemde plekken. [….] Daar heeft iedereen twee dagen in geïnvesteerd en wat ook bijzonder was dat we de externe bedrijven voor hadden uitgenodigd die ons flink ook zeiden waar het op stond. Dus ja, die hebben ons toen, wel flink wakker geschud dat wij ons ook anders moesten gaan positioneren.”*

### 4.4.1 Beantwoording deelvraag 5d

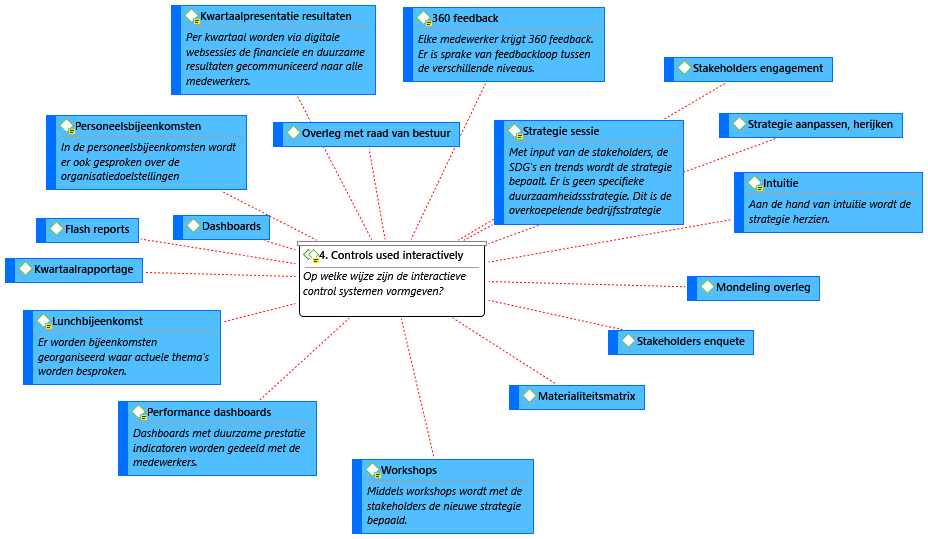
Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 5d: Op welke wijze zijn de interactieve control systemen vormgegeven in de praktijk, zodat die zich richten op meervoudige waardecreatie?

De organisaties gebruiken verschillende soorten control systemen interactief, om de dialoog tussen het management, de medewerkers en externe stakeholders te stimuleren. Op structurele basis vindt er overleg plaats tussen het management en de medewerkers. Aan de hand van maand- en kwartaalrapportages worden de prestaties toegelicht en leggen de medewerkers verantwoording af. Ook risicoanalyses die worden uitgevoerd door de medewerkers van de afdeling duurzaamheid worden toegelicht aan het management van de organisatie. Het management organiseert sessies waarin de medewerkers worden geïnformeerd over de strategie en de doelen van de organisatie. Tijdens deze sessies is er ruimte voor dialoog en wordt er informatie opgehaald bij de medewerkers. In zelfsturende teams, waaraan ook het management actief deelneemt, worden rondom klant- en productgroepen de resultaten en problemen besproken. Er is zowel sprake van hiërarchisch vormgegeven, formele interactieve control systemen als van control systemen die rondom zelfsturende teams zijn vormgegeven en waarin hiërarchie minder nadrukkelijk een rol speelt.

Naast input van interne stakeholders worden ook externe stakeholders actief betrokken bij het formuleren van doelen en strategieën gericht op meervoudige waardecreatie. Door middel van enquêtes en workshops wordt samen met de stakeholders bepaalt welke doelen het belangrijkst zijn voor de organisatie.

In de onderstaande afbeelding is de wijze waarop de diagnostic systemen zijn vormgegeven visueel weergegeven.

.



*Figuur 9. Visuele weergave van de interactive control systemen van de organisaties.*

## 4.5 Beantwoording deelvraag 5

Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 5: *”Op welke wijze is het uit de theorie meest passend geachte management control systeem in de praktijk vormgeven, zodat het zich richt op meervoudige waardecreatie?”*

Beliefs-systemen worden gebruikt om de kernwaarden van de organisatie te communiceren naar de medewerkers van de organisaties. Zij zijn zowel formeel als informeel vormgegeven. De organisaties gebruiken beliefs-systemen zoals missiestatements en credo’s; zij faciliteren trainingen voor medewerkers en organiseren personeelsbijeenkomsten waarin de duurzame waarden door het management worden gecommuniceerd naar de medewerkers. Er zijn programma’s die zich specifiek richten op meervoudige waardecreatie en het verhogen van de betrokkenheid van de medewerkers aangaande duurzame waarden.

Formele boundary systemen worden actief gebruikt om het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden. Om risico’s te vermijden die kunnen ontstaan naar aanleiding van het gedrag van de medewerkers zijn er gedragscodes en procedures opgesteld. De boundary systemen zijn zo vormgegeven dat de activiteiten van de organisaties in lijn zijn met wet- en regelgeving en dat zij ‘credible’ zijn, geloofwaardig naar buiten, door middel van externe audits om de gegevens en rapportages te valideren. Ook de beliefs-systemen van de organisatie werken als mechanisme dat grenzen stelt aan het gedrag van de medewerkers.

Diagnostic control systemen spelen een belangrijke rol in het sturen op meervoudige waardecreatie. Zowel van de processen van de organisatie, als van de processen van de leveranciers worden prestaties gemeten, zodat hierop kan worden bijgestuurd. In formele overlegstructuren worden de prestaties gecommuniceerd en vergeleken met de doelen. Dit stelt het management in staat bij te sturen. Naast de formele overleggen worden er op structurele basis updates verzonden aan het management, de medewerkers en andere stakeholders. De prestaties worden gemeten en gerapporteerd aan de hand van formele standaarden. Ook is er rapportagemethodiek ontworpen om inzicht te verkrijgen in andere vormen van kosten. Hierin zijn geen meetbare doelen gedefinieerd. De waarde zit vooralsnog in het proces van het in kaart brengen van de kosten.

De organisaties zetten verschillende soorten control systemen interactief in om de dialoog tussen het management en de medewerkers te stimuleren. Op structurele basis vindt er overleg plaats tussen het management en de medewerkers. Aan de hand van maand- en kwartaalrapportages worden de prestaties toegelicht en leggen de medewerkers verantwoording af. Ook risicoanalyses die worden uitgevoerd door de medewerkers van de afdeling duurzaamheid worden toegelicht aan het management van de organisatie. Het management organiseert sessies waarin de medewerkers worden geïnformeerd over de strategie en de doelen van de organisatie. Tijdens deze sessie is er ruimte voor dialoog en wordt er informatie opgehaald bij de medewerkers.

Externe stakeholders worden actief betrokken bij het formuleren van doelen en strategieën gericht op meervoudige waardecreatie. Door middel van enquêtes en workshops wordt samen met de stakeholders bepaald welke doelen het belangrijkst zijn voor de organisatie.

# 5 Interpretatie onderzoeksresultaten

In dit hoofdstuk wordt beschreven wat de overeenkomsten en verschillen zijn tussen de theorie, en de wijze waarop de management control systemen zijn vormgegeven in de praktijk. De uitkomst van de analyse tussen de overeenkomsten en de verschillen resulteert in twee typologieën van de management control systemen, gebaseerd op de theorie van Simons (1995). Vervolgens wordt deelvraag 6 beantwoord. Deelvraag 6 luidt: *“Wat zijn de verschillen en overeenkomsten ten aanzien van de management control systemen, gericht op meervoudige waardecreatie, tussen dat wat er in de theorie beschreven staat, en dat wat uit het empirisch onderzoek is gebleken?".* Aansluitend worden andere factoren die van invloed zijn op de inrichting van de management control systemen beschreven.

## 5.1 De cultuur, beliefs- en boundary control systemen

*Beliefs-systemen*

Formele beliefs-systemen spelen een belangrijke rol in het sturen op meervoudige waardecreatie. Voor de drie bedrijven die hebben meegewerkt aan dit onderzoek geldt dat zij beliefs-systemen gebruiken om de kernwaarden van de organisatie te communiceren naar de medewerkers. In formele missie-en purposestatements en commitments zijn de duurzame waarden vastgelegd. Andere formele systemen die de organisaties inzetten zijn duurzaamheidsprogramma’s en programma’s om de betrokkenheid van de medewerkers aangaande duurzame doelen te verhogen. De in deze programma’s vastgelegde waarden worden gedeeld met als doel de medewerkers te informeren, te inspireren en om richting te geven aan de organisatie. Ook worden er trainingen voor de medewerkers georganiseerd om duurzaamheid te verankeren in inkoop, ontwerp en verkoopprocessen.

In tegenstelling tot de theorie van Simons (1995) waarin wordt gesteld dat beliefs-systemen de expliciete set van waarden zijn die managers formeel communiceren om richting te geven te geven aan de organisatie, zijn er ook mechanismen die niet formeel zijn vastgelegd of die impliciet aanwezig zijn.

Informele systemen spelen een belangrijke rol bij het communiceren rol bij het communiceren van kernwaarden. Dit blijkt uit informele systemen zoals inspiratiesessies waarin ambassadeurs worden uitgenodigd rondom duurzame thema’s, feedbacksessies met als doel persoonlijke ontwikkeling te stimuleren en door te werken met zelfsturende teams waarin veel vrijheid wordt gegeven. Ook stellen de medewerkers zichzelf doelen die betrekking hebben op persoonlijke ontwikkeling. De ontwikkeling wordt door middel van zelfevaluatie beoordeeld: zij bepalen zelf of de doelen zijn behaald. Zij bepalen dus zelf wat voor hen van waarde is. Voor organisatie B geldt dat zij geen specifiek beleid hebben, wat gericht is meervoudige waardecreatie.

Onderzoeker: *“Wat ik heel bijzonder vind aan dit gesprek, is dat dit gesprek gaat over sturen op duurzaamheid, [duurzaamheidsdoelstellingen, red.] en het woord duurzaamheid is nog helemaal niet gevallen.*

HR-manager, bedrijf B: *“Ja, hebben wij niet.”*

De duurzame waarden van de organisatie zijn verankerd in het sociale construct van de organisatie; zij zijn worden op impliciete wijze overgebracht. De wijze waarop de medewerkers handelen in lijn met de waarden die de organisatie nastreeft wordt deels bepaald door de sociale processen binnen de organisatie.

Hr manager, bedrijf B: *“En dat gaat niet vanzelf [het verankeren van duurzaamheid in de medewerkers, red.] Je merkt dat mensen die binnen komen, die de deur op een kier hebben staan, dat die aan de hand van gesprekken en aan de hand van dingen, nou ja thema’s die voorbij komen, lunchbijeenkomsten, andere collega’s die er wat over zeggen, dat die langzaam meegenomen worden in duurzaamheidsthema’s.”*

*Boundary systemen*

De organisaties gebruiken allen boundary systemen om het gedrag van de medewerkers te sturen en om risico’s te vermijden. De organisaties A en C hebben formele gedragsregels opgesteld waarin expliciet is vastgelegd wat wel, en wat niet wenselijk gedrag is. Er zijn strategische boundaries in de vorm van beleid omtrent mensenrechten en kinderarbeid. In formele documenten is vastgelegd hoe de processen zijn vormgegeven zodat risico’s worden vermeden en zodat zij bijdragen aan meervoudige waardecreatie. Door certificerende instanties worden er audits uitgevoerd om de processen te beoordelen. Van de audits gaat een preventieve werking uit. Bovenstaande systemen zijn in lijn met de theorie; zij zijn formeel vormgegeven.

Voor bedrijf B geldt dat er geen formele gedragscodes zijn. In bedrijf B fungeren de beliefs-systemen als het voornaamste mechanisme wat grenzen stelt aan het gedrag van de medewerkers. Alhoewel dit ook in theorie wordt benoemd, wordt in de theorie uitgegaan van formele beliefs-systemen. De beoordeling wat wel of niet gewenst is, wordt gedaan door de medewerkers in samenspraak met de zelfsturende teams waar zij onderdeel van uitmaken. Door te werken met zelfsturende teams en 360 ° feedback wordt er veel verantwoordelijkheid bij de medewerkers gelegd; er is sprake high internal trust.

*De reikwijdte van de boundaries.*

In aanvulling op de theorie van Simons (1995) zijn er ook boundary systemen die zich richten op de leveranciers van de organisatie. Van leveranciers wordt verlangd dat zij werken conform de wensen en eisen van de organisaties. Procedures en gedragscodes worden gebruikt om grenzen te stellen aan het gedrag van medewerkers van leveranciers. Er worden audits uitgevoerd bij de leveranciers om aan te tonen dat zij werken conform de gestelde eisen en wet- en regelgeving. Door de doelen gericht op meervoudige waardecreatie op deze wijze te verankeren in de keten van de organisatie, leveren de leveranciers een belangrijke bijdrage aan het behalen van de doelen.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Als je een leider in sustainability wil zijn, moet je ook je supply chain op orde hebben.”*

Er zijn overeenkomsten en verschillen in de wijze waarop de organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek hun beliefs-systemen hebben vormgeven, en dat wat er in theorie beschreven staat. Volgens de definitie van Simons (1995) zijn de beliefs-systemen expliciet, formeel en worden ze systematisch door het management naar de medewerkers gecommuniceerd. De organisaties maken zowel gebruik van formele als informele systemen om de kernwaarden communiceren naar de medewerkers. De kernwaarden worden expliciet en formeel in missiestatements en duurzaamheidsprogramma’s gecommuniceerd naar de medewerkers, maar ook informeel en impliciet via sociale processen worden de kernwaarden gedeeld met de medewerkers.

De boundary control systemen van de organisaties zijn zowel formeel vormgeven, in de vorm van procedures en beleid, als informeel, gebaseerd op vertrouwen. De formele boundary systemen van de organisaties zijn erop gericht om risico’s zoals non compliance en reputatieschade te vermijden. Dit is in lijn met de theorie van Simons (1995). Ook de beliefs-systemen fungeren als boundary-systeem. Alhoewel dit ook door Simons (1995) wordt benoemd, wordt hierbij uitgegaan van de formele beliefs-systemen. Ook de informele beliefs-systemen stellen grenzen aan het gedrag van de medewerkers.

De cultuur van de organisatie wordt gevormd door het samenspel van de beliefs- en boundary systemen. Er is een duidelijk onderscheid te zien tussen de organisaties A & C en organisatie B. De management control systemen van organisaties A en C, zijn meer formeel van aard, er is een strikte hiërarchie en de boundary systemen vertegenwoordigen een belangrijk rol. De nadruk ligt op het inzichtelijk maken van, en het vermijden van risico’s. De wijze waarop zij de interne boundary systemen hebben vormgegeven komt overeen met de theorie van Simons (1995). Als aanvulling op de interne systemen zijn er ook systemen die zich richten op de leveranciers van de organisatie. In de vorm van gedragsregels beïnvloeden zij het gedrag.

Voor organisatie B geldt dat de nadruk ligt op de beliefs-systemen; zij worden gedreven door waarden. De kernwaarden zijn verankerd in de cultuur en fungeren als voornaamste boundary systeem. Het gegeven dat beliefs-systemen kunnen fungeren als boundary systeem is in lijn met de theorie van Simons (1995). Een belangrijk verschil is echter dat Simons (1995) uitgaat van formele beliefs-systemen terwijl de beliefs-systemen bij organisatie B ook informeel zijn vormgegeven.

## 5.2 Diagnostic- en interactive control systemen

*Diagnostic systemen*

Diagnostic control systemen zijn van groot belang bij het uitvoeren van de geplande strategie gericht op meervoudige waardecreatie. Voor de drie bedrijven die hebben meegewerkt aan dit onderzoek geldt dat zij allen diagnostische control systemen inzetten om te sturen op meervoudige waardecreatie. Zij verschaffen het management inzicht, en stellen hen in staat te reageren op afwijkingen ten opzichte van de gestelde norm. Voorbeelden van waarden waarop de organisatie sturen zijn CO2-reductie, duurzame energie, biodiversiteit, persoonlijke ontwikkeling, duurzame inzetbaarheid en living wages. Er worden budgetten toegekend aan de programma’s (bedrijf C), gericht op duurzame waarden, en er zijn formele maand- en kwartaalrapporten waarin de prestaties worden gerapporteerd. Ook in de jaarverslagen van de organisaties is duurzaamheid opgenomen. Voor bedrijf A en bedrijf C geldt dat zij een regulier jaarverslag opstellen met daarin een paragraaf gewijd aan duurzaamheid. De hierboven genoemde controls komen overeen met de theorie van Simons (1995) waarin wordt gesteld dat doelen meetbaar moeten zijn, te vergelijken met een norm en te beïnvloeden zijn.

Voor bedrijf B geldt dat zij specifiek voor meervoudige waardecreatie een jaarverslag opstellen in samenwerking met andere organisaties. In het TrueCost accounting rapport wordt, gebaseerd op modellen, richtlijnen, databases en aannames, de duurzame waarde inzichtelijk gemaakt en daar waar mogelijk gemonetariseerd. In tegenstelling tot de theorie, waarin wordt gesteld dat de doelen vooraf moeten worden bepaald, zijn er vooraf geen concrete prestatie indicatoren geformuleerd. Het verkrijgen van inzichten (het proces) is belangrijk en een stimulans voor discussie en dialoog over duurzame waarden.

Voor de interne diagnostic systemen gericht op duurzame waarden bij bedrijf B geldt dat zij naast kwantitatieve doelen ook sturen op kwalitatieve doelen. Voorbeelden van waarden zijn ‘betrokkenheid’ en ‘jezelf kunnen zijn’. De beoordeling vindt plaats aan de hand van symbolen. De medewerkers stellen zelf doelen voor de persoonlijke ontwikkeling die vervolgens worden geaccordeerd door de HR-manager. Aan de hand van zelfevaluatie en 360° feedback door de zelfsturende teams wordt bepaald of de doelen bereikt zijn.

*Interactieve control systemen*

Het interactief gebruiken van control systemen is van belang bij het sturen op meervoudige waardecreatie. Tijdens formele overlegstructuren worden de resultaten gedeeld met management van de organisatie. De prestaties gericht op meervoudige waardecreatie worden maandelijks en per kwartaal gedeeld met het management en toegelicht door de verantwoordelijke medewerkers. Dit stelt het management in staat de strategie te toetsen en te herijken. De resultaten worden actief gedeeld naar medewerkers van de organisatie. In formele kwartaalpresentaties worden zowel de financiële als de niet-financiële resultaten gedeeld. Ook worden er interactieve workshops rondom duurzame thema’s georganiseerd. De workshops stellen het management in staat ideeën op te halen vanuit de organisatie.

Voor organisaties A en C geldt dat zij verschillende soorten control systemen interactief gebruiken. In formele overlegstructuren, gereguleerd door het management, vindt er interactie plaats tussen de medewerkers en het management. De vormgeving komt overeen met de theorie. Voor organisatie B geldt dat 360° feedbacksessies en interactieve bijeenkomsten belangrijke systemen zijn, waarin het management actief informatie ophaalt over de duurzame doelen bij de medewerkers. Deze vormgeving verschilt ten opzichte van de theorie waarbij er wordt uitgegaan van een formeel, door het management georganiseerde overlegstructuur.

Externe stakeholders spelen een belangrijke rol bij het bepalen (en toetsen) van de strategie gericht op meervoudige waardecreatie. In tegenstelling tot de theorie van Simons waarbij het interactief gebruik van control systemen zich richt op de interne stakeholders, worden ook externe stakeholders actief geïnformeerd en betrokken bij het herijken van de strategie. Door middel van enquêtes en workshops worden de stakeholders gevraagd input te leveren over de duurzame waarden. Deze input wordt opgenomen in de strategie. Het actief betrekken van interne en externe stakeholders en het faciliteren van de dialoog tussen stakeholders stelt de organisatie in staat kansen en strategische onzekerheden te identificeren.

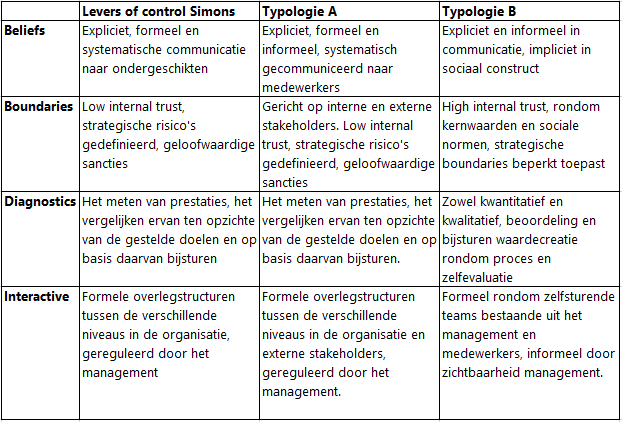
*Typologieën*

Voor de drie bedrijven die hebben meegewerkt aan dit onderzoek geldt dat zij formele en informele control systemen gebruiken om effectief te sturen op meervoudige waarden. Samenvattend kan worden gesteld dat de management control systemen van organisaties A en C het meest overeenkomen met de theorie van Simons (1995). De beliefsystemen zijn veelal formeel vormgegeven en worden door het management gecommuniceerd naar de medewerkers via formele kanalen. De nadruk ligt op de boundary systemen, op het beheersen van risico’s. In tegenstelling tot de theorie is de reikwijdte van boundary systemen groter. Ze richten zich niet alleen op de interne organisatie; er worden ook eisen gesteld aan de leveranciers van de organisatie. Risico’s in de keten worden beheerst door het meten van de prestaties, en audits worden uitgevoerd om de prestaties te valideren en risico’s in kaart te brengen. Er worden enkel commitments uitgesproken aan kwantitatieve doelen. Dit maakt het mogelijk interne en externe stakeholders inzicht te geven in de duurzame prestaties. De duurzame resultaten worden op structurele basis besproken. Door het management georganiseerde overleggen stellen hen in staat actief informatie op te halen bij de medewerkers en om bij sturen. Een belangrijk verschil ten opzichte van de theorie is dat organisatie A en C actief informatie ophalen over de strategie en de doelen bij externe stakeholders. Door de stakeholders mee te laten bepalen welke duurzame doelen belangrijk zijn, creëren zij een hoge betrokkenheid onder de externe stakeholders.

Voor organisatie B geldt dat er grotere verschillen zijn tussen de theorie en wijze waarop zij het management control systeem hebben vormgegeven. De beliefs-systemen spelen een voorname rol. Zij worden zowel op formele wijze expliciet gecommuniceerd via missiestatements als op informele wijze. Zij zijn verankerd in zelfsturende teams, in de beoordeling van de medewerkers en ze worden gedeeld door gastsprekers tijdens inspiratiebijeenkomsten.

Er zijn geen formele boundary systemen, zoals gedragscodes, vormgegeven om het gedrag van de medewerkers te beïnvloeden. De beliefs-systemen en de zelfsturende teams fungeren als boundary systeem en er is een hoge mate vertrouwen in de medewerkers. De duurzame doelen waarop organisatie B zich richt zijn zowel kwantitatief als kwalitatief van aard. Kwalitatieve doelen betreffen voornamelijk de persoonlijke ontwikkeling van de medewerkers die zij zelf evalueren. Kwantitatieve doelen richten zich op de daadwerkelijke kosten in de keten; ecologische en sociale waarden worden gemonetariseerd. De interactieve systemen zijn vormgegeven rondom de zelfsturende teams. De zelfsturende teams bestaan uit medewerkers uit de verschillende organisatielagen; het management neemt actief deel. Dit stelt hen in staat kansen en problemen snel te signaleren.

De bovenstaande beschreven verschillende invullingen van de Levers van Simons (1995) kunnen als volgt worden samengevat in onderstaande tabel. Bedrijf A en bedrijf C zijn weergegeven als typologie A en bedrijf B is weergegeven als typologie B.



Figuur 10. Typologieën van de management control systemen, gebaseerd op de Levers of Control.

## 5.3 Beantwoording deelvraag 6

Bovenstaande resultaten leiden tot het volgende antwoord op deelvraag 6: *“Wat zijn de verschillen en overeenkomsten ten aanzien van de management control systemen, gericht op meervoudige waardecreatie, tussen dat wat er in de theorie beschreven staat, en dat wat uit het empirisch onderzoek is gebleken?"*

Veel concepten uit de theorie van Robert Simons (1995) zijn nog steeds actueel en worden toegepast door de organisaties. Voor de organisaties A en C geldt dat de vormgeving van de management control systemen in de praktijk voor een groot deel overeenkomt met de theorie (zie typologie A in bovenstaande tabel). Een belangrijk verschil tussen typologie A en de theorie van Simons (1995) is de hoge mate van betrokkenheid van de externe stakeholders. Zij spelen een belangrijke rol in het vormgeven van management control systemen, gericht op meervoudige waardecreatie. Zij worden actief geïnformeerd en betrokken bij het bepalen van programma’s en strategieën gericht op meervoudige waardecreatie. Ook leveranciers spelen een belangrijke rol. Doelen gericht op meervoudige waarden richten zich naast de eigen organisatie ook op de keten. Er worden eisen gesteld aan de prestaties aan de leveranciers gericht op het creëren van duurzame waarden.

De voornaamste verschillen ten opzichte van de theorie zijn terug te zien bij typologie B. De beliefs- en boundary systemen zijn vormgeven rondom de kernwaarden en gebaseerd op vertrouwen. De duurzame waarden zijn verankerd in de cultuur. Er wordt gewerkt met zelfsturende teams en de medewerkers dragen veel verantwoordelijkheid. De zelfsturende teams bestaan uit medewerkers én het management. Zij formuleren eigen doelen, zowel kwantitatief als kwalitatief, en de prestaties worden beoordeeld op basis van zelfevaluatie en 360° feedback. Ook het management wordt dus beoordeeld door de medewerkers. Dit tegenstelling tot de theorie, waarin er wordt uitgegaan van meetbare doelen en strikte hiërarchie.

Voor typologie A kan worden gesteld dat de nadruk ligt op diagnostic- en boundary control systemen. De doelen gericht op duurzame waarden zijn kwantitatief en te vergelijken met gestelde doelen. Risicoanalyses, audits en gedragscodes zijn formeel vormgeven met als doel de risico’s te identificeren en te vermijden. Voor typologie B geldt dat het management control is vormgegeven rondom de kernwaarden: de beliefs-systemen spelen een belangrijke rol. Zij fungeren als inspiratie, motivatie en als mechanisme dat grenzen stelt aan het gedrag en zij zijn van invloed op de wijze waarop de boundary-, diagnostic,- en interactieve control systemen zijn vormgegeven. Voor beide typologieën geldt dat het management de verschillende control systemen veelvuldig interactief gebruiken. Formele overlegstructuren, zowel hiërarchisch vormgeven als in de vorm van zelfsturende teams, stellen het management in staat informatie op te halen; er is sprake van dialoog en discussie tussen te verschillende niveaus. Ook wordt input over de duurzame waarden actief verzameld bij de externe stakeholders. De externe stakeholders worden betrokken bij de het formuleren van doelen, gericht op duurzame waarden.

## 5.4 Overige factoren

De organisaties die hebben meegewerkt aan het onderzoek zijn succesvol in het sturen op meervoudige waardecreatie. Echter, de manier waarop zij hun management control systemen hebben ingericht om te sturen op meervoudige waardecreatie is verschillend. Om de verschillen en overeenkomsten tussen de management control systemen van de organisaties in perspectief te zien, is het van belang om de factoren die mogelijk van invloed zijn op de wijze van sturen te benoemen. Management control systemen zijn vormgegeven in een bepaalde context.

Betrokkenheid van het hogere management is van cruciaal belang voor het implementeren van strategieën gericht op meervoudige waardecreatie. Zowel als bron van inspiratie als voor het verkrijgen van mandaat bij onregelmatigheden of weerstand in de organisatie.

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“[Hoofdverantwoordelijke duurzaamheid, red.] krijgt dan wel echt het mandaat om het gaan regelen. Voorbeeldje: in het annual report van vorig jaar zagen we dat de airfreight in 2017 denk ik alweer, te hoog was. Nou dan halen we onze carbon doelen niet. En dat vindt [CEO, red.] not amusing. En die zegt dan simpelweg: [Hoofdverantwoordelijke duurzaamheid, red.], team up with supply chain, fix it. Volgend kwartaal wil ik verbetering zien van zoveel procent. Regel het, Punt”*

HR-manager, bedrijf B: *“We hebben natuurlijk in [DGA, red.] een hele stevige leider die dit wel constant aanhaakt en mee bezig blijft. Zodat alle terminologieën en de ophanging aan de vijf hoofddoelstellingen en de kernwaarden, dat dat ook vaak herinnerd wordt.”*

De motivaties van organisaties om duurzame waarden creëren zijn verschillend. Belangrijke externe drijfveren zijn wet- en regelgeving, het verkrijgen van legitimiteit en geloofwaardigheid naar de buitenwereld. Deze benadering geldt voor bedrijf A en bedrijf C.

Strategie adviseur, bedrijf C: *“In 2050 [willen wij, red.] CO2 neutraal zijn ook zelf als bedrijf en verder. Als je dat toch de landelijke doelen ja, dan volgen wij gewoon de doelen van de overheid.”*

Manager duurzaamheid, bedrijf A: *“Verder de SDG's zijn voor ons zeer belangrijk want dat geeft toch wel aan, de UN vindt dat in 2030 dit de topics zijn. Alles wat we doen moet wel in lijn zijn met hetgeen waar wij onszelf aan commiten op het gebied van de SDG's.”*

Gezien de externe drijfveren van de organisaties om de doelen gericht op meervoudige waardecreatie lijkt de keuze voor enkel meetbare doelen voor logisch. Voor bedrijf B geldt dat de directeur intrinsiek gemotiveerd is om duurzame waarde te creëren.

DGA, bedrijf B: *“Als jij zinvolle afdruk op deze planeet wil achterlaten, oftewel een nog leefbare planeet voor je kinderen, dan moet je je afvragen hoe je de samenleving wil inrichten zodat ook die planeet bediend wordt.”*

Ook de grootte van de organisaties is van belang. In de onderstaande tabel zijn de rechtsvormen het aantal medewerkers per bedrijf weergegeven.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Bedrijf A** | **Bedrijf B** | **Bedrijf C** |
| Rechtsvorm en aantal medewerkers | Naamloze vennootschap (32.000 medewerkers) | Besloten vennootschap (0-250 medewerkers) | Naamloze vennootschap (1.000-2.000 medewerkers) |

Figuur 11. Aanvullende informatie van de organisaties.

Belangrijke factoren die van invloed zijn op de vormgeving van de management control systemen zijn de betrokkenheid van het hogere management en de motivatie van het management betreft meervoudige waardecreatie. Het management van bedrijf B is intrinsiek gemotiveerd; zij worden gedreven door duurzame waarden. De management control systemen zijn vormgegeven rondom de beliefs-systemen. Dit correspondeert met de theorie, waarin Simons (1995) stelt dat kernwaarden (beliefs-systemen) de vormgeving van boundary-, diagnostic en interactieve control systemen beïnvloeden. Voor organisaties A en C geldt dat risico’s zoals non-compliance en reputatieschade belangrijke drijfveren zijn om duurzame waarden te verankeren in de organisatie. Naar mate een organisatie groter wordt en zij meer medewerkers in dienst heeft, ontstaat er behoefte om de management control systemen anders vorm te geven. Simons (1995) stelt dat de grootte van de organisatie van invloed is op vormgeving van management control systemen. De behoefte aan formele diagnostic en beliefs- en boundary systemen wordt groter als de mogelijkheid om dagelijks (informeel) face tot face te communiceren kleiner wordt. In een kleinere organisatie is management vaak beter zichtbaar dan in een grote organisatie.

# 6 Conclusie en aanbevelingen

In dit hoofdstuk de hoofdvraag van dit onderzoek beantwoord. De hoofdvraag van dit onderzoek luidt: *“Welk management control systeem is het meest passend voor strategieën die zich richten op meervoudige waardecreatie, en op welke wijze is dit vormgegeven in de praktijk?”*

Analyse van de management control systemen van de drie toonaangevende bedrijven op het gebied van meervoudige waardecreatie geeft inzicht in de wijze waarop zij hun management control systemen hebben vormgegeven, en in de wijze waarop zij verschillen van elkaar. Ook andere factoren zijn van invloed op de wijze waarop de management control systemen zijn vormgegeven. De management control systemen zijn zo vormgegeven, dat zij zijn afgestemd op de interne behoefte, en op de externe omstandigheden. Er is geen effectiever management control systeem. Een belangrijke randvoorwaarde voor het effectief sturen op meervoudige waarden is de betrokkenheid van het hogere management. Ook de grootte van de organisatie, en de motivatie achter de duurzaamheidsagenda zijn van invloed op de wijze waarop de management control systemen zijn vormgegeven.

*Typologie A in perspectief*

De vormgeving van het management control systeem van typologie A wordt gekenmerkt door het formele karakter, en is veelal in lijn met de theorie. Bij de organisaties waarop typologie A is gebaseerd (bedrijf A en bedrijf C), zijn resp. 30.000 en 1.500 medewerkers werkzaam. Gebaseerd op de grootte van de organisaties kan worden gesteld dat zij van een dusdanige grootte zijn dat er een bepaalde noodzaak is om de management control systemen op formele wijze vorm te geven. Immers, het hogere management zal niet meer in staat zijn om elke medewerkers individueel te sturen.

Dit is duidelijk terug te zien in de wijze waarop zij de boundary- en diagnostic systemen hebben vormgegeven. De boundary systemen zijn formeel vormgegeven en veelvuldig aanwezig. Zowel in de vorm van gedragsregels als in de vorm van strategische boundaries worden er grenzen gesteld. Risico-inventarisaties en audits worden zowel intern, als extern bij de leveranciers, uitgevoerd om de risico’s, zoals non-compliance en reputatieschade, te herkennen zodat hierop kan worden geanticipeerd. De diagnostische control systemen zijn enkel kwantitatief van aard: de doelen waaraan de organisatie commitment afgeeft zijn meetbaar en beïnvloedbaar. De interactieve systemen zijn formeel vormgegeven en zijn door het hogere management gereguleerd. De beliefs-systemen nemen een minder prominente rol in, ten opzichte van de formeel vormgegeven boundary- en diagnostic systemen. Wel zijn zij nog steeds van belang.

Externe stakeholders zijn van invloed op de strategische doelen gericht op duurzame waarden. Zij worden actief betrokken en bepalen mede de duurzame waarden die worden nagestreefd door de organisatie. Het betrekken van stakeholders verschaft de organisaties legitimiteit.

*Typologie B in perspectief*

De vormgeving van het management control systeem van typologie B wordt gekenmerkt door het informele karakter, en heeft minder overeenkomsten met de theorie. Het management control is vormgegeven rondom de kernwaarden van de organisatie; zij fungeren als (moreel) kompas. Er is sprake van een sociaal construct waarin de sociale processen binnen de organisatie het gedrag van de medewerkers beïnvloeden. Bij organisatie B, waarop typologie B is gebaseerd, zijn 250 medewerkers in dienst.

Het management is er zichtbaar voor medewerkers en wordt gedreven door duurzame waarden; zij staan symbool voor de kernwaarden. Formele en informele beliefs-systemen worden gebruikt om de kernwaarden te communiceren naar de medewerkers. Er zijn geen formele boundary systemen, de kernwaarden en zelfsturende teams zijn het voornaamste mechanisme dat grenzen stelt. Er is sprake van high internal trust.

Ook zijn de beliefs-systemen van invloed op de wijze waarop de diagnostic- en interactive control systemen zijn vormgegeven. Diagnostic control systemen zijn zowel kwantitatief als kwalitatief, zowel het proces van meervoudige waardecreatie als de gecreëerde waarden zijn van belang. Intern zijn de diagnostic systemen gericht op de persoonlijke ontwikkeling van de medewerkers, extern zijn zij gericht op het transparant maken van ecologische en sociale kosten (en dus waarde) in de productieketen. De interactieve control systemen zijn vormgegeven rondom de zelfsturende teams. Het management is onderdeel van de teams en wordt zo in staat gesteld strategische onzekerheden te herkennen.

Strategieën gericht op meervoudige waardecreatie van de organisaties komen tot stand door intrinsieke motivatie (waarden gedreven) of door externe factoren zoals wet- en regelgeving en maatschappelijke normen en waarden (risico gedreven). Duurzame waarden zijn dus aanjager van veranderingen binnen organisaties. Door interactie met interne en externe stakeholders wordt op regelmatige basis getoetst of de geplande duurzame strategie nog de juiste is, en stelt de organisatie in staat in te spelen op veranderende omstandigheden. Organisaties worden gedwongen verder te kijken dan alleen naar de eigen organisatie. De keten waarin zij acteren is onderdeel van het succesvol sturen op meervoudige waardecreatie.

In tegenstelling tot het raamwerk en de definitie van Simons (1995) waarin wordt uitgegaan van formele, op informatie gebaseerde routines en procedures, wordt het gedrag van de medewerkers ook beïnvloed door andere factoren. Een hoge mate van vertrouwen in de medewerkers en zelfsturende teams fungeren als belangrijke mechanismen die grenzen stellen aan het gedrag en stellen de organisatie in staat strategische onzekerheden te signaleren en hierop te anticiperen.

Samenvattend kan worden gesteld dat de theorie van Simons (1995) nog steeds relevant is, maar dat de invulling per organisatie verschilt; de vormgeving van de management control systemen van de organisaties heeft zowel overeenkomsten als verschillen ten opzichte van de theorie. Ook zijn er onderlinge verschillen. Ondanks de overeenkomsten en verschillen is er sprake van balans; zij zijn immers succesvol in het sturen op meervoudige waardecreatie.

*“The power of the control levers does not lie in how each is used alone but rather in how the complement each other when used together“* (Simons, 1995, p.153).

## 6.1 Beantwoording deelvraag 7

*“Welke aanbevelingen kunnen er worden gedaan aan de opdrachtgever ten aanzien van de verkregen inzichten in de inrichting van management control systemen die zich richten op meervoudige waardecreatie?”*

De uitkomsten van dit onderzoek zijn gebaseerd op drie casestudies en op interviews met medewerkers die vanuit de functie die zij vervullen in hoge mate betrokken zijn bij duurzaamheid. Mogelijk hebben zij een andere kijk dan medewerkers die in mindere mate betrokken zijn bij het vormgeven en verankeren van duurzaamheid in de organisatie. Het resultaat is dus geen representatieve weergave van alle management control systemen (de populatie) maar biedt aanknopingspunten voor vervolgonderzoek. Dit vervolgonderzoek kan plaatsvinden in de vorm van een verdiepend onderzoek bij (een van de) drie organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek, om de gegevens die zijn verkregen uit de interviews en jaarverslagen, en de conclusies die hierop zijn gebaseerd, te valideren en aanvullende informatie te verzamelen. Ook vervolgonderzoek waarin wordt onderzocht op welke wijze de kenmerken van de typologieën en de bijbehorende control systemen kunnen worden geïmplementeerd bij andere organisaties, die nog niet actief sturen op meervoudige waarden, is aanbevolen.

Ook kan vervolgonderzoek bestaande uit een grotere groep respondenten, gebaseerd op de verkregen informatie uit dit onderzoek, worden uitgevoerd om de gegevens te valideren en te verrijken. De gedefinieerde typologieën bieden hierbij handvatten om aanvullende inzichten te verkrijgen in de wijze waarop management control systemen zijn vormgegeven, en in de wijze waarop de control systemen samenwerken.

# 7 Reflectie

In dit hoofdstuk staat reflectie op het onderzoek centraal. Achtereenvolgens worden het onderzoeksproces, de relatie tussen de theorie en praktijk en de onderzoeksmethodologie en de bruikbaarheid van de onderzoeksresultaten beschreven.

Management control systemen zijn niet specifiek behandeld tijdens de opleiding Bedrijfskunde. Na het bestuderen van drie verschillende theorieën over management control systemen is er gekozen voor het model van Robert Simons, de Levers of control. Dit model onderscheidt zich door het innovatieve karakter (in de vorm van het interactief gebruik maken van control systemen) ten opzichte van de andere twee theorieën. Ook de aandacht voor soft controls in het raamwerk is van belang. Het raamwerk van Simons is gebruikt om het onderzoek en deze scriptie vorm te geven.

Aan de hand van de vier typen control systemen die door Simons (1995) zijn gedefinieerd, zijn er interviews afgenomen. De interviews zijn middels gespecialiseerde software geanalyseerd (ATLAS.ti). Er zijn drie coderingsfasen doorlopen. Open coderen, axiaal coderen en selectief coderen. Alhoewel fasen een bepaalde volgorde impliceren, is dit een iteratief proces geweest waarbij er continue geschakeld werd tussen de verschillende fasen.

In kwalitatief onderzoek is de onderzoeker tevens onderzoeksinstrument. De resultaten zijn gebaseerd op de waarnemingen en de interpretatie van de onderzoeker. Dit onderzoek beschrijft dus geen objectieve waarheden. Alhoewel de onderzoeksresultaten gevalideerd zijn door een andere onderzoeker, is er altijd dus sprake van vooringenomenheid.

De theorie van Simons is nog steeds actueel. Vele vormen van control systemen zijn nog steeds te scharen in een van de Simons gedefinieerde Levers. Echter, in sommige gevallen is de wijze waarop ze zijn vormgegeven anders. De rol van externe stakeholders en informele mechanismen spelen een belangrijke rol in het sturen op meervoudige waarden.

De uitkomsten van dit onderzoek zijn gebaseerd op drie casestudies. Het resultaat is dus geen representatieve weergave van alle management control systemen (de populatie). De verkregen inzichten in de wijze waarop de management control systemen zijn vormgegeven, gericht op meervoudige waardecreatie, bieden aanknopingspunten voor vervolgonderzoek.

Een vervolgonderzoek bestaande uit een grotere groep respondenten, gebaseerd op de verkregen informatie uit dit onderzoek of een verdiepend onderzoek bij de organisaties die hebben meegewerkt aan dit onderzoek, met als doel de gegevens en typologieën te valideren, is dan ook aan te bevelen.

# Bibliografie

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systemens.* New York: McGraw-Hill Education.

Arjalies, D.-L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Elsevier*.

Baarda, B., Bakker, E., Fisher, T., Julsing, M., de Goede, M., Peters, V., & van der Velden, T. (2013). *Basisboek Kwalitatief onderzoek.* Groningen: Noordhoff Uigevers BV.

Baumgartner, R. J. (2013). Managing corporate sustainability and CSR: A conceptuel framework combining values, strategies and instruments contributing to sustainabe development. *Corp. Soc. Repsons. Environ. Mgmt*, 258-271.

CBS. (2018). *De brede welvaart monitor.* Den Haag: CBS.

Claes, P. C. (2008). Handboek Management Accounting. In P. C. Claes, *Handboek Management Accounting.* Amsterdam: Vrije Universiteit Amsterdam.

Cramer, J., van der Heijden, A., & Jonker, J. (2005). *https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/45549/45549.pdf?sequence=1.* Opgehaald van www.ru.nl.

Dahlsrud, A. (2006). How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of 37 Definitions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.

Ganescu, M. C. (2012). Corporate social responsibility, a strategy to create and consolidate sustainable businesses. *Theoretical and Applied Economics*, 91-106.

Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 205-223.

HAN. (2020). *https://www.han.nl/onderzoek/kennismaken/business-development-and-co-creation/*. Opgehaald van www.han.nl.

Jonker, J. (2015). *Nieuwe Business Modellen.* Amsterdam: Stichting OCF 2.0 en Academic Service.

Jonker, J. (2019, december). *managementimpact.nl*. Opgehaald van managementimpact: https://www.managementimpact.nl/artikel/de-definitie-van-waardecreatie/

Keizer, A., Stikkers, A., Heijmans, H., Carsouw, R., & Aanholt, W. (2016). *Scaling the impact of the social enterprise sector.* Amsterdam: McKinsey & Company. Opgehaald van https://www.mckinsey.com/nl

Koekoek, W., & Corbey, M. (2017). Leve Simons' Levers? *MAB*.

Koger, S. M., & Du Nann Winter, D. (2010). *The Psychology of enviromental problems.* New York: Psychology Press.

Laguir, L., Laguir, I., & Tchemeni, E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 531-555.

McElhaney, K. (2009). *https://claridenglobal.com/programs/CGArticle\_CSRLeadership.pdf.* Opgehaald van claridenglobal.com.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. (2012). *Management Control Systems.* Pearson Educated Ltd.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*.

Salvioni, D. M., & Gennari, F. (2017). CSR, Sustainable Value Creation. *SYMPHONYA Emerging Issues in Management*.

Scheyves, R., Banks, G., & Hughes, E. (2015). The Private Sector and the SDGs: The Need to Move Beyond ‘Business as Usual'. *Sustainable Development*, 371-384. Opgehaald van https://onlinelibrary.wiley.com/doi

Simons, R. (1995). *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal.* Boston: Harvard Business School Press.

Social Enterprise NL. (2019, Oktober 22). *www.social-enterprise.nl*. Opgehaald van https://www.social-enterprise.nl/nieuws-en-evenementen/actueel/nieuws/social-enterprise-monitor-2019-groei-en-beinvloeding-van-anderen.

Stichting SDG Nederland. (z.d.). *SDG Nederland*. Opgehaald van https://www.sdgnederland.nl/over-sdg-nederland/.

Strauss, E., & Zecher, C. (2012). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, 234-271.

United Nations. (2018, juli 26). *https://www.un.org/ga/search/view\_doc.asp?symbol=A/73/258%20&Lang=E.* Opgehaald van United Nations.

Wagensveld, K. (2016). *Hoe blijven organisaties in control in een snel veranderende omgeving?*

Willekes, E., & Wagensveld, K. (2016). De levers of control in nieuwe business modellen. *MAB*.

Willekes, E., Jonker, J., & Wagensveld, K. (2019). *Valuecreation on the move.* Rotterdam.

World Commission on Environment and development. (1987). *Our common future.*