

De invloed van institutionele complexiteit op identiteit:

Zoektocht naar de identiteiten van business controllers in een politiek gestuurde organisatie

Daniel van Balen

Afstudeerscriptie

Parttime Master Bedrijfskunde

Verandermanagement

Daniel van Balen
Studentnummer: 551545

Begeleider: Marja Flory
Tweede lezer: Juup Essers
Augustus 2021, Rotterdam

**Erasmus
University
Rotterdam**



Voorwoord

Deze scriptie is het eindresultaat van mijn afstudeeronderzoek voor de studie Bedrijfskunde aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. In dit onderzoek wordt de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op de identiteit van business controllers bij een grote overheidsorganisatie nader uitgewerkt. Ik ben zelf werkzaam als business controller bij De Belastingdienst en ik ervaar grote invloed van politieke wensen op mijn eigen werkzaamheden.

Ik heb het onderzoek als erg interessant, maar ook als erg spannend ervaren. Ik heb geen ervaring met wetenschappelijk onderzoek en ik heb gemerkt dat dit vooral in de beginperiode tot gevoelens van spanning hebben geleid. Gaandeweg het traject groeide mijn zelfvertrouwen en ik ben trots op wat ik uiteindelijk bereikt heb. De combinatie van intellectuele en persoonlijke ontwikkeling maken dit traject een bijzondere ervaring. Het scriptietraject was niet gelukt zonder de hulp van veel verschillende mensen en deze wil ik graag bedanken.

Allereerst wil ik Marja Flory bedanken. Marja was als begeleider betrokken bij de voortgang van dit onderzoek en heeft mij in het moeilijke begin het vertrouwen heeft gegeven dat ik dit traject aankan. Daarnaast was Marja een aanspreekpunt in coronatijd waar ik ook andere persoonlijke ervaringen mee kon delen. Naast Marja wil ik Juup Essers bedanken voor zijn werk als tweede lezer. Mijn inhoudelijk discussie met hem over institutionele logica en identiteit wakkerden mijn interesse in het onderwerp steeds verder aan. Verder wil ik mijn medestudenten Nico en Roy bedanken voor het sparren over alles wat op ons af is gekomen de afgelopen 2 jaar. Ook wil ik De Belastingdienst en mijn collega's die hebben deelgenomen aan het onderzoek bedanken voor hun ervaringen en ondersteuning in de afgelopen periode. Als laatste, maar misschien wel belangrijkste, wil ik mijn vrouw en kinderen bedanken voor hun steun in deze intensieve tijd. Zonder jullie had ik dit nooit kunnen afronden.

Daniel van Balen

Waddinxveen, juni 2021

Inhoudsopgave

Voorwoord	3
Samenvatting	6
Introductie	8
Theoretisch kader	11
Institutionele logica en institutionele complexiteit	11
Identiteiten en identiteitsconflicten.....	17
Institutionele logica, Identiteit en business control.....	23
Conclusies en proposities	25
Methodologische verantwoording.....	27
Contextbeschrijving	27
Onderzoeksfilosofie	29
Gegevensverzameling.....	31
Gegevensanalyse	32
Rol van de onderzoeker	34
Ethische overwegingen.....	34
Resultaten	36
Politieke invloed op de organisatie	37
Complexiteit van de organisatie.....	42
Cultuur en leiderschap.....	45
Samenwerking Control & Financiën	49
De rol van de business controller	52
Persoonlijke beleving.....	60
Discussie en conclusie	63
Samenvatting en interpretatie van de resultaten.....	63
Theoretische implicaties.....	68

Praktische implicaties	70
Aanbevelingen en reflecties.....	71
Bibliografie	74
Bijlagen	77

Samenvatting

Grote overheidsorganisaties hebben te maken met politieke invloed. Deze politieke invloed neemt de vorm aan van verschillende institutionele logica's. Institutionele logica's zijn sociaal geconstrueerde referentiekaders voor gewenst gedrag. Druk vanuit de politiek bepaald wat gewenst gedrag is van een uitvoeringsorganisatie. Voor De Belastingdienst is het gewenste gedrag zowel efficiënt werken, wetshandhaving als dienstverlening. Als dit gewenste gedrag de kern van de werkzaamheden van een organisatie raakt en lastig te verenigen of onverenigbaar is wordt gesproken over institutionele complexiteit. De mate van complexiteit wordt beïnvloed door drie factoren: onverenigbaarheid van logica's, onduidelijkheid in logica prioritering en de mate van overlap van jurisdictie van logica's. Institutionele logica en complexiteit hebben direct invloed op de identiteit van organisaties en hun medewerkers. Institutionele logica rechtvaardigt waarden en doelen en identiteit verduidelijkt op welke wijze deze waarden en doelen in een specifieke context worden nagestreefd. Binnen organisaties hebben business controllers een duale identiteit of rol, namelijk de adviserende en de toetsende rol. Er is echter nog weinig onderzoek gedaan naar hoe verschillende politieke invloeden, institutionele complexiteit, de rollen of identiteiten van business controllers beïnvloeden. Het doel van dit onderzoek is om te achterhalen hoe institutionele complexiteit vanuit de politiek de rol van business controllers beïnvloed. Dit specifiek bij een grote overheidsorganisatie. Hiervoor is de volgende onderzoeksvraag opgesteld: *'Hoe ervaren business controllers bij een grote overheidsorganisatie de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op hun professionele identiteit?'*

Er is een casestudy bij De Belastingdienst uitgevoerd om antwoord te geven op deze vraag. Deze casestudy bestaat uit interviews met business controllers en leidinggevendenden bij de directie Control & Financiën. Dit om hun ervaringen met politieke invloed en de gevolgen die dit heeft op hun rol binnen de organisatie op te halen.

Uit het onderzoek is gebleken dat De Belastingdienst te maken heeft met de meest heftige vorm van institutionele complexiteit. Wensen vanuit de politiek worden als onverenigbaar ervaren. Politieke vragen zijn daarnaast lastig te prioriteren. Ook is er discussie over wie welke jurisdictie heeft. Prioritering en jurisdictie ontstaan volgens respondenten echter ook door de complexiteit van de organisatie zelf. De politieke druk heeft ook grote invloed op de rol van business controllers. De belangrijkste rollen zijn: het signaleren van risico's, het bewaken van

de hoofddoelstellingen en het borgen van zorgvuldige besluitvorming. Onverenigbare politieke wensen die lastig te prioriteren zijn zorgen voor onduidelijk hoofddoelstellingen en ondermijnen de zorgvuldigheid waar business controllers naar streven. Institutionele complexiteit door politieke invloeden vergroot het identiteitsconflict tussen de adviserende en de toetsende rol van business controllers. Adviseren is nodig om de informatiepositie van business controllers te verbeteren, maar maakt achteraf toetsen lastiger. Toetsing is nodig om nieuwe politieke inslagen te helpen voorkomen, maar vereist informatie. Politieke druk en de gevolgen van fouten maken beide rollen belangrijker, maar ook complexer.

Op basis hiervan wordt aanbevolen om complexiteit bij business controllers te verminderen door collectief identiteitswerk te doen. Hiermee wordt bedoeld dat business controllers en hun leidinggevenden samen bespreekbaar moeten maken wat ze vinden dat hun rol zou moeten zijn om dit vervolgens uit te werken en in de praktijk toe te passen. Daarnaast kan complexiteit verminderd worden door een duidelijke taakverdeling tussen verschillende kaderstellende rollen binnen De Belastingdienst. Eventueel vervolgonderzoek zou zich kunnen richten op de mate waarin organisatiecomplexiteit institutionele complexiteit versterkt. Ook kan meer onderzoek gedaan worden naar de invloed van institutionele complexiteit op de rol van business controllers bij andere grote overheidsorganisaties.

Introductie

De Belastingdienst en haar medewerkers staan onder druk. Er is vanuit de politiek veel kritiek op De Belastingdienst vanwege de Toeslagenaffaire. Van De Belastingdienst wordt gevraagd om belastingen en toeslagen efficiënt te controleren, te innen en uit te betalen, maar daarnaast wordt ook gevraagd de menselijke maat te hanteren bij deze activiteiten. Zowel het efficiënt werken, het uitvoeren van de wet als het hanteren van de menselijke maat zijn voor De Belastingdienst institutionele logica's. Institutionele logica's zijn sociaal geconstrueerde referentiekaders voor gewenst gedrag (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Het voldoen aan institutionele logica zorgt voor legitimiteit bij stakeholders (Raynard, 2016). De Belastingdienst wil en moet als uitvoeringorganisatie voldoen aan de wensen van het kabinet en De Tweede Kamer. Het is gebruikelijk dat organisaties te maken hebben met meerdere logica's (Besharov & Smith, 2014). Wanneer logica's echter lastig te combineren zijn spreekt men van institutionele complexiteit (Greenwood, Díaz, X, & Lorente, 2010). Institutionele complexiteit is groter als logica's moeilijk verenigbaar zijn, lastig te prioriteren zijn en als juridische claims van logica's elkaar overlappen (Raynard, 2016). Efficiënt werken, de wet handhaven en dienstverlenend werken zijn lastig te verenigen en te prioriteren voor De Belastingdienst. Institutionele complexiteit heeft invloed op de identiteit van een organisatie en van haar medewerkers (Chreim, Williams, & Hinings, 2007); (Wry & York, 2017). Identiteit is de zoektocht naar antwoord op de vraag: "Wie ben ik?" of "Wij zijn wij?" (Ashforth & Mael, 1989). Uit onderzoek van Chreim et al. (2007) blijkt dat institutionele krachten rol identiteit van professionals in organisaties zowel direct als indirect beïnvloeden. De institutionele complexiteit gecreëerd door uiteenlopende politieke wensen, bijvoorbeeld door de toeslagenaffaire, hebben dus invloed op de professionele identiteit van medewerkers binnen De Belastingdienst. Politieke druk zoals bij de toeslagenaffaire worden in dit onderzoek ook wel politieke inslagen genoemd.

Om nieuwe externe affaires te voorkomen heeft De Belastingdienst de afgelopen jaren ingezet op extra business controllers door de creatie van een aparte directie Control en Financiën. De directie Control en Financiën probeert nieuwe politieke affaires te voorkomen door signalen binnen De Belastingdienst op te pakken en te delen, door behaalde resultaten te beoordelen en door zorgvuldigheid bij besluitvormingstrajecten te borgen. Op deze manier probeert de

directie Control & Financiën vroegtijdig risico's te signaleren en naar het directieteam te brengen om beheersmaatregelen te realiseren, voordat externe partijen deze risico's merken. Business controllers van Control en Financiën hebben toegang tot alle managementinformatie en nemen deel aan de managementteams van de verschillende bedrijfsonderdelen. Business controllers bevinden zich daarmee op het snijvlak tussen resultaten beoordelen enerzijds en besluitvormingsondersteuning en advies anderzijds.

Buiten bepaalde Europese landen wordt de business controller aangeduid als een Management Accountant. Het uitwisselbare gebruik van deze twee termen wordt vaak gevonden in de literatuur (Ahrens & Chapman, 2000); (de Loo, Verstegen, & Swagerman, 2011); (Oesterreich & Teuteberg, 2019). Uit onderzoek blijkt dat de rol van business control al jaren in verandering is (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013). Hierbij wordt vaak gerefereerd aan een transitie van "number cruncher", ofwel een financieel georiënteerde rol, naar de rol van business partner van het management. Goretzki et al. (2013) geven aan dat de institutionele omgeving van de business control praktijk: professionele associaties, academici, consultants en invloedrijke professionals de nieuwe rol van business partner ondersteunen. De veranderende rol moet niet alleen extern gelegitimeerd worden, maar moet ook geïnternaliseerd worden door de professionals zelf (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013); (Windeck, Weber, & Strauss, 2015). Dit refereert aan het concept van identiteit. Wry & York (2017) definiëren identiteit als breed herkende en betekenisvolle categorieën die mensen toepassen op henzelf en op anderen als rol spelers, groepsleden en individuen. Ook is er in business control onderzoek weinig specifieke focus geweest op identiteit en er is nog minder aandacht geweest voor de rol van identiteitsconflict bij business controllers (Horton & de Araujo Wanderley, 2018). Verschillende identiteiten hoeven niet tot identiteitsconflict te leiden (Byrne & Pierce, 2007). Horton & de Araujo Wanderley (2018) geven echter aan dat door de complexe verschillende identiteiten van business controllers identiteitsconflicten veel voorkomen in dit vakgebied.

Business controllers bij De Belastingdienst hebben deels met dezelfde professionele omgeving te maken als business controllers bij andere organisaties. De complexiteit van verschillende identiteiten, de toetsende en de adviserende identiteit zullen ook voor business controllers bij De Belastingdienst gelden. Daarnaast heeft de nasleep van de Toeslagenaffaire tot een

nieuwe institutionele complexiteit voor De Belastingdienst gezorgd. Er werd al gevraagd om efficiëntie en handhaving, maar daar is dienstverlening bijgekomen. Het probleem is dat het onduidelijk is wat deze verschillende politieke wensen doen met business controllers werkzaam binnen De Belastingdienst. Onduidelijk is hoe de institutionele complexiteit veroorzaakt door politieke invloed de al bestaande professionele complexiteit van business control beïnvloedt. Het is ook de vraag wat de complexiteit die grote overheidsorganisaties ervaren, samen met de complexiteit van een vakgebied in transitie, doet met de identiteit van business controllers die werkzaam zijn bij grote overheidsinstellingen. Het doel van dit onderzoek is inzicht te verkrijgen in wat institutionele complexiteit, zowel vanuit de omgeving van een grote overheidsinstelling als specifiek vanuit het vakgebied business control, doet met de eigen perceptie van de rol en identiteit van business controllers en of dit leidt tot identiteitsconflicten. Dit leidt tot de volgende onderzoeksvraag:

Hoe ervaren business controllers bij een grote overheidsorganisatie de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op hun professionele identiteit?

Met het beantwoorden van deze vraag kan meer inzicht verkregen worden in hoe business controllers de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op de identiteit van business ervaren. De verkregen inzichten kunnen het beperkte onderzoek naar identiteiten bij business controllers aanvullen. Ook geeft beantwoording van de onderzoeksvraag inzicht in de specifieke gevolgen van politieke institutionele complexiteit op een professionele groep. De verkregen inzichten kunnen ook gebruikt worden om identiteitsconflicten door institutionele complexiteit te helpen verminderen.

De onderzoeksvraag bevat een aantal concepten welke verder uitgewerkt worden in het theoretische hoofdstuk van de scriptie. Deze concepten zijn: institutionele logica en institutionele complexiteit, identiteit en identiteitsconflicten en de veranderende rol van business control. In het volgende deel wordt inzicht gegeven in de definities en bevindingen van eerder onderzoek naar de belangrijkste concepten.

Theoretisch kader

Om meer inzicht te krijgen in de invloed van institutionele complexiteit op identiteitsconflicten bij business controllers is het nodig eerst de benoemde begrippen verder te definiëren. Vervolgens kunnen deze begrippen aan elkaar gekoppeld worden om zo te komen tot onderzoekbare proposities. De opbouw van het theoretische kader is als volgt: Eerst zal ingegaan worden op literatuur over institutionele logica en institutionele complexiteit. Vervolgens wordt het begrip identiteit en de invloed van institutionele complexiteit op identiteit en identiteitsconflicten verduidelijkt. Daarna wordt ingezoomd op onderzoek naar identiteit en identiteitsconflicten bij het vakgebied business control. Als laatste worden de onderzoekbare proposities benoemd.

Institutionele logica en institutionele complexiteit

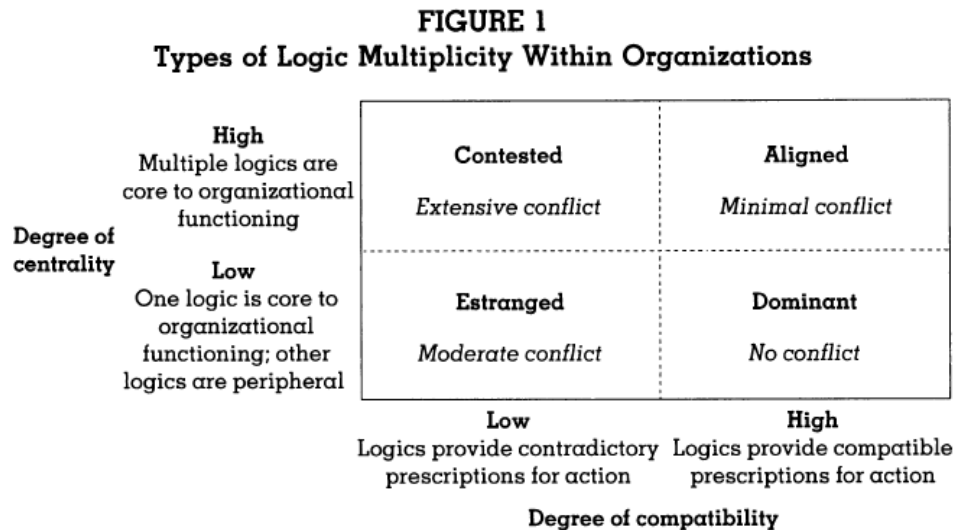
Institutionele logica is onderdeel van de institutionele theorie. Institutionele theorie bevat meerdere onderzoeksonderwerpen zoals: institutioneel ondernemerschap, institutionele logica, institutioneel werk en praktijken van individuele en collectieve actoren, institutionele verandering en de-institutionalisering (Damayanthi & Gooneratne, 2017). Institutionele theorie, anders dan neo-institutionele theorie richt zich op zowel het materiele als het symbolische (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). De snelle groei van institutionele theorie heeft echter geleid tot fragmentering met als gevolg dat de betekenis van het woord institutie steeds vager is geworden (Alvesson & Spicer, 2018). Alvesson & Spicer (2018) benoemen een aantal voorbeelden: Het kan de nadruk hebben op cognitieve en culturele componenten of gedrags- en structurele componenten; regels en betekenissen die sociale relaties definiëren of juist materiele activiteiten. In dit onderzoek wordt institutie gezien als regels en betekenissen die sociale relaties definiëren (Lawrence & Suddaby, 2006). Alvesson & Spicer (2018) geven aan dat er een spanningsveld in de literatuur is tussen institutionele theorie als een lens die praktisch en bruikbaar is of institutionele theorie als een duidelijk fenomeen in de “echte” wereld. Alvesson & Spicer (2018) noemen het fenomeen een spiegel van realiteit. Onduidelijkheid over of institutionele theorie een lens of een spiegel is creëert verwarring (Alvesson & Spicer, 2018). In dit onderzoek is institutionele theorie een lens om te kijken naar de invloed van externe druk op de identiteit van business controllers. Damayanthi en Gooneratne (2017) geven aan dat van institutionele theorie vooral het institutionele logica

perspectief veel gebruikt wordt als theoretische lens voor business control issues waaronder de invloed van externe druk op de rol van business controllers.

Institutionele logica wordt gedefinieerd als een sociaal geconstrueerde set van elementaire praktijken, aannames, waarden en geloven welke cognitie en gedrag vormen (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Elke institutionele logica biedt een samenhangende set van principes voor een eigen onderdeel van het sociale leven. Er bestaan dus veel logica's tegelijk naast elkaar. Verschillende logica's overlappen elkaar zowel binnen als buiten sociale domeinen en logica's manifesteren zich op verschillende niveaus en domeinen (Friedland & Alford, 1991). Thornton et al (2012) benoemen zes institutionele ordes: familie, religie, overheid, markt, beroepen en corporaties. De verschillende instituties hebben relaties met elkaar, maar ook met organisaties en individuen. Institutionele logica's representeren referentiekaders die de interpretatie en de keuzes van actoren beïnvloeden (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Het voldoen aan institutionele logica kan zorgen voor legitimiteit bij stakeholders (Raynard, 2016). Legitimiteit wordt door Suchman (1995) gedefinieerd als een gegeneraliseerde perceptie of aanname dat de acties van een entiteit gewenst, gepast of passend zijn binnen een sociaal geconstrueerd systeem van normen, waarden, overtuigingen en definities. Het voldoen aan institutionele logica wordt door de betreffende stakeholder of stakeholders gezien als passend gedrag. Goed gedrag, het voldoen aan verwachtingen, zorgt voor goedkeuring van de omgeving, zowel op organisatie, groeps- als individueel niveau. Institutionele logica helpt dus bij het begrijpen en kunnen uitvoeren van wat de omgeving ziet als goed gedrag, ofwel hoe te slagen.

Het is vastgesteld dat organisatievelden vaak gekarakteriseerd worden door meerdere logica's (Besharov & Smith, 2014). Besharov & Smith (2014) hebben in hun onderzoek de meerdere logica's in een organisatie gecategoriseerd in een model. Deze categorisering vindt plaats op basis van twee sleutel dimensies: verenigbaarheid (compatibility) en centraliteit (centrality). Verenigbaarheid heeft betrekking op de relaties tussen logica's en de mate waarin logica's conflicteren. Besharov & Smith (2014) definiëren verenigbaarheid als de mate waarin logica's consistente en versterkende acties impliceren. Centraliteit gaat over de mate waarin één of meerdere logica's de kern van het organisatie functioneren raken. Besharov & Smith (2014)

definiëren centraliteit als de mate waarin meerdere logica's in vergelijkbare mate valide en relevant zijn voor het functioneren van de organisatie.



Figuur 1: Types of Logic Multiplicity within Organizations (Besharov & Smith 2014)

Uit het model komen vier ideaal types van logica naar voren: contested, estranged, aligned en dominant. Het ideaaltype contested betreft organisaties met meerdere slecht verenigbare logica's waarbij deze logica's elk de kern van het functioneren van de organisatie raken. Het gevolg van dit ideaaltype is dat de kern van de organisatie steeds bestreden wordt. De verschillende logica's zijn verweven met de strategie, de structuur, de identiteit en de werkwijzen van de organisatie (Besharov & Smith, 2014). Organisaties in het kwadrant Estranged kennen meerdere conflicterende logica's, maar waarvan er veel de kern onvoldoende raken. Vaak is er één logica die domineert waardoor er minder onduidelijkheid is over welke logica organisatieacties leidt. Het Aligned kwadrant staat voor organisaties met sterk verenigbare logica's die elk de kern van het organisatie functioneren raken. Conflict is minimaal, maar er kan wel onduidelijkheid ontstaan over welke logica dominant is. Het laatste ideaal type is het Dominant kwadrant. Organisaties in dit kwadrant kennen meerdere verenigbare logica's die elk de kern van de organisatie maar beperkt raken. De logica's samen zorgen door hun overeenstemming voor een dominante koers. In het extreme geval kan het zelfs lijken of er maar één dominante logica aanwezig is.

Besharov & Smith (2014) benoemen ook verschillende stuwende factoren van de variatie in verenigbaarheid en centraliteit. Op het institutionele niveau geldt dat het aantal instituties en de relatie tussen deze instituties invloed hebben op de mate van verenigbaarheid en dat de verhouding in macht en structuur van de actoren invloed hebben op de mate van centraliteit. Binnen de organisatie hebben het wervingsbeleid en de mate van socialisatiepraktijken invloed op de verenigbaarheid van logica's, terwijl de helderheid van de missie en de strategie en de afhankelijkheid van bepaalde actoren om middelen te verwerven invloed hebben op de centraliteit van de logica. Op individueel niveau zijn het de relaties tussen leden en de mate van afhankelijkheid wat de verenigbaarheid beïnvloed. De centraliteit wordt beïnvloed door de mate waarin leden zich houden aan een bepaalde logica en door de relatieve macht van het individu.

Drivers of Variation in Compatibility and Centrality		
Level of Analysis	Factors That Influence Compatibility	Factors That Influence Centrality
Institutional field	Number of professional institutions and relationship between them	Power and structure of field actors (i.e., fragmented centralization)
Organization	Hiring and socialization	Mission and strategy Resource dependence
Individual	Ties to field-level referents Interdependence	Adherence to logics Relative power

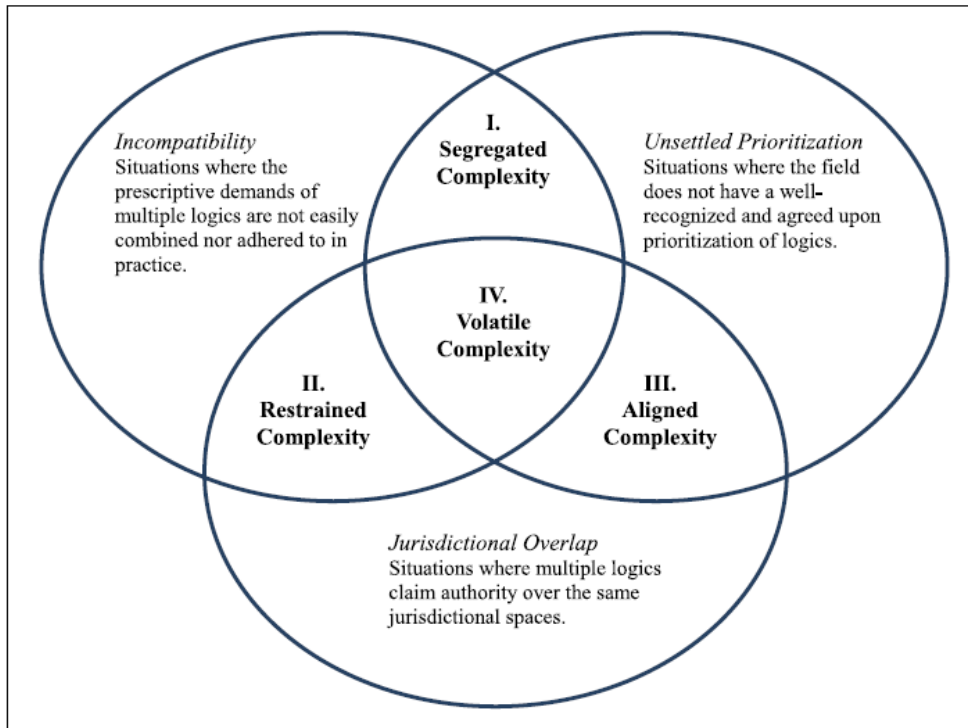
Figuur 2: Drivers of variation in Compatibility and Centrality (Besharov & Smith 2014)

Reay & Hinings (2009) stellen dat verschillende logica's naast elkaar kunnen bestaan in organisaties. Het kan zijn dat één logica zeer dominant is waardoor andere logica's immaterieel zijn voor het functioneren van de organisatie en in andere voorbeelden zijn de verschillende logica's dusdanig in overeenstemming dat ze samenkomen in een enkele set van praktijken, aannames, waarden, overtuigingen en regels (Greenwood & Suddaby, 2006). Uit onderzoek blijkt dat dominante concurrerende logica's ook naast elkaar kunnen bestaan. Een voorbeeld hiervan zijn sociale ondernemingen uit het onderzoek van Reay & Hinings (2009). Deze ondernemingen hebben zowel maatschappelijke doelstellingen als commerciële doelstellingen. De maatschappelijke doelen zijn het bestaansrecht van sociale ondernemingen, maar de commerciële doelstellingen zijn nodig om het voortbestaan van sociale ondernemingen te borgen.

Waar sommige studies stellen dat logica's naar elkaar kunnen bestaan stellen andere studies dat meerdere logica's intrinsiek onverenigbaar kunnen zijn (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Onverenigbaarheid refereert aan situaties waarin de prescripties en de proscripties van meerdere logica's moeilijk te combineren en in de praktijk te brengen zijn (Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta, & Lounsbury, 2011). Als de onverenigbaarheid absoluut wordt dan wordt de complexiteit groter (Raynard, 2016). Met absolute onverenigbaarheid wordt bedoeld: het zich houden aan de voorschriften van de ene logica betekent het uitsluiten van het zich houden aan de voorschriften van de andere logica. Greenwood et al. (2010) noemen deze conflicterende logica's "institutional complexity".

Institutionele complexiteit is constant in beweging en organisaties ervaren het verschillend en in verschillende mate (Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta, & Lounsbury, 2011). De verschillende logica's kunnen bewegen richting stabiliteit en samenkomst rond een dominante logica, maar ze kunnen ook bewegen richting langdurige onenigheid (Raynard, 2016). Raynard (2016) stelt dat institutionele complexiteit een gevolg is van drie factoren: de mate waarin de voorschriften van logica's onverenigbaar zijn, de mate waarin de prioriteiten van logica's duidelijk zijn en de mate waarin de jurisdictie claims van logica's elkaar overlappen. De juridische overlap vindt plaats wanneer voorschrijvende eisen van logica's zich op dezelfde gezagsgebied richten, of dit nou industrieën, beroepen, organisaties of werkwijzen zijn (Smets & Jarzabkowski, 2013). Deze overlap vergroot het potentieel voor jurisdictie competitie en onenigheid tussen voorstanders van verschillende logica's (Raynard, 2016). Het model van Raynard (2016) komt tot vier configuraties met verschillende implicaties.

Bij segregated of gesegegreerde complexiteit is er duidelijkheid over welk werkveld elke logica autoriteit heeft. Het heeft zijn eigen infrastructuur om de eigen voorschriften en verboden te onderhouden. Ondanks de onverenigbaarheid van logica's en onduidelijkheid over prioriteiten zal er matige onenigheid ontstaan. Door te kiezen voor één groep boven de ander of door een gecompartmenteerde structuur van units kan complexiteit verminderd worden.



Figuur 3: Analytical model of the components and configurations of institutional complexity (Raynard 2016)

Bij restrained of ingehouden complexiteit is de prioritering vastgesteld. Ondanks dat verschillende onverenigbare logica's zich op hetzelfde juridische domein richten wordt openlijke onenigheid tussen verschillende voorstanders onderdrukt. Complexiteit kan gereduceerd worden door heimelijk de prioritering te weerstaan "symbolische ontkoppeling" of door de prioritering te kopiëren en zo de dominante logica te accommoderen.

Aligned of uitgelijnde complexiteit heeft als kenmerk dat de logica's verenigbaar en elkaar versterkend zijn. Ondanks dat er juridische overlap is en dat prioritering onduidelijk is kan onenigheid constructief zijn, omdat ze het potentieel hebben om elkaar aan te vullen en elkaar te versterken (Besharov & Smith, 2014). Complexiteit kan verminderd worden door hybride structuren op te zetten die aan de eisen van verschillende groepen tegemoetkomen en de potentiële synergie te benutten.

De 'volatile' of volatiele complexiteit is waarschijnlijk de meest uitdagende voor organisaties, omdat er geen verenigbaarheid, prioriteit of juridische grenzen zijn (Raynard, 2016). Logica's op werkveld niveau hebben veel weg van een "institutionele oorlog" en de prioritering valt van werkveld niveau terug naar organisatieniveau. Complexiteit kan verminderd worden door een organische gefedereerde structuur van semiautonome gedecentraliseerde units te

creëren die flexibel verschillende logica's aanroepen waar nodig. Deze taakgerichte werkwijze zorgt voor een bepaalde mate van tolerantie en compromis in de organisatie.

Identiteiten en identiteitsconflicten

Uit onderzoek blijkt dat identiteiten gekoppeld zijn aan bredere betekenissen, zoals institutionele logica. Waar Institutionele logica bepaalde waarden en doelen rechtvaardigt, specificeert identiteit op welke manier deze waarden en doelen in specifieke context worden nagestreefd (Wry & York, 2017). Chreim et al. (2007) maakt hierin de splitsing tussen onderzoek naar macroniveau, institutionele theorie, en microniveau, individuele dynamieken. De koppeling tussen brede betekenis en het specifiek nastreven in specifieke context wordt onderschreven door theorie over "sensemaking" (Zilber, 2002); (Weick, M, & Obstfeld, 2005) waarin wordt aangegeven dat alle leden van organisaties betrokken zijn bij de creatie van betekenis en identiteiten in een poging om wijs te worden uit de wereld om hen heen. Identiteit kijkt naar binnen naar iemands zelfdefinitie en bevat de geïnternaliseerde betekenissen en de interne verwachtingen gekoppeld aan een rol (Chreim, Williams, & Hinings, 2007). Sociale identiteiten plaatsen mensen in een macht en afhankelijkheidsrelatie met andere sociale categorieën of actoren. Hier zijn sociale verwachtingen en mogelijkheden voor passend gedrag aan gekoppeld. Sociale identiteit zijn variabele sociale constructen en ze veranderen met de institutionele logica die ze creëert. Verschillende institutionele logica's brengen verschillende sociale identiteiten met uiteenlopende posities met zich mee (Meyer & Hammerschmid, 2006).

Volgens Stryker & Burke (2000) bestaan er drie relatief onderscheidende manieren om identiteit te gebruiken. Identiteit als de cultuur van mensen zonder onderscheid te maken tussen identiteit en etniciteit. Identiteit als referentie aan de identificatie met een collectief of sociale categorie, zoals in de sociale identiteitstheorie. Identiteit als een deel van zelf samengestelde betekenissen die personen vastmaken aan verschillende rollen. Hogg et al. (2017) stelt juist dat identiteit onderdeel uitmaakt van de sociale identiteitstheorie en dat sociale identiteitstheorie zich richt op hoe we de relatie tussen de houding en het gedrag van mensen moeten zien (Hogg, Abrams, & Brewer, 2017). Ashforth & Mael (1989) stellen dat sociale identificatie deels een antwoord zoekt op de vraag: "Wie ben ik", maar dan in

groepsverband. Wry & York (2017) definiëren identiteit als breed herkende en betekenisvolle categorieën die mensen toepassen op henzelf en op anderen als rol spelers, groepsleden en individuen. Elke identiteit heeft een gedragsstandaard van hoe de identiteit uitgevaardigd moet worden (Stryker & Burke, 2000). Als voorbeeld geven Stryker & Burke (2000) de ouderidentiteit die de verwachtingen draagt van koesteren, discipline en het voorzien in de behoefte van hun kinderen. Identiteiten spreken over de definitie van een entiteit. Deze entiteiten bestaan op verschillende niveaus, zoals organisaties, groepen en individuen en bewegen makkelijk tussen de verschillende niveaus (Albert, Ashforth, & Dutton, 2000). Ashforth & Mael (1989) benoemen identiteit op het organisatieniveau, maar ook op professioneel niveau, de professionele identiteit. Ook Thornton et al (2012) geven aan dat individuen meerdere sociale identiteiten hebben. Dit kunnen zowel sociale identiteiten binnen als buiten organisaties zijn. Sociale identiteiten binnen organisaties zijn op te delen in groepsidentiteiten, zoals een industrie, een professie of een werkgever en rol identiteiten zoals een manager, een vrijwilliger of een business controller (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Wel bestaat er overlap tussen professionele groeps- en professionele rolidentiteit. Artsen zijn leden van een professionele groep, maar hebben ook rolidentiteiten ten opzichte van andere rollen zoals verpleegkundigen of patiënten. Brewer & Gardner (1996) verdelen de analyse van identiteit in een persoonlijk, een interpersoonlijk en een groepsniveau.

Elke identiteit heeft gedragsstandaarden die de algemene verwachtingen reflecteren van hoe de identiteit, individueel of in groepsverband, uitgevoerd moet worden. Als iemand een identiteit aanneemt zal iemand op verschillende manieren gemotiveerd zijn om in overeenstemming met de gedragsstandaard van deze identiteit te handelen. Het voldoen aan verwacht gedrag leidt tot positieve feedback en gevoel van competentie en zelfwaarde (Stets & Burke, 2000). Daarnaast leidt het tot motivatie en betere werkprestaties (Riketta, 2005). Handelingen die niet voldoen aan de identiteit leiden tot negatieve emoties en tot interne verantwoordingsdruk (Stets & Burke, 2000). Identiteitsvaststelling vindt ook plaats binnen de context van sociale relaties. Het voldoen aan gedragsstandaarden veroorzaakt positieve externe feedback, terwijl overtreding spot, minachting en zelfs het verbreken van de sociale banden kan uitlokken (Stryker & Burke, 2000).

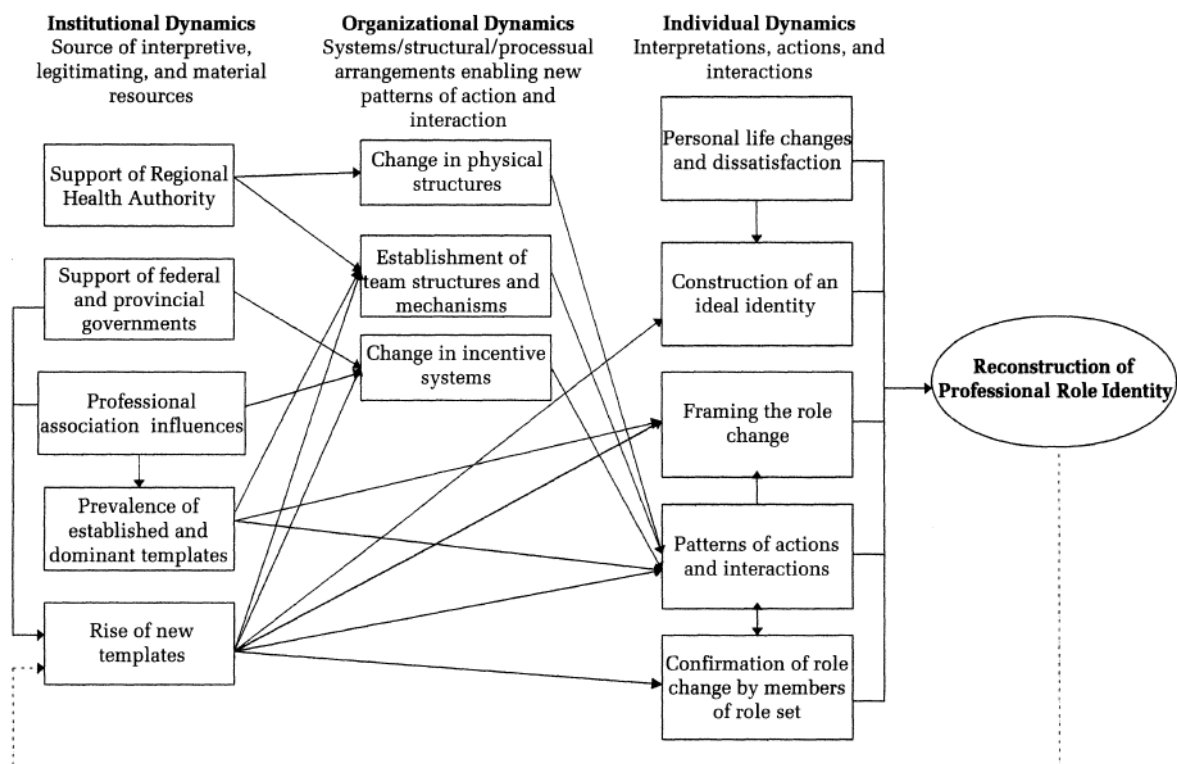
Meerdere identiteiten kunnen echter ook leiden tot spanning en identiteitsconflict. Identiteitsconflict is gedefinieerd als een conflict tussen normen, waarden, geloven en vereisten inherent aan de individuele en de groepsidentiteit (Ashforth & Mael, 1989). Identiteitsconflict kan plaatsvinden binnen een organisatieniveau of tussen organisatieniveaus (Horton, Bayerl, & Jacobs, 2014). Ook maken Horton et al. (2014) onderscheid tussen intra-unit conflicten, binnen een individu of collectief en inter-unit conflicten, tussen individuen en collectieven. Intra-unit conflicten heeft veel raakvlakken met hybride identiteiten (Horton, Bayerl, & Jacobs, 2014). Hoewel hybride identiteiten niet altijd in conflict zijn moeten de inherente spanningen wel met elkaar verzoend worden. Een alternatief is het continu managen van deze spanningen. Zolang de dualiteit bestaat blijft het een worsteling met conflicterende logica's tussen verschillende dimensies (Battilana & Dorado, 2010). Inter-unit conflicten reflecteren discrepanties op groepsniveau tussen organisatie identiteiten. Verschillende groepen zijn dan in conflict met elkaar over wat de organisatie identiteit behelst. Dit heeft invloed op de samenwerkingsbereidheid tussen deze verschillende groepen (Horton, Bayerl, & Jacobs, 2014).

Onderzoek heeft aangetoond dat onder andere het aantal en de complexiteit van identiteiten, de mate waarin de identiteiten gesegmenteerd of geïntegreerd zijn en de kracht van de identificatie van de individu met de doelen, invloed hebben op identiteitsconflicten (Ashforth, Kreiner, & Fugate, 2000). Meerdere concurrerende en geïntegreerde identiteiten met een sterke identificatie leiden sneller tot conflicten. Op dit vlak is duidelijk te zien dat het aantal krachtige institutionele logica's sneller leidt tot complexiteit en dat het aantal identiteiten en de mate waarin deze samenkomen invloed heeft op de mogelijke identiteitsconflicten. Horton et al. (2014) benoemen in hun onderzoek ook de link tussen identiteitsconflicten en institutionele tegenstrijdigheid. Verder stellen Corley & Gioia (2004) dat identiteit en identiteitsdynamieken vitaal zijn om tot constructieve veranderingsuitkomsten te komen. Identiteitsconflict kan zelfs een sleutelmechanisme zijn in dit proces (Horton, Bayerl, & Jacobs, 2014). Er is organisaties daarom veel aan gelegen om de link tussen institutionele complexiteit en identiteitsconflict beter te begrijpen.

Onderzoek naar de rollen en identiteiten zijn vaak een micro perspectief dat geen rekenschap geeft van de reconstructie van professionele rol identiteit. Dit omdat er te weinig aandacht is

voor institutionele krachten (Chreim, Williams, & Hinings, 2007). Het onderzoek van Chreim et al. (2007) heeft zich juist gericht op de institutionele invloeden op de professionele rol en identiteitsreconstructie. Professionele identiteit is de zelfdefinitie van een individu als lid van een professie of beroep. Het wordt geassocieerd met de uitvoering van een professionele rol (Pratt, Rockmann, & Kaufmann, 2006). Chreim et al. (2007) benoemen in hun onderzoek dat er weinig verschil bestaat tussen rol en identiteit. Het doel van hun onderzoek is inzage te geven in hoe institutionele mechanismen in een micro context leiden tot rol en identiteitsveranderingen. In hun onderzoek, gericht op een gezondheidsorganisatie, wordt in kaart gebracht hoe de invloeden van drie niveaus leiden tot de reconstructie van professionele rol identiteit. De niveaus zijn: institutionele dynamieken, organisatiedynamieken en individuele dynamieken.

Interlevel Influences on the Reconstruction of Professional Role Identity



Figuur 4: Interlevel Influences on the Reconstruction of Professional Role Identity (Chreim et al. 2007)

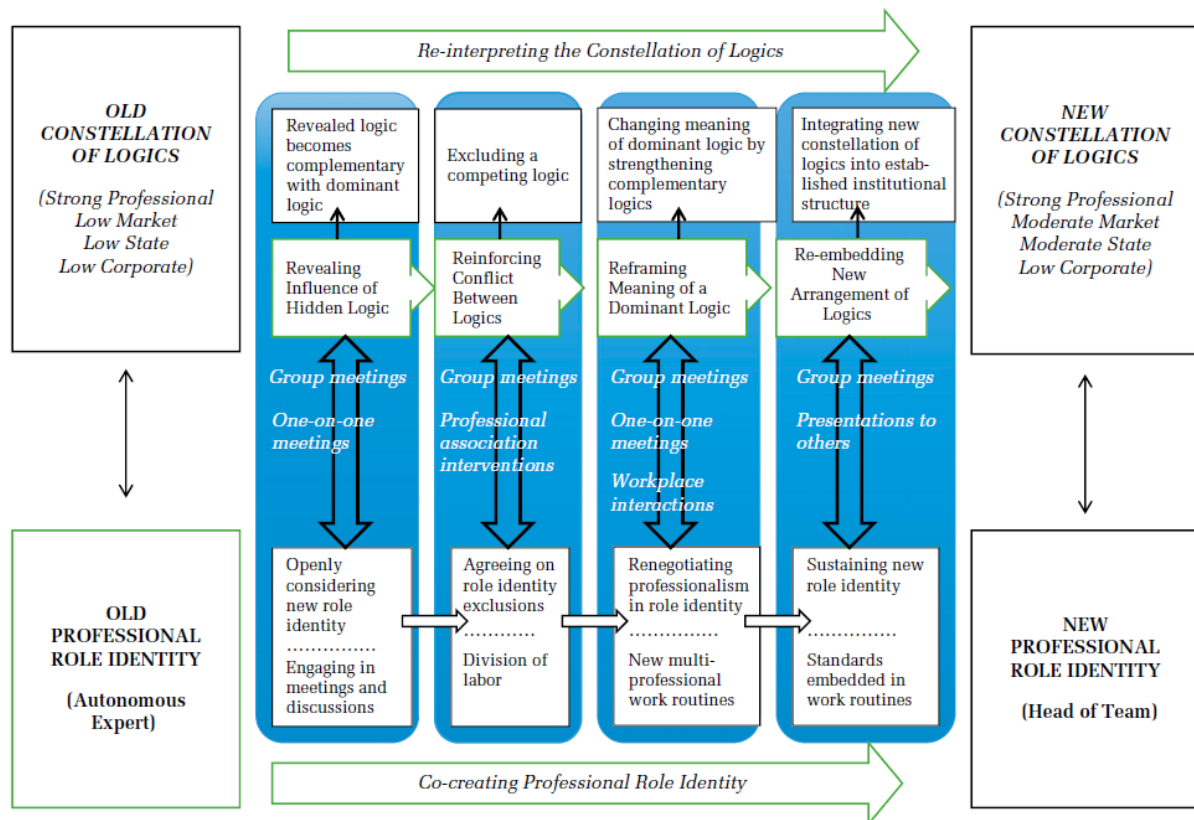
Institutionele dynamieken komen van overheidsorganisaties, financiers en professionele associaties. Overheidsorganisaties en financiers hebben rechtstreekse invloed op de organisatiestructuur en op de organisatiemechanismen, maar ook op stimulans systemen in

de organisatie. Daarnaast beïnvloeden overheid en financiers de groei van nieuwe institutionele templates. Deze templates definiëren rollen in een organisatie. Professionele associaties hebben ook invloed op stimulans systemen en op de dominante en nieuwe institutionele templates. De institutionele templates zijn een punt waar de invloed van overheid, financiers en professionele associaties bij elkaar komt. Ook blijkt uit dit onderzoek dat structuurverandering, stimulans systemen in een organisatie en de opkomst van nieuwe institutionele templates invloed hebben op patronen van acties en interacties. De institutionele templates hebben daarnaast invloed op de constructie van een ideaal identiteit, het kaderen van rollen en de conformatie van rolverandering door andere leden met dezelfde rol. De combinatie van ideaal identiteit, rollenkadering, patronen van acties en interacties en conformatie van andere leden met dezelfde rol vormen samen met de persoonlijke levenssituatie de constructie van de professionele rol identiteit. Op deze manier heeft Chreim et al. (2007) een brug geslagen tussen institutioneel, organisatie en individueel niveau. De uitkomsten van het onderzoek van Chreim et al. (2007) zijn dat institutionele krachten direct en indirect invloed hebben op professionele rol identiteit. De institutionele omgeving levert interpretatieve, legitimerende en materiele middelen die geadopteerd en geadapteerd worden in de reconstructie van professionele identiteit. Indirect beïnvloedt institutionele dynamiek de professionele rol identiteit door beïnvloeding van structuren en mechanismen op organisatieniveau welke op hun beurt weer het microniveau beïnvloeden. Het gezag van traditionele templates en de opkomst van alternatieve templates vanuit de institutionele omgeving creëren complexiteit wat professionals de bouwblokken biedt om hun rol te reconstrueren. De omgeving limiteert echter ook het bereik van de reconstructie van rol identiteit welke als legitiem worden gezien.

Het veranderen van een professionele rol identiteit vereist significant identiteitswerk door zowel de groep professionals zelf als door hun managers (Reay, Goodrick, Waldorff, & Casebeer, 2017). In hun onderzoek hebben Reay et al. (2017) gekeken naar hoe institutionele logica's en hun relaties geïnterpreteerd werden door middel van verschillende sociale activiteiten. Deze activiteiten leidden tot een verschuiving van de collectieve professionele rol identiteit van artsen van "autonome expert" naar "hoofd van een team". De nieuwe professionele identiteit werd door een collectief proces van herinterpretatie van leidende institutionele logica's opnieuw gecreëerd. Dit werd gedaan door vier mechanismen: (1) Het

onthullen van de verborgen invloed van een logica; (2) Het versterken van conflict tussen logica's; (3) Het herdefiniëren van de betekenis van een dominante logica; (4) Het opnieuw inbedden van de nieuwe inrichting van de logica's.

Co-creating a New Professional Role Identity by Re-interpreting Institutional Logics through Social Interactions



Figuur 5: Co-creating a New Professional Role Identity by Re-interpreting Institutional Logics through Social Interactions (Reay et al. 2017)

De eerste stap is het in gesprek gaan met zowel de professionals als met hun managers. Dit zowel privé als in groepen om zo inzicht te verkrijgen in de eventuele verborgen institutionele logica's. Hiermee kan beter begrepen worden hoe verschillende logica's met elkaar verbonden zijn. De tweede stap is een officieel plan opstellen waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen werk wat in lijn ligt met de ene logica ten opzichte van werk wat in lijn ligt met een andere logica. Door het conflict tussen logica's te versterken wordt duidelijk welke activiteiten de professionals wel en niet zullen uitvoeren. De derde stap is het in de praktijk brengen van de plannen uit de tweede stap. Reay et al (2017) zien deze stap als het hart van de verandering in professionele rol identiteit. In deze stap faciliteren interacties geassocieerd met werkplaatspraktijken de heronderhandeling van hoe de professionals zichzelf zien en hoe ze

hun werk doen. Hierdoor zijn de professionals in staat de nieuwe identiteit werkelijk te omarmen. De laatste stap is het opnieuw inbedden van de nieuwe constellatie van logica's door standaardisatie van werkwijzen met behulp van protocollen en richtlijnen. Ook regelmatig overleggen over ervaringen helpt bij het inbedden van de nieuwe praktijk.

Institutionele logica, Identiteit en business control

Verschillende ontwikkelingen zoals groeiende globalisatie, verbeteringen in informatietechnologie, de groeiende invloed van professionele organisaties en het intensievere gebruik van bedrijfsinformatie in de bedrijfspraktijk zijn verantwoordelijk voor de continue veranderingen in business control (Wolf, Kuttner, Feldbauer - Durstmüller, & Mitter, 2020). Wolf et al. (2020) benoemen een breed en veel gebruikte definitie: business control bevat het partneren in management besluitvorming, het bedenken van plannings- en resultaatssystemen en het bieden van financiële verslagleggings- en controle expertise ter ondersteuning, formulering en implementatie van een organisatie strategie. Vooral in de laatste twee decennia heeft de business control rol zich ontwikkeld van een traditionele boekhouder tot een business partner (Järvenpää, 2007); (Wolf, Kuttner, Feldbauer - Durstmüller, & Mitter, 2020). De verandering heeft niet alleen invloed op business control, maar ook op business controllers zelf aangezien nieuwe templates volgens Chreim et al. (2007) directe invloed hebben op identiteiten, rollen en praktijken.

Onderzoek naar de identiteit van business controllers richt zich op verschillende niveaus van identiteit: externe aspecten, organisatieaspecten en individuele aspecten (Wolf, Kuttner, Feldbauer - Durstmüller, & Mitter, 2020). De externe aspecten van veranderende identiteiten van business controllers zijn onder andere professionele associaties en opleidingsinstituten, regelgeving en compliantie en het publieke imago van business control. Professionele associaties en opleidingsinstituten hebben invloed op de veranderende rol van business controllers (Byrne & Pierce, 2007). Wel blijkt dat het per land verschilt hoe de institutionele opleidingsomgeving eruit ziet. In Groot-Brittannië en in de Verenigde Staten moeten business controllers specifieke examens afleggen en deel uitmaken van een professionele associatie om gekwalificeerd te zijn, terwijl dit in Duitsland, Frankrijk of Nederland niet nodig is (Ahrens & Chapman, 2000). Uit de analyse van de institutionele omgeving van business controllers

blijkt dat leden van professionele associaties, academici, consultants en invloedrijke professionals de nieuwe rol van business partner ondersteunen. Professionele associaties proberen actief de status van business controllers als professionele groep te verbeteren (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013). Veranderingen in regelgeving en compliantie, bijvoorbeeld door nieuwe IFRS-standaarden, zijn gericht op het verstrakken van rapportage regels. Ze beïnvloeden hierdoor de controle aspecten van business control in plaats van de adviseringsaspecten bij strategische besluitvorming (Byrne & Pierce, 2007); (de Loo, Verstegen, & Swagerman, 2011). Hieruit blijkt het spanningsveld tussen betrokkenheid bij besluitvormingsprocessen en onafhankelijke interne controle processen (Byrne & Pierce, 2018). Onderzoek naar het publieke imago van business control richt zich op hoe professionals denken dat anderen hun werk definiëren. Verschillende onderzoeken benoemen de invloed van imago verandering op identiteit (Byrne & Pierce, 2007); (Morales & Lambert, 2013); (Taylor & Scapens, 2016).

Onderzoek naar de invloed van organisatieaspecten op veranderende identiteiten van business controllers richt zich op het imago binnen organisaties, informatiesystemen, patronen van interactie, digitalisering, en de positie van business control in de organisatie. Imago's binnen organisaties hebben net als externe imago's invloed op identiteit (Järvinen, 2009); (Taylor & Scapens, 2016). Onderzoek naar de invloed van institutionele logica op business control systemen stelt dat nieuwe logica vraagt om nieuwe verantwoordingsinformatie en daardoor om nieuwe informatiesystemen (Järvinen, 2016). De informatie uit deze systemen moet geïnterpreteerd worden wat weer onderdeel uitmaakt van de business control rol als informatieverschaffer en besluitvormingsondersteuner. Naast prestatiemeting is er ook onderzoek gedaan naar hoe institutionele druk gebruikt kan worden in het ondersteunen van nieuwe budgetteringspraktijken (Ezzamel, Robson, & Stapleton, 2012). Onderzoek naar de positie van business control kijkt naar decentralisatie van de functie (Järvenpää, 2007) en in hoeverre identiteiten genest zijn in andere identiteiten als identificatie met een werkgroep sterker is dan identificatie met een professionele groep (Horton & de Araujo Wanderley, 2018).

Onderzoek naar individuele aspecten van identiteit bij business controllers bevat onder andere onderzoek naar meerdere identiteiten, hybride rollen en identiteitsconflicten. Horton

& de Araujo Wanderley (2018) hebben verschillende identiteiten en identiteitsconflicten bij business controllers onderzocht. Vooral in veranderingssituaties worden de identiteiten van business controllers continue hervormd (Järvinen, 2009). Deze verandering wordt deels gestuurd door een veranderende behoefte vanuit de context in een organisatie. Onderzoek naar hybride management accountants laten zien dat ook beiden identiteiten tegelijkertijd in de functie kunnen voorkomen (Byrne & Pierce, 2007).

Ondanks voorgaande onderzoeken is er beperkt verkend hoe de wisselwerking tussen externe instituties is met interne organisatieactoren en hoe deze actoren reageren op deze instituties en hun logica (Damayanthi & Gooneratne, 2017). Wolf et al. (2020) en Horton & de Araujo Wanderley (2018) geven ook aan dat er weinig studies zijn over identiteit en identiteitsconflicten bij business controllers.

Conclusies en proposities

Het theoretische overzicht van bestaand onderzoek is bedoeld om weer te geven wat al bekend is over institutionele logica, institutionele complexiteit en identiteit. Dit zowel in brede zin als specifiek gericht op de business control professie. Aangaande institutionele logica kan geconcludeerd worden dat meerdere logica's naast elkaar vaak complexiteit opleveren (Reay & Hinings, 2009). De complexiteit is afhankelijk van drie factoren: lastig te verenigen logica, onduidelijkheid in logica prioritering en de mate van overlap van jurisdictie van logica's (Raynard, 2016). Het gevolg van de Toeslagenaffaire voor De Belastingdienst is dat efficiënt werken, controle van de wet en de menselijke maat allemaal uitgevoerd moeten worden. Ze hebben allen hoge prioriteit voor alle medewerkers bij de dienst en het is onduidelijk welke jurisdictie waar begint en eindigt.

Propositie 1

De Belastingdienst ervaart volgens business controllers institutionele complexiteit door politieke inslagen zoals de Toeslagenaffaire en dit heeft invloed op de identiteit van De Belastingdienst. De logica's van efficiëntie, handhaving van de wet en het hanteren van de menselijke maat zijn lastig verenigbaar en de prioritering en jurisdictie hiervan zijn onduidelijk. Dit samen wordt ervaren als volatiele complexiteit.

Identiteiten worden door institutionele logica beïnvloed (Wry & York, 2017). Dit omdat identiteit gebruikt wordt om wijs te worden uit de wereld om ons heen (Weick, M, & Obstfeld, 2005), zodat geïnterpreteerd kan worden wat goed gedrag is. Daarnaast verandert de rol van business controllers (Wolf, Kuttner, Feldbauer - Durstmüller, & Mitter, 2020):

Propositie 2

Business controllers ervaren meerdere identiteiten en identiteitsconflict in hun professie. De logica's van de toetsende rol en de adviserende rol zijn lastig te verenigen en te prioriteren.

Verandering van de rol van business controllers leidt tot hervorming van identiteiten bij business controllers (Horton & de Araujo Wanderley, 2018). Verschillende conflicterende logica's leiden tot verschillende verwachtingen en verschillende identiteiten om hier wijs uit te worden. Onduidelijkheid door verschillende eisen vanuit de politiek beïnvloedt de rol die business controllers denken te hebben.

Propositie 3

Institutionele complexiteit vanuit politiek versterkt het identiteitsconflict bij business controllers binnen De Belastingdienst.

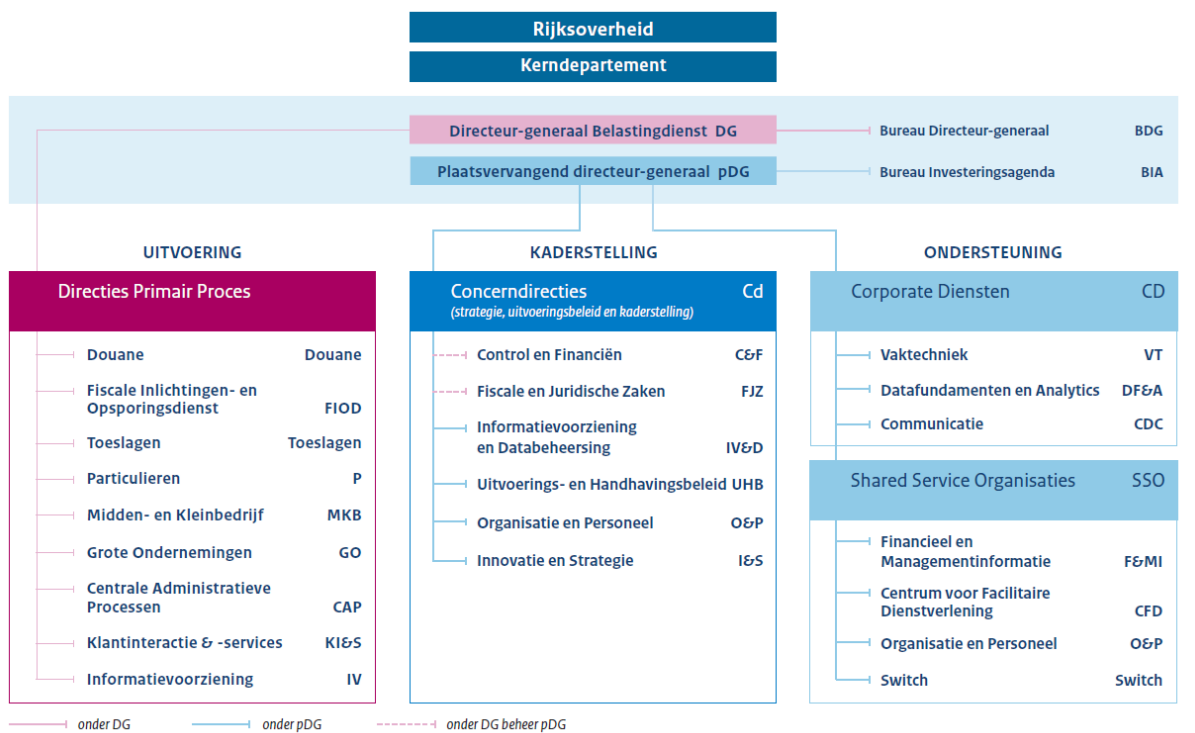
Naar aanleiding van de theoretische onderbouwing kan geconcludeerd worden dat onderzoek naar identiteitsconflict bij business controllers nog beperkt is. De beperkte aanwezigheid van onderzoek maakt dit onderzoek interessant en zorgt voor een bijdrage aan de bestaande literatuur. Ook blijkt uit de literatuur review van Wolf et al. (2020) dat er geen onderzoek is gedaan naar hoe politieke druk invloed kan hebben op de identiteit van business control in een grote overheidsorganisatie.

Methodologische verantwoording

Het onderzoek beoogde vast te stellen in hoeverre de hiervoor benoemde proposities aansluiten bij de beleving en interpretatie van business controllers bij De Belastingdienst. Het doel hiervan was de onderzoeksvraag: *“Hoe ervaren business controllers bij een grote overheidsorganisatie de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op hun professionele identiteit?”* te beantwoorden. Dit door ervaringen van institutionele logica’s, identiteit en identiteitsconflicten bij business controllers op de Control & Financiën afdeling DO Primaire Proces bij De Belastingdienst te verzamelen en te bestuderen. Methodologie is het beschrijven van hoe een probleem kan worden bestudeerd (Eriksson & Kovalainen, 2016). De beschrijving van dit onderzoek bestaat uit volgende onderdelen: contextbeschrijving, onderzoeksfilosofie, gegevensverzameling, gegevensanalyse, de rol van de onderzoeker en ethische overwegingen.

Contextbeschrijving

De Belastingdienst heeft begin 2017 een nieuwe organisatiestructuur “de topstructuur” opgezet. In deze structuur is een nieuwe financiële kaderstellende directie Control en Financiën opgericht voor business control.



Figuur 6: Organogram Belastingdienst (Belastingdienst, 2019)

Deze directie, Control en Financiën, is als aparte stafafdeling geïntegreerd onder een hoofddirecteur Control en Financiën. Voor deze positionering was onder andere gekozen vanwege het verscherpt toezicht op De Belastingdienst na de uit de hand gelopen vertrekregeling. Een andere reden was om een tweedelijns controle te creëren die door deel te nemen in managementteams kan helpen potentiële affaires eerder te signaleren en te helpen voorkomen.

In 2017 publiceerde de ombudsman een rapport over een specifieke toeslagenzaak waarin kritisch werd geoordeeld over De Belastingdienst. De Belastingdienst zou een groep burgers ten onrechte als fraudeur hebben bestempeld en deze burgers kregen te maken met een harde fraude aanpak. In 2019 ontstond naar aanleiding van onderzoek door RTL Nieuws en Trouw ook grote politieke ophef over de handelwijze van De Belastingdienst in de toeslagenaffaire. Uiteindelijk leidde de affaire tot een parlementair onderzoek waaruit een zeer kritisch rapport kwam over de overheid. De affaire leidde tot het aftreden van de toenmalige staatssecretaris Menno Snel en later tot het aftreden van het kabinet Rutte III. Eventuele strafrechtelijke vervolging zou nog plaats kunnen gaan vinden naar aanleiding van de affaire. In deze turbulente omgeving heeft De Belastingdienst naast efficiëntie de opdracht gekregen handhaving van de wet te combineren met het hanteren van de menselijke maat. De directie Control en Financiën moet als business control afdeling ook op zoek naar waar en hoe advisering en toetsing beter kan. Ook wordt er gekeken naar hoe Control en Financiën De Belastingdienst kan helpen uitvoering te geven aan de nieuwe en complexe verwachtingen vanuit de politiek. In het verlengde hiervan zijn medewerkers van de directie Control en Financiën opnieuw de betekenissen en verwachtingen van de eigen rol aan het evalueren.

Het onderzoek heeft plaatsgevonden bij de afdeling DO PP (Dienstonderdeel Primair Proces) bij De Belastingdienst. Deze afdeling is binnen de directie Control en Financiën verantwoordelijk voor het contact met de directeuren van de uitvoerende dienstonderdelen en met de ketenmanagers van de verschillende ketens. De uitkomst van politieke inslagen zoals de toeslagenaffaire heeft de grote impact op de uitvoerende afdelingen bij De Belastingdienst omdat hier het klantcontact plaatsvindt. Het zijn deze bedrijfsonderdelen die

efficiëntie en uitvoering van de wet moeten combineren met de menselijke maat danwel dienstverlening. Het onderzoek richtte zich daarom op de ervaringen en percepties van business controllers die met de primaire onderdelen werken. De afdelingen bestaan in totaal uit 25 controllers met elk een eigen dienstonderdeel of keten.

Onderzoeksfilosofie

Het onderzoek heeft een exploratief en interpretatief karakter. De onderzoeksvraag richt zich op de vraag of en hoe business controllers de impact van institutionele complexiteit op hun professionele identiteit ervaren. Erikson & Kovalainen (2016) benoemen dit als de ontologische aanname dat de werkelijkheid begrepen wordt als een vorm van subjectivisme. Dit betekent volgens Erikson & Kovalainen (2016) dat realiteit gebaseerd op percepties en ervaringen begrepen wordt binnen specifieke tijd en context en dat deze per persoon kan verschillen. In plaats van subjectivisme wordt de term constructivisme vaak gebruikt voor de beschrijving van de sociale natuur van realiteit (Eriksson & Kovalainen, 2016). De werkelijkheid wordt gedefinieerd door complexe georganiseerd patronen van lopende acties (Schwandt, 2007).

Identiteit is een zelfdefinitie en bevat geïnternaliseerde betekenissen en interne verwachtingen (Chreim, Williams, & Hinings, 2007) en is daarmee subjectief van aard, maar identiteiten zijn ook sociaal geconstrueerd. Identiteiten zijn gekoppeld aan brede sets van betekenis in specifieke context (Wry & York, 2017). Om hier kennis over te vergaren is inzicht nodig in de perceptie en betekenis van identiteit in de specifieke tijd en context waar het in plaatsvindt. Het filosofische beginpunt van het onderzoek is daarom een subjectieve ontologie en een sociaal constructivistisch subjectieve epistemologie.

Het onderzoek heeft een exploratief en inductief (theorievormend) karakter. Dit betekent dat het van tevoren nog niet duidelijk is welke toegevoegde waarde gevonden gaat worden, maar dat het doel is achteraf een theorie te kunnen opstellen. Hierbij kunnen de resultaten van een specifieke situatie in dit onderzoek veralgemeniseerd worden en daarmee bijdragen aan de literatuur (Eriksson & Kovalainen, 2016). Er is daarom gekozen voor een onderzoek aanpak die kwalitatief van aard is. Easterby - Smith et al. (2018) geven aan dat kwalitatief onderzoek meer

exploratief is en eerder gericht is op open reacties dan op voor gecodeerde reacties. Edmonson & McManus (2007, p. 1162) zeggen hierover: "Interviews, observaties en longitudinaal onderzoek zijn methodes om te leren met een open geest". Door onderzoek in het veld te doen kan de betekeniswereld achter processen, ervaringen en gedrag begrepen en verklaard worden. Kwalitatieve benaderingen van gegevensverzameling en gegevensanalyse kennen een open en thematische opzet wat het een flexibele methode maakt. Hierdoor is het mogelijk om een grondig inzicht te krijgen in de individuele werknemerservaringen van organisatorische veranderingen en de relaties en contexten waarin deze zich voordoen (Bryant, 2006).

De gehanteerde onderzoeksmethode is de casestudy. Eisenhardt (1989) geeft aan dat casestudies gebruikt kunnen worden voor twee doelen: Het geven van een beschrijving of het genereren van een theorie. Het doel van dit onderzoek is om te komen tot een theorie over de invloed die institutionele complexiteit heeft op de identiteit van business controllers bij grote overheidsorganisaties. De gevonden uitkomsten kunnen dan vergeleken worden met bredere theorieën over de effecten van institutionele logica op identiteit en identiteitsconflicten bij professionals en specifiek op business controllers om zo te komen tot nieuwe theorieën of om bestaande theorieën te versterken. De kracht van een casestudy kan ook een zwakte zijn. Het intensieve gebruik van empirisch bewijs kan leiden tot een theorie die te complex en allesomvattend is. Een te rijke theorie mist de eenvoud om goed overdraagbaar te zijn op bredere groepen (Eisenhardt, 1989). Nog een risico is de mogelijkheid dat theorie gebaseerd op een case resulteert in smalle, persoonlijke theorie gericht op een zeer specifiek fenomeen (Eisenhardt, 1989). Eriksson & Kovalainen (2016) geven aan dat casestudies goed zijn voor het genereren van holistische en contextuele kennis door het gebruik van meerdere databronnen. Daarnaast is een casestudy een onderzoeksstrategie die gefocust is op het begrijpen van de dynamieken aanwezig in één enkele setting (Eisenhardt, 1989). Het doel van dit onderzoek en de hoofdvraag sluiten aan bij de holistische en contextuele aanpak in een specifieke setting op basis van twee informatiebronnen.

Gegevensverzameling

De gegevensverzameling van een casestudy kan op verschillende manieren worden gerealiseerd. Voor dit onderzoek is kwalitatieve data en documentatie gebruikt. De kwalitatieve data is verkregen door het houden van diepte-interviews met business controllers en leidinggevenden van de afdeling DO PP bij De Belastingdienst. Door de diepte-interviews konden ervaringen, meningen en interpretaties worden verkregen. Er zijn drie verschillende types van kwalitatieve interviews gedefinieerd: gestructureerde en gestandaardiseerde interviews, geleide en semigestructureerde interviews en ongestructureerde, informele en open interviews (Eriksson & Kovalainen, 2016).

Het onderzoek maakte gebruik van semigestructureerde interviews. Semigestructureerde interviews kunnen gebruikt worden voor “wat” en “hoe” vragen. Het voordeel is de combinatie van systematisch en uitgebreid materiaal (Eriksson & Kovalainen, 2016). Dit biedt ruimte voor diepgaandere reacties, maar met de uitdaging om alle onderwerpen aan bod te laten komen (Eriksson & Kovalainen, 2016). Bij semigestructureerde interviews staan de onderwerpen waarnaar gevraagd wordt van tevoren vast, maar de vragen zelf niet. Hierdoor kan de onderzoeker flexibel zijn in het doorvragen. Dit kan leiden tot diepgaandere informatie. Gezien de grote mate van sociale constructie bij institutionele logica en identiteit is flexibiliteit in dataverzameling gewenst. Op deze manier kunnen ervaringen in een complexe situatie zo goed mogelijk geïnterpreteerd worden.

De semigestructureerde interviews voor dit onderzoek zijn in maart en april uitgevoerd binnen de directie Control en Financiën op de afdeling DO PP bij De Belastingdienst. Op deze afdeling werken totaal 25 business controllers verdeeld over verschillende clusters. Er is specifiek gekozen voor de afdeling DO PP, omdat deze afdeling met management van primaire procesafdelingen van De Belastingdienst werken. Juist bij deze afdelingen heeft de institutionele complexiteit van politieke inslagen zoals de toeslagenaffaire de grootste impact op de processen. Business controllers verbonden aan deze processen zullen daarom meer druk voelen om in hun professionele gedrag rekening te houden met het spanningsveld tussen efficiëntie, wetgeving en menselijke maat. Er zijn 14 interviews afgenomen waarvan 12 met business controllers en 2 met managementteam leden van de directie Control en Financiën.

De geïnterviewde business controllers zijn te verdelen in vijf dienstondereelcontrollers en zeven clustercontrollers. De respondenten werden op basis van hun afdeling gekozen uit de volledige lijst met business controllers. Hierbij werd gekeken naar de mate van impact die politieke inslagen hebben op de verschillende afdelingen.

De interviews hebben digitaal plaatsgevonden vanwege een aantal redenen. Uit onderzoek blijkt dat een interview via videogesprek in vergelijking met een persoonlijk interview een vergelijkbare hoeveelheid data en een vergelijkbare hoeveelheid onderwerpen oplevert (Krouwel, Jolly, & Greenfield, 2019). Het aantal codes geproduceerd uit een interview via videogesprek is vergelijkbaar met het aantal codes uit een persoonlijk interview waardoor de breedte van begrip ook vergelijkbaar is (Krouwel, Jolly, & Greenfield, 2019). Wel levert volgens Krouwel et al. (2019) een persoonlijk interview meer statements op waarop codes gebaseerd kunnen worden. Het onderzoek van Krouwel et al. is uitgevoerd in 2019 en dus voor de uitbraak van Covid-19. In de huidige Covid-19 omstandigheden zou een persoonlijk interview respondenten een ongemakkelijk gevoel kunnen geven. Dit zou de resultaten van een onderzoek negatief kunnen beïnvloeden. Interviews via videogesprek zijn daarnaast makkelijker te realiseren, omdat veel respondenten thuis werken vanwege Covid-19. De interviewer hoeft dan niet alle woningen van respondenten af voor de interviews. Als laatste hebben zowel de onderzoeker als de geïnterviewden veel ervaring met het werken met digitale communicatiemiddelen. Binnen de onderzoek omgeving werden alle overleggen al een jaar digitaal uitgevoerd.

Gegevensanalyse

De digitale opnames zijn uitgewerkt in transcripten en daarna met de respondenten gedeeld. De transcripten zijn vervolgens uitgewerkt in een conventionele content analyse. In een conventionele content analyse zijn gecodeerde categorieën direct afgeleid van de tekstdata (Hsieh & Shannon, 2005). De analyse vindt plaats volgens de methode van Corley & Gioia (2004). Deze methode kent drie verschillende orden van analyse. Vroeg in het onderzoek ontstaan een veelvoud aan termen, codes en categorieën (Gioia, Corley, & Hamilton, 2012). Gioia et al. (2012) geven aan dat in de 1^e orde analyse geprobeerd wordt getrouw de termen van de informanten te gebruiken. In de 2^e orde wordt gezocht naar overeenkomsten en

verschillen en op basis daarvan worden centrale thema's uit de data gedistilleerd. "In deze tweede orde analyse, we zijn nu stevig in het theoretische rijk, vragen we of de opkomende thema's concepten voorstellen die helpen met het omschrijven en uitleggen van fenomenen die geobserveerd worden" (Gioia, Corley, & Hamilton, 2012, p. 20). In de 3^e orde wordt getracht de thema's uit de tweede orde verder te aggregeren in dimensies (Gioia, Corley, & Hamilton, 2012).

Deze vorm van analyseren heeft geholpen bij het opdelen van data-eenheden om deze vervolgens te coderen. In de eerste iteratie zijn vier interviews op gecodeerd. Dit leidde tot 170 codes. Deze codes zijn daarna gekoppeld aan groepscores waarbij er telkens een nieuwe groepscore werd aangemaakt wanneer een open code niet meer paste bij de bestaande groepscores. Dit leidde tot 11 groepscores. Vervolgens is per groep geprobeerd de dubbele codes er zoveel mogelijk uit te halen. Deze exercitie was bedoeld om meer inzicht te krijgen in reeds gevonden codes en om het aantal codes overzichtelijk te houden. Zowel het inzicht als de overzichtelijkheid zorgde ervoor dat het open coderen van de overige 11 interviews gerichter plaats kon vinden. Na het open coderen is opnieuw gekeken naar de 1^e orde groepscores. Dit heeft uiteindelijk geleid tot 35 groepscores. Deze groepscores zijn in een volgende iteratie teruggebracht tot 15 sub thema's, de 2^e orde concepten. Deze sub thema's zijn vervolgens in een volgende iteratie samengevoegd tot 6 geaggregeerde thema's. De thema's zijn vervolgens naar twee medestudenten gestuurd met de vraag er kritisch naar te kijken. In bijlage 1 is een uitwerking van de thema's bijgevoegd.

De codering is gedaan in het programma Atlas.ti. De interviews zijn eerst open en daarna ook axiaal gecodeerd. Het werken met deze codes heeft het mogelijk gemaakt om de belangrijkste thema's en patronen in kaart te brengen die gerelateerd zijn aan institutionele complexiteit en identiteiten. De resultaten van de gegevensanalyse zijn opgenomen in het hoofdstuk resultaten. Dit hoofdstuk is opgebouwd uit de verschillende geaggregeerde thema's waarbij elk sub thema afzonderlijk besproken wordt. In het hoofdstuk discussie en conclusie worden de resultaten nader besproken en geïnterpreteerd. Dit leidt uiteindelijk tot een aantal theoretische en praktische implicaties. Als laatste volgt dat de reflectie en de mogelijkheden tot vervolgonderzoek.

Rol van de onderzoeker

Het is bij een casestudy gebruikelijk dat de onderzoeker vaker contact heeft met respondenten en dat er een hechtere relatie wordt opgebouwd (Eriksson & Kovalainen, 2016). In dit onderzoek had de onderzoeker al een relatie met veel respondenten vanwege de al bestaande werkrelatie. Het voordeel van een bestaande relatie is dat het voor de onderzoeker makkelijker is om binnen te komen en om informatie te verkrijgen. Het nadeel is dat het moeilijker wordt om onderscheid te maken tussen wat de onderzoeker uit eigen ervaring weet en wat de data uit het onderzoek weergeeft. Ook bestaande overtuigingen kunnen leiden tot vooringenomenheid bij bestudering van de data (Eriksson & Kovalainen, 2016). Het gevaar is daarnaast dat de respondenten gewenste antwoorden gaan geven en niet hun werkelijke mening (Aertsen, 2011).

Als onderzoeker heb ik geprobeerd de realiteit van de respondenten inzichtelijk te maken en te interpreteren. Door zo min mogelijk te vragen en zo veel mogelijk ruimte aan respondenten te laten om te reageren heb ik gepoogd mijn invloed op antwoorden zo klein mogelijk te houden. Door het vergelijken en analyseren van reacties van respondenten heb ik geprobeerd transparant te zijn in hoe ik welke patronen heb ontdekt. Dit was een lastige opdracht, omdat ik in mijn werk zelf ook te maken heb met het spanningsveld wat ik in kaart heb willen brengen. Ik heb zelf ervaringen met en beelden bij wat een succesvolle business controller zou moeten zijn. De tegenstrijdige rollen van onderzoeker en business controller konden leiden tot conflict. Als business controller heb ik een beeld van de situatie, maar als onderzoeker wil ik de ervaring en de context van respondenten beschrijven en analyseren zonder gelijk een oordeel te vellen of zonder dit gelijk met mijn eigen beelden te vergelijken. Daarnaast heb ik tijdens de interpretatiefase gesprekken gevoerd met collega's en leidinggevenden. Dit om te toetsen of mijn interpretaties herkenbaar zijn voor anderen die binnen dezelfde context werken. Ook wordt hiermee de mate van persoonlijke inkleuring getoetst. De reacties op mijn interpretaties zijn veelal bevestigend geweest.

Ethische overwegingen

Onderzoek ethiek bevat de manier waarop onderzoek wordt uitgevoerd en gerapporteerd. Daarnaast bevat het meer complexe zaken als bias in het onderzoek, manieren van het aanhalen van andere auteurs en onderzoekers, en zelfs de vraag welke onderzoekers niet

gehoord worden (Eriksson & Kovalainen, 2016). Eriksson & Kovalainen (2016) benoemen een aantal basisregels van verantwoordelijkheid richting anderen: vrijwillige deelname; geïnformeerde medewerking; bescherming van participanten; anonimiteit, privacy en vertrouwelijkheid; verzwijging en plagiaat.

In dit onderzoek is op de volgende wijze voldaan aan deze basisregel:

1. De theoretische analyse is opgebouwd uit onderzoek uitgevoerd door anderen. In het onderzoek is gebruik gemaakt van de APA-referentiestijl. Hiermee wordt erkenning gegeven aan de ideeën, de onderzoeken en de publicaties van anderen.
2. De leidinggevenden van de directie Control en Financiën zijn schriftelijk benaderd over de opzet van het onderzoek en hebben inspraak gehad in de uitvoering van het onderzoek waar het ethische keuzes betreft. Dit is ook gedaan vanwege de politieke gevoeligheid van het onderwerp. Het onderzoek wordt hiermee met geïnformeerde medewerking uitgevoerd.
3. De geïnterviewden zijn ruim van tevoren schriftelijk benaderd en hebben de ruimte gekregen om zelf te bepalen of deelname gewenst was. Het onderzoek wordt hiermee met geïnformeerde medewerking uitgevoerd.
4. Voorafgaande aan de interviews is aan de respondenten medegedeeld dat het interview werd opgenomen, maar dat de data en de analyse vertrouwelijk zijn. Dit houdt in dat de respondenten anoniem blijven in het proces. Er worden geen namen in de transcripties gemeld van personen of van onderdelen waar ze control op uitvoeren. Dit ter bescherming van personen binnen de organisatie.
5. Aan het eind van het interview is nogmaals gevraagd of respondenten bezwaar hebben tegen de opname en het gebruik van het interview in het onderzoek.
6. Het conceptonderzoek is door een integriteitscoördinator van de directie Control & Financiën bekeken.
7. Het onderzoek is na afronding beschikbaar voor respondenten.

Resultaten

In dit hoofdstuk worden de resultaten van het onderzoek gepresenteerd. Er zijn in totaal veertien interviews afgenomen waarbij door middel van een brede vraagstelling is onderzocht hoe business controllers De Belastingdienst, de politieke invloed en hun eigen rol binnen de organisatie ervaren. Op deze manier is geprobeerd de respondenten zo min mogelijk te beïnvloeden en zoveel mogelijk hun eigen verhaal te laten vertellen. De dataverzameling heeft plaatsgevonden tussen 25 maart 2021 en 21 april 2021. In deze periode waren de coronaregels van kracht waardoor alle interviews via Zoom zijn uitgevoerd.

De data uit de interviews zijn aan de hand van de eerder benoemde eerste, tweede en derde orde codering gegroepeerd. In de eerste iteratie zijn uiteindelijk 131 verschillende codes benoemd. Bij deze ronde van coderen is gepoogd zoveel mogelijk de termen van respondenten zelf te gebruiken. Deze codes zijn vervolgens gegroepeerd in 35 groepscores, de eerste orde concepten. Hieruit zijn vervolgens op basis van overeenkomsten en verschillen 15 tweede orde thema's gedistilleerd. Vervolgens zijn deze 15 tweede orde thema's samengevoegd tot zes geaggregeerde thema's:

- Politieke invloed op de organisatie
- Complexiteit van de organisatie
- Cultuur en leiderschap
- Samenwerking Control & Financiën
- De rol van de business controller
- Persoonlijke beleving

De zes thema's bevatten de onderdelen die de respondenten benoemden in de verschillende interviews. Elk van deze thema's maakt deel uit van hoe business controllers de invloed van institutionele complexiteit ervaren en op hoe dit hun eigen rol beïnvloed. Hierbij is van groot naar klein gewerkt beginnende met de omgeving, dan de organisatie, vervolgens de directie Control & Financiën, de professionele rol van business controllers en als laatste persoonlijke gevoelens. De thema's *politieke invloed op de organisatie*, *complexiteit van de organisatie* en *cultuur en leiderschap* hebben betrekking op de institutionele complexiteit die De

Belastingdienst als organisatie ervaart, gezien vanuit de respondenten. De resultaten van deze thema's beantwoorden de vraag of en in welke mate De Belastingdienst institutionele complexiteit ervaart en hoe hier op organisatieniveau mee omgegaan wordt.

De thema's *samenwerking binnen de directie Control & Financiën* en *de rol van de business controller* geven weer hoe business controllers hun rol zien binnen hun afdeling, directie en de organisatie. Het thema *persoonlijke beleving* geeft een aantal gevoelens weer die de respondenten in hun rol en omgeving ervaren. De resultaten van deze drie thema's beantwoorden de vraag in hoeverre business controllers identiteitsconflicten ervaren. De resultaten van alle zes de thema's geven samen weer hoe institutionele complexiteit door veel verschillende politieke wensen identiteitsconflicten van business controllers bij De Belastingdienst beïnvloeden.

De verschillende thema's worden toegelicht aan de hand van voorbeeldcitaten uit de interviews. Bij de citaten wordt aangegeven of het een citaat van een dienstonderdeel controller (D), van een clustercontroller (K) of een leidinggevende (L) is. Een overzicht van de verschillende groeperingen inclusief het aantal codes per groep is te vinden in de bijlagen. In de volgende paragrafen worden elk van de verschillende thema's besproken.

Politieke invloed op de organisatie

Het eerste geaggregeerde thema is de *politieke invloed op de organisatie*. Dit thema is opgebouwd uit wat de respondenten hebben aangegeven over de invloed die de politiek heeft op De Belastingdienst. Het geaggregeerde thema bestaat uit drie sub thema's: *Prioriteiten, zorgvuldigheid en stabiliteit*. De drie sub thema's hebben betrekking op: hoe de politiek de prioriteiten van De Belastingdienst beïnvloeden; de mate waarin het mogelijk is om zorgvuldig afwegingen te maken wanneer er beïnvloeding vanuit de politieke plaatsvindt; en de invloed die dit heeft op de stabiliteit van de organisatie. Bij frequente beïnvloeding vanuit de politiek kunnen de prioriteiten voor een uitvoeringsorganisatie onduidelijker worden. Als niet genoeg tijd genomen wordt voor een zorgvuldige afweging van de gevolgen van politieke wensen dan kan dit leiden tot tegengestelde of onuitvoerbare vragen. Onduidelijke prioriteiten en onverenigbare wensen kunnen leiden tot een minder stabiele organisatie en kunnen de kans op nieuwe incidenten vergroten. Het is immers niet meer duidelijk wat wel en niet gedaan moet worden en welke wensen het belangrijkste zijn.

Prioriteiten

Zowel DO controllers, clustercontrollers als leidinggevendenden geven aan dat de politieke invloed is in te delen in politieke inslagen die gelijk aandacht behoeven en verandering van lange termijn doelstellingen waar meer tijd voor is. Bij politieke inslagen wordt op korte termijn door De Belastingdienst gereageerd. Respondenten geven aan dat regulier werk wordt neergelegd om aan deze vragen te kunnen voldoen (citaat 1). Deze inslagen hebben weer invloed op de lange termijn doelstellingen (citaat 2).

(1) "Op zulke momenten worden werkzaamheden soms neergelegd om aan een politieke vraag te kunnen voldoen. Denk daarbij aan bijvoorbeeld de toeslagenaffaire en de vraag vanuit de politiek in hoeverre de belastingdienst een menselijke maat hanteert. Dat vind ik heel opmerkelijk" (D)

(2) "Er wordt wel degelijk gewerkt aan een soort strategie om zaken op order te krijgen, maar je bent wel afhankelijk van de omgeving. Als de omgeving toch weer steeds wat anders van je vraagt dan is het moeilijk om dan netjes je roadmap af te lopen." (K)

Wijzigingen op korte termijn zorgen voor een duidelijke prioritering, namelijk de politieke inslag wegwerken. Dit echter met de twijfel of wat gevraagd wordt wel werkelijk het belangrijkste is om op te pakken (citaat 3). Het neerleggen van regulier werk leidt dan wel tot het beantwoorden van politieke wensen, maar wat blijft liggen kan later weer tot nieuwe politieke druk zorgen. Gevraagde koerswijzigingen vanuit de politiek, bijvoorbeeld de vraag naar meer dienstverlening in plaats van strengere handhaving, hebben invloed op de lange termijn doelstellingen die De Belastingdienst zichzelf gesteld heeft. Dit zijn doelstellingen die soms pas na jaren gerealiseerd kunnen worden. Over deze doelstellingen geven zowel DO controllers, clustercontrollers als leidinggevendenden aan dat de prioriteiten steeds veranderen. Dit onafhankelijk van de vraag of de vorige prioriteit is gerealiseerd (citaat 4). Het zijn de DO controllers en de leidinggevendenden die zich hierbij meer richten op veranderingen in uitvoering zoals de verandering van efficiëntie naar dienstverlening, terwijl clustercontrollers verandering van ICT-projecten benoemen als koerswijziging.

(3) "Is de huidige vraag vanuit de politiek wel het allerbelangrijkste wat er nu is op dit moment binnen de belastingdienst nodig is. Is het werkelijk zo belangrijk? Doen we dit omdat we het zelf ook nodig achten?" (D)

(4) “Het grappige is dat er in het verleden vijf projecten met prioriteit waren gekozen. Dat is een paar jaar geleden naar de 2e Kamer gegaan en daar bekrachtigd. Mijn keten had ook één van deze projecten onder zich. Het project zou een behoorlijke reductie van het werk kunnen opleveren. Dat project zou al een paar jaar geleden opgeleverd worden. Het is nu nog steeds niet geheel gerealiseerd. Het was een hoge prioriteit en we zijn een aantal jaren verder en nog steeds is het niet geheel af. Hoe kan dat? Het krijgt nu geen politieke aandacht meer en het is blijkbaar niet belangrijk. In 2018 was het wel belangrijk en maakte het onderdeel uit van 5 projecten die gestart moesten worden.” (K)

Het grote aantal vragen vanuit de politiek, de onduidelijkheid in de prioriteiten van deze vragen en het niet kunnen realiseren van doelstellingen heeft tot gevolg dat er steeds meer prioriteiten bij lijken te komen (citaat 5). Dit leidt bij zowel DO controllers als clustercontrollers tot de ervaring dat er steeds meer gedaan moet worden in een kort tijdsbestek (citaat 6).

(5) “Ik heb het er dan weer even vanuit mijn dienstonderdeel over. Je ziet dat dingen opkomen die meer prioriteit krijgen, maar niet zaken die minder prioriteit krijgen. Behalve efficiëntie. Toen ik binnenkwam was efficiëntie en werkdruk samen een belangrijk onderwerp. Dat is eigenlijk nog steeds prioriteit, maar daar zijn andere prioriteiten bij gekomen. Dat heeft overall geleid tot wat minder aandacht voor het financiële proces.” (D)

(6) “Vaak gaat het niet op deze manier. Je moet alles doen wat je al deed plus je krijgt er dit nog bij en graag morgen af. (K)

De voorbeelden hierboven geven aan dat respondenten vinden dat De Belastingdienst moeite heeft met het stellen van en vasthouden aan prioriteiten. De invloed vanuit de politiek raakt zowel de korte termijn activiteiten als de lange termijn routekaart van de organisatie. De combinatie van het vraagstuk tussen politieke wensen en organisatiedoelstellingen, de continue veranderende vragen en de hoeveelheid vragen hebben tot gevolg dat er steeds meer prioriteiten bij komen en dat onduidelijk is wat eerst uitgevoerd moet worden.

Zorgvuldigheid

Snelheid, hoeveelheid en onduidelijkheid van prioriteiten kunnen de zorgvuldigheid en de communicatie over de gevolgen van keuzes onder druk zetten. De zorgvuldigheid betreft het nemen van de tijd om uit te werken wat de gevolgen zijn van politieke wensen om op basis

daarvan besluiten te nemen. Hierbij hoort ook de vastlegging van zowel besluiten als de argumentatie die hieraan ten grondslag ligt. Een zorgvuldige aanpak verbetert de communicatie richting de politiek en zorgt voor de rust in de organisatie om werkelijk resultaten te bereiken (citaat 7). Dit omdat achteraf beter uitgelegd kan worden waarom bepaalde besluiten genomen zijn. Meer dan de helft van de DO controllers en de clustercontrollers geeft aan dat de communicatie niet optimaal is, omdat er weinig tijd en ruimte is voor tegenspraak (citaat 8). De tegenspraak op politieke wensen is geformaliseerd in een uitvoeringstoets. Bij sommige respondenten leeft het gevoel dat een uitvoeringstoets alleen het doel heeft om ruimte te creëren om iets uit te laten voeren. Dit in plaats van het werkelijke doel van een uitvoeringstoets: het toetsen of politieke wensen uitvoerbaar zijn en idealiter zorgen voor een minder complexe uitvoering. Geen van de respondenten noemt de communicatie met de politiek goed. Respondenten geven aan dat het bestaande wantrouwen van het Departement richting De Belastingdienst hierin een rol speelt. Enkele respondenten noemt de negatieve aandacht in de media als mogelijke oorzaak. Ook het verscherpte toezicht op De Belastingdienst wordt hierin genoemd. Eén respondent noemt de aangifte van de staatssecretaris tegen De Belastingdienst (citaat 9).

(7) "Sommige zaken kunnen ook worden opgelost door effectieve communicatie. Zo hadden we voor een bepaald proces een plan van aanpak gemaakt. We hadden ook de politiek geïnformeerd. Maandelijks werd aan de politiek de actuele stand gerapporteerd inclusief een streefwaarde. Deze streefwaarde veranderde elke maand (o.a. door seizoen patronen), waardoor frictie ontstond met de politiek. Ik heb toen voorgesteld om een grafiek te maken met de planning, realisatie en prognoselijnen. De politiek snapte hierdoor wat er speelde en wilde hierin meegaan. We waren toen even van de politieke vragen af." (D)

(8) "Dan heb je natuurlijk uitvoeringstoetsen om een beetje tegengas te geven, maar ik merk dan toch dat dit vrij snel een beetje wordt omgevormd naar dat het onder bepaalde condities wel gedaan kan worden. Alle kanttekeningen worden dan terzijde geschoven" (K)

(9) "Tegelijkertijd zie ik nog iets dat ik ook heel zorgelijk vind. Het feit dat er aangifte tegen de belastingdienst is gedaan heeft invloed op de verbinding, zo die er was, tussen de dienst en het departement en de politieke leiding. Ik heb wel het idee dat dat echt veranderd is." (D)

Stabiliteit

Het gevolg van onduidelijke prioritering, onvoldoende zorgvuldigheid en niet optimale communicatie kan worden ervaren als destabiliserend. Het is dan niet duidelijk wat eerst moet, er kan onvoldoende uitgelegd worden waar het mis gaat en er is te weinig communicatie om dit over te brengen op de vragende partij. Veel respondenten benoemen de destabiliserende invloed van politieke inslagen op de organisatie. De tegengestelde signalen leiden soms tot ongeloof (citaat 10) en boosheid (citaat 11) bij respondenten. De helft van de respondenten noemt het overvragen van De Belastingdienst door de politiek. De respondenten zien een mate van tegenstrijdigheid in wat de politiek wil. Wat wordt gevraagd is soms niet of moeilijk met elkaar te verenigen. Vooral het spanningsveld tussen efficiëntie, handhaving en dienstverlening wordt genoemd. De zorg bestaat dat De Belastingdienst hiermee onder druk van de politiek het volgende incident aan het creëren is (citaat 12). Wel is het opvallend dat niet alle respondenten last hebben van een onverenigbaarheid door de Toeslagenaffaire. Het zijn meer de DO controllers die last ervaren van de gevolgen van de toeslagenaffaire dan clustercontrollers. De clustercontrollers richten zich meer op de ontwikkeling van de ICT-projecten en deze ICT-projecten worden minder geraakt door de toeslagenaffaire dan de toezicht activiteiten. Bij de ICT-projecten gaat politieke druk over de hoeveelheid gerealiseerde projecten en de kosten die gemaakt zijn om deze te realiseren, maar ook over de beveiliging van persoonsgegevens.

(10) "Ik weet gewoon niet meer waarom de politiek enerzijds zegt dat de belastingdienst eigenlijk heel goed werk doet en die moet weer in rustig vaarwater komen om het in control te krijgen en nog geen uur later roepen dezelfde mensen dat alles moet veranderen. Er moet een nieuw belastingstelsel geïmplementeerd worden en ondanks dat ze het er niet bij kunnen hebben vind ik toch dat het moet gebeuren. Oh en Europese wetgeving moet ook voor 1 april klaar zijn en die burger moet wel inzagerecht krijgen. Het rijmt gewoon niet met elkaar." (L)

(11) "Er is iets anders aan de hand. Die rapporten zeggen gewoon dat de uitvoeringsorganisaties kapot gemaakt zijn de laatste tijd. Dit omdat er te weinig aandacht is geweest voor wat daar nu echt aan de hand is en wat daar echt moet gebeuren." (L)

(12) "Je ziet nu ook dat het behoorlijke invloed heeft, zoals bij de toeslagenaffaire. Je ziet allerlei toverwoorden zoals empathie en menselijke maat. Ik merk ook bij mijn

dienstonderdeel dat het heel moeilijk is om aandacht te vragen voor efficiëntie. Geld mag het probleem niet meer zijn. Je ziet ook bij andere dienstonderdelen gebeuren dat door de nadruk op dienstverlening het toezicht en de handhaving een restpost dreigen te worden. Je kunt je afvragen of we niet bezig zijn met de basis te leggen voor het schandaal van over tien jaar. Als er dan een flinke fraudezaak ontdekt wordt en men ons vraagt hoe dit kan gebeuren krijg je de vraag of de belastingdienst nog wel wat doet aan toezicht. Zo zie je dat we van het ene uiterste naar het andere uiterste schommelen. (D)

Conclusie

Concluderend kan gesteld worden dat de invloed van de politiek op De Belastingdienst als groot wordt ervaren. Dit zowel op korte termijn activiteiten als op lange termijn doelstellingen. De prioriteiten worden als onduidelijk ervaren door de veranderende focus en door de stapeling van politieke wensen. Er komen steeds meer wensen bij. Er moet door De Belastingdienst snel op wensen gereageerd worden. Hierdoor is er onvoldoende ruimte voor zorgvuldigheid in besluitvorming. Zorgvuldigheid is het duidelijk maken van de impact van politieke wensen op de uitvoering en een goede vastlegging hiervan. Hierdoor wordt niet duidelijk in hoeverre politieke vragen uitvoerbaar zijn. Wel blijkt dat de politiek zowel efficiëntie, handhaving als dienstverlening van De Belastingdienst vraagt. Er wordt een gevoel van wantrouwen ervaren tussen De Belastingdienst en het departement wat de communicatie niet verbetert. Door onvoldoende gelijkwaardigheid in de communicatie worden door De belastingdienst geconstateerde uitvoeringsproblemen niet overgenomen door de politiek. Steeds veranderende prioriteiten, te weinig ruimte voor zorgvuldigheid en matige communicatie leiden tot onverenigbaarheid. De onverenigbaarheid kan inhoudelijk zijn, zoals de driehoek efficiëntie, handhaving en dienstverlening, maar het kan ook komen door een overvraging van organisatiemiddelen door te veel prioriteiten tegelijk.

Complexiteit van de organisatie

Het geaggregeerde thema *complexiteit van de organisatie* bestaat uit de sub thema's *veel partijen* en *verantwoordelijkheden*. De grootte van een organisatie kan invloed hebben op de mate waarin verschillende partijen met elkaar in overleg moeten om prioriteiten vast te

stellen. Een complexe organisatie met onduidelijke bevoegdheden kan daarnaast leiden tot meer discussie over wie waarvoor verantwoordelijk is. Complexiteit van een organisatie kan invloed hebben op prioritering en jurisdictie.

Veel partijen

De Belastingdienst wordt door respondenten gezien als een grote organisatie. De topstructuur van De Belastingdienst wordt door alle groepen respondenten als complex ervaren, omdat het als matrixstructuur zowel dienstonderdelen als ketens heeft. Er zijn twijfels of de topstructuur in de huidige vorm wel werkt (citaat 13). De complexiteit van de structuur maakt besluitvormingsprocessen onoverzichtelijker. Uit de interviews blijkt ook dat bijna alle respondenten benoemen dat veel spelers “er iets van moeten vinden”. Respondenten geven aan dat besluitvorming hierdoor een onduidelijk proces is. Ook is het lastig in te schatten of de juiste mensen wel zijn meegenomen in voorstellen en besluiten (citaat 14). Besluiten worden daardoor regelmatig op een later moment opnieuw ter discussie gesteld. Besluiten worden ook gaandeweg het besluitvormingstraject aangepast of afgezwakt. Dit heeft vooral gevolgen als de mate van onuitvoerbaarheid wordt afgezwakt. Het risico bestaat dat later blijkt dat niet of niet makkelijk aan politieke wensen voldaan kan worden. Door de complexiteit van de structuur is meer afstemming nodig waardoor er ook veel overleggrems zijn (citaat 15). Daarnaast geeft de helft van de clustercontrollers aan dat de ketens verschillende belangen hebben die niet altijd in lijn zijn met de belangen van gehele organisatie (citaat 16).

(13) “Ik vind dan bijvoorbeeld dat we goed moeten nadenken over of een matrixorganisatie wel zo handig is. Op papier wel. Ik ben meteen mee met de logica van een matrixorganisatie. We sturen verticaal en er moet natuurlijk horizontale verbinding zijn, want het is een groot bedrijf en anders gaat het allemaal los van elkaar. De silo’s, alle teksten komen voorbij. Ik geloof het meteen, maar in de uitwerking is het één groot drama.” (L)

(15) “Ik vind het nog steeds lastig met alle overlegorganen die we hebben binnen de belastingdienst. Met de verschillende driehoeken, MT’s en ketenbesturen. Volgens mij zou dat wel minder kunnen.” (K)

(14) “Ook daar zie ik dat er heel veel mensen betrokken worden bij besluitvorming. Heel veel mensen willen hun zegje erover doen. Dat maakt soms besluitvorming wat diffuus.

Je weet nooit of je iedereen hebt gehad. Er kunnen altijd nog mensen uit een bepaalde hoek komen die vinden dat zij er ook nog iets over te zeggen hadden. Dat maakt het speelveld wat lastig.” (D)

(16) “Een prioriteitsinslag bij de één betekent ook iets voor de ander. Maar ik heb niet het gevoel dat daar nu heel erg gestuurd wordt op gemeenschappelijke belangen. Iedereen probeert zijn eigen belangen te verdedigen. Echt sturing op belastingdienst brede belangrijke zaken is nog wel ingewikkeld.” (K)

Ook komt naar voren dat er veel stukken geschreven worden en dat er veel gerapporteerd moet worden (citaat 17). Het zijn de vooral de DO controllers en de leidinggevenden die dit benoemen. In de topstructuur zijn verschillende dienstonderdelen, ketens en vijf kaderstellende afdelingen verwerkt. Daarnaast is er nog de rapportageverplichting aan het departement en de politiek. Dit wordt als een te hoge rapportagedruk ervaren (citaat 18). De verschillende rapportages zijn vaak ook erg uitgebreid wat weer zorgt voor meer stukken in managementvergaderingen. De rapportagelijijn loopt via het dienstonderdeel richting het departement. Hierdoor hebben DO controllers meer last van deze rapportagedruk dan clustercontrollers.

(17) “Als je de diversiteit aan stukken ziet op de agenda van de directie dan kun je je afvragen hoe je dit in hemelsnaam allemaal kunt stroomlijnen. Dit is een programma en dat gaan we in programmavorm doen.” (D)

(18) “Het tweede is de rapportagedruk. Die is veel te hoog. We moeten rapporteren voor de viermaandrapportage, DGR, VierMR, de maandrapportage, de factsheets, sharepointrapportages, verplichtingenrapportage. Je wordt er helemaal gek van. Dan heb je ook nog de rapportage in het dienstonderdeel zelf.” (D)

Verantwoordelijkheden

Naast dat veel mensen iets vinden van besluitvorming geven respondenten aan dat het regelmatig onduidelijk is wie waarvoor verantwoordelijk is. Op de vraag wie verantwoording draagt komt niet altijd een eenduidig antwoord (citaat 19). Deze onduidelijkheid leidt soms tot het doorspelen van vragen aan wie er op dat moment aan tafel zit, maar zorgt er ook voor dat resultaten niet gehaald worden. De onduidelijke verantwoordelijkheid heeft onder andere te maken met onduidelijke mandaten. Zowel DO controllers als clustercontrollers geven aan

dat leidinggevend en niet altijd het mandaat hebben om resultaten te realiseren. Hierdoor zijn ze ook minder geneigd om de verantwoordelijkheid te nemen (citaat 20).

(19) "Ik kom het in mijn werk regelmatig tegen dat als je vraagt wie hierover gaat en wie er eindverantwoordelijkheid draagt, dat het dan oorverdovend stil wordt. Dat is op microniveau, op mesoniveau, op alle niveaus kom je die vraagstukken tegen." (D)

(20) "Die arme directeuren hebben in de loop van de jaren wel geleerd om de andere kant op te kijken of ergens niet verantwoordelijk voor te willen zijn omdat ze onvoldoende mandaat hebben om de resultaten te halen." (K)

Conclusie

Alles bij elkaar genomen kan gesteld worden dat De Belastingdienst een grote complexe organisatie is met veel directies, ketens en afdelingen. Al deze ketens en directies willen invloed uitoefenen op besluitvorming. Hierdoor ontstaat snel discussie over prioriteiten waar veel verschillende partijen een stem in krijgen. Dit leidt tot veel stukken en veel rapportages, maar niet tot meer duidelijkheid in verantwoordelijkheden en mandaten. Als niet helder is wie waarvoor aan de lat staat en als veel mensen een stem hebben in besluitvorming dan ontstaat ruimte voor discussie over prioriteiten, jurisdictie en bevoegdheden. Deels wil men geen jurisdictie, omdat ze niet de doorzettingsmacht hebben om aan de bijbehorende verantwoordelijkheden te kunnen voldoen. Tegelijkertijd willen ze wel invloed uitoefenen op besluitvorming om de eigen belangen te behartigen.

Cultuur en leiderschap

Het geaggregeerde thema *cultuur en leiderschap* bestaat uit de sub thema's *voorzichtigheid*, *resultaatgerichtheid* en *organisatieleiderschap*. Naast de invloed vanuit de politiek en de grootte en de complexiteit van de organisatie kunnen cultuur en leiderschap ook invloed hebben op hoe institutionele complexiteit wordt ervaren. In een cultuur van voorzichtigheid worden discussies over onverenigbaarheid, prioriteiten en jurisdictie minde openlijk gevoerd. Besluiteloosheid levert weer meer ruimte op voor discussies over prioriteiten en jurisdictie. Organisatieleiderschap beïnvloedt de mate van voorzichtigheid en resultaatgerichtheid. De drie sub thema's zijn onderwerpen die meerdere keren door respondenten naar voren zijn

gebracht. Elk van deze sub thema's werken door op hoe De Belastingdienst omgaat met wensen vanuit de politiek.

Voorzichtigheid

In twaalf van de veertien interviews kwam naar voren dat er gevoelens van angst of voorzichtigheid voorkomen bij De Belastingdienst. Een paar respondenten geeft aan dat deze voorzichtigheid al bestond toen ze begonnen bij De Belastingdienst. Ook wordt aangegeven dat niet alleen de toeslagenaffaire, maar ook andere politieke inslagen dit gevoel versterken (citaat 21). Eén respondent geeft aan dat het hebben van verantwoordelijkheid, maar het niet hebben van de juiste mandaten zorgt voor deze angst en dat dit niet komt door politieke invloed (citaat 22). Wel geeft deze respondent aan dat er angst is om aangesproken te worden. Een paar respondenten noemen het WOB-verzoek als een reden waarom er voorzichter met informatie wordt omgegaan. Dit raakt de eerdergenoemde negatieve aandacht van de media. Wel geven geïnterviewden aan dat transparantie richting de politiek kan leiden tot een minder negatief beeld van De Belastingdienst. Op de vraag of de voorzichtigheid komt door angst voor ontslag wordt ontkennend gereageerd.

(21) "Ik merk sinds de toeslagenaffaire, maar ook andere politieke inslagen, dat mensen voorzichtig worden. Dat er sprake is van zeer zorgvuldig de woorden zoeken en ook het aanleggen van bewijs en auditsporen van wat je zelf hebt gezegd. Zodat je nog een keer kunt terughalen hoe je in de tijd hebt gehandeld, gedacht en geschreven over gevoelige onderwerpen." (D)

(22) "Ik denk niet dat de politieke druk hiervoor verantwoordelijk is. Ik denk dat een aantal directeuren bang zijn voor hun positie. Ik kan me voorstellen dat als je wel verantwoordelijk bent, maar geen bevoegdheden hebt dat dit lastig is." (K)

(23) "Door zaken tijdig te melden aan de Kamer, door transparant te zijn richting de Kamer kan het nooit een groot probleem worden." (D)

Resultaatgerichtheid

Veel respondenten vinden dat De Belastingdienst niet erg resultaatgericht is. Tien van de veertien geïnterviewden benoemde resultaatgerichtheid of het maken van veel plannen, maar relatief weinig uitvoering. Geen van de respondenten benoemt de organisatie als wel

resultaatgericht. Respondenten geven aan dat langdurige besluitvorming en het steeds ter discussie stellen van besluiten de uitvoering niet ten goede komt. Er ligt een nadruk op het zorgvuldig schrijven van plannen en het lang nadenken over de juiste definitie van het onderwerp. Mensen spreken elkaar niet of weinig aan op resultaten (citaat 24). Ook zorgen politieke inslagen voor het doorschuiven van uitvoering. Het vereist volgens respondenten daardoor een lange adem om te komen tot veranderingen (citaat 25). Eén respondent geeft aan dat het meer woorden dan daden zijn (citaat 26). Dit komt volgens deze respondent deels doordat de populatie bij De Belastingdienst vaak lang bij dezelfde werkgever blijft. Dit leidt tot minder georganiseerde tegenspraak volgens deze respondent.

(24) “Je merkt dat het een overheidsorganisatie is en minder een commerciële organisatie. Vooral als je het hebt over resultaatgerichtheid, het aanspreken of het bijsturen. Het is toch een vrij familiale cultuur en minder resultaatgericht.” (K)

(25) “Je verandering in gang zetten is vaak het probleem niet, maar zorgen dat het resultaat er komt is een tweede.” (D)

(26) “Volgens mij wordt er veel met woord beleid, veranderkundige teksten. Bijvoorbeeld wij gaan veranderen, wij worden een flexibele wendbare organisatie, wij gaan meer focus hebben op dienstverlening. Allemaal prachtig. Ze noemen dat dan de slogan parade. Maar als je die niet goed kan laden voor de medewerkers, hoe je daar wilt komen, dan gebeurt er niks. Dat zie ik ook wel.” (L)

Eén respondent geeft aan dat zowel plannen maken als uitvoering wel lukt, maar dat het niet realiseren van plannen leidt tot het schrijven van nieuwe plannen. Het resultaat is volgens deze respondent dat plannen worden bijgesteld tot ze gehaald worden.

(27) “Ik zei al eerder dat we goed zijn in plannen maken. De uitvoering gaat ook nog wel, maar als we zien dat we het plan niet gaan redden, dan gaan we een nieuw plan maken. Ik zeg ook wel eens dat we een soort langspeelplaat zijn die in een groef blijft hangen bij PD in plaats van dat deze doorloopt als PDCA. We maken de cyclus niet af, maar het blijft een beetje hangen. (K)

Organisatieleiderschap

Naast de culturele aspecten kwam ook leiderschap van de ambtelijke top als onderwerp terug. Op twee na hebben alle respondenten aspecten van leidinggeven genoemd. Eerder kwam het wantrouwen richting De Belastingdienst naar voren. Dit heeft invloed op wat er door

respondenten van ambtelijke top wordt verwacht. Standvastigheid en rugdekking vanuit de top worden genoemd. Er wordt aangegeven dat de top van De Belastingdienst als een buffer moet fungeren tussen de politiek en de uitvoering (citaat 28). Dit vooral door duidelijk te maken welke implicaties politieke wensen hebben voor de uitvoering. De complexiteit van de uitvoering maakt het echter lastig om aan de politiek uit te leggen wat de problemen zijn. Het is daarnaast niet altijd mogelijk om problemen met geld op te lossen. Bepaalde werkzaamheden vereisen mensen met specialistische kennis die niet altijd makkelijk te krijgen is (citaat 29). Ook hier zien respondenten een taak voor de ambtelijke top, omdat het departement dit niet altijd onderkent. Het gevoel geen rugdekking te krijgen leidt bij enkele respondenten tot het benoemen van een kloof tussen leiding en werkvloer (citaat 30).

(28) "Ik vind dat de buffer van de ambtelijke top hier een duidelijke rol in heeft. De politiek laat zich weinig gelegen om de implicaties van de uitvoering van beleidsvoorstellen. Dat hoeven zij ook niet, maar op het moment dat ze iets voorstellen en er wordt direct mee akkoord gegaan dan is er bijna nooit over nagedacht wat dat voor een uitvoeringsorganisatie betekent." (D)

(29) "Die complexiteit zorgt wel voor de vraag of op het hoogste niveau binnen de Belastingdienst altijd wel duidelijk is dat je niet zo makkelijk bijvoorbeeld geld kunt omzetten in resultaten. Het heeft ook te maken met het zorgen dat je de juiste mensen met de juiste kennis kunt inzetten. Het heeft ook te maken met de volgorde van dingen. (K)

(30) "Daar zit ook de frustratie van veel medewerkers bij de belastingdienst. Dat we onvoldoende rugdekking voelen vanuit de hogere legerleiding die toch wel toezeggingen doen die we niet waar kunnen maken. Dat is ook wel mijn gevoel als controller. Er wordt te vaak ja gezegd, terwijl het gewoon simpelweg niet kan. Je voelt dus de volgende mislukking aankomen." (L)

Respondenten zijn het niet eens over het lerend vermogen van de organisatie. Het lerend vermogen kwam terug bij de helft van de respondenten, maar sommige zien veranderingen (citaat 31) en anderen niet (citaat 32).

(31) "Ja, maar het sluit ook wel aan op een trend die al eerder was ingezet in mijn keten. Ze waren al bezig met een visie op belastingplichtigen. Dit juist omdat er was geconstateerd dat belastingplichtigen bij dit middel al veel verschillende brieven krijgen uit allerlei delen van de belastingdienst en die moeten allemaal in stukjes

beantwoord worden. Hierdoor was er weinig overzicht en ondersteuning. Daar waren al acties op ingezet en de menselijke maat dat daar ook op aan” (K)

(32) “Toch het feit dat deze organisatie weinig lijkt te leren. We maken steeds dezelfde fouten.” (L)

Conclusie

Geconcludeerd kan worden dat De Belastingdienst een angst- of voorzichtigheidscultuur heeft ontwikkeld. De politieke inslagen en de negatieve media-aandacht versterken deze cultuur. Transparantie richting de politiek zou volgens respondenten kunnen helpen, maar de gedwongen transparantie door WOB-verzoeken versterkt de angstcultuur juist. De Belastingdienst heeft geen resultaatgerichte cultuur en besluitvorming kost veel tijd. Dit sluit aan bij voorzichtigheid. Vanuit respondenten wordt een kloof tussen top en werkvloer benoemd. Vooral standvastigheid en oog voor uitvoeringsimplicaties worden als taak van de ambtelijke top gezien, maar hier is onvoldoende bestuurlijke ruimte voor. Dit omdat De Belastingdienst te vaak negatief in beeld komt. Voorzichtigheid en gebrek aan resultaatgerichtheid leiden tot een langdurig besluitvormingsproces. Dit bemoeilijkt het vaststellen van prioriteiten en jurisdictie. Door gebrek aan standvastigheid bij de ambtelijke top richting het departement wordt onvoldoende overgebracht dat politieke wensen onverenigbaar zijn. Dit leidt weer tot onbegrip bij medewerkers in de uitvoering.

Samenwerking Control & Financiën

Het geaggregeerde thema *samenwerking Control & Financiën* bestaat uit de sub thema's *indeling van Control & Financiën* en *invloed van Control & Financiën*. De rolverdeling tussen verschillende afdelingen binnen een directie wordt beïnvloed door de indeling van deze verschillende afdelingen. Verder is de samenwerking tussen de betreffende directie en vergelijkbare directies van invloed op de rolverdeling. Rolonduidelijkheid kan versterkt worden door onduidelijke of overlappende werkzaamheden tussen afdelingen en directies. Deze rolonduidelijkheid kan leiden tot discussies over wie waarvan is en vergroot de kans op identiteitsconflict.

Indeling van Control & Financiën

In de interviews kwam regelmatig naar voren dat respondenten de indeling van de directie Control & Financiën ingewikkeld vinden. De onduidelijkheid zit vooral op de afdelingen DG-control en DO PP. Het is helder dat DG-control zich meer richt op het departement en de politiek en DO PP zich meer richt op de dienstonderdelen en de uitvoering. Daarnaast heeft DG-control enkel een toetsende rol en DO PP zowel een toetsende als adviserende rol. De onduidelijkheid begint bij de verschillende verbijzondering per afdeling. Waar DO PP verdeeld is in clusters per dienstonderdeel is DG-control verdeeld in de onderdelen begrotingszaken, control & advies en interne beheersing. Dit verschil zorgt voor onduidelijkheid, omdat ook DO PP begrotings- en interne beheersingswerkzaamheden uitvoert. Naast de afdelingen binnen de directie Control & Financiën zijn er ook verschillende groepen of programma's die zich op specifieke onderwerpen als interne beheersing en risicomanagement richten. Deze programma's kennen weer eigen doelstellingen en vragen om extra afstemming binnen de directie Control & Financiën. Ook geven respondenten aan dat de inrichting van de directie Control & Financiën nog steeds in beweging is (citaat 33). Rollen blijven daardoor onderhevig aan veranderingen. Verder geven respondenten aan dat de splitsing van een afdeling voor het departement en een afdeling voor de uitvoering niet gelijk is aan de indeling van de rest van De Belastingdienst. Hierdoor overlappen contacten en werkzaamheden van controllers op de afdelingen DG-control en DO PP elkaar (citaat 34). Dit leidt tot onduidelijkheid in rolverdeling en tot discussie over taken en rollen. Het heeft daarmee invloed op de vraag wie business controllers zijn binnen De Belastingdienst.

(33) "Wel zie je dat wij bij C&F zelf nog zoekende zijn. Wie doet wat en wat zijn de rollen. Wij zijn afhankelijk van DG-control, het programma MIRM en interne beheersing en allemaal doen ze een stukje. We zijn allemaal op onze kleine eilandjes bezig" (K)

(34) "Ik zit nu in een werkgroep die bezig is met de werkverdeling tussen DO en DG-control. Wat ik zie is dat bij mijn vorige werkgever de politiek wat meer op afstand werd gehouden. Ik zie dit onderscheid ook tussen DO en DG-control. De DO controller is meer gericht op de business en het zo effectief en efficiënt mogelijk uitvoeren van de processen. DG-control zit dicht bij het Haagse en is op de politiek gericht. Je ziet dat daar het onderscheid is aangebracht. Het werkt echter niet echt heel goed, omdat

het een onderscheid is binnen een afdeling, terwijl dit onderscheid binnen de hele organisatie niet echt gemaakt is.” (D)

Invloed van Control & Financiën

De Belastingdienst heeft in totaal zes kaderstellende directies. Naast onduidelijkheid van de rolverdeling binnen de directie Control & Financiën geven sommige respondenten ook een onduidelijkheid van rolverdeling aan tussen de directie Control & Financiën en andere kaderstellers binnen De Belastingdienst. Sommige respondenten vinden dat andere kaderstellers zelf verantwoordelijk zijn voor de controle op naleving van hun kaders, terwijl andere respondenten vinden dat controllers bij DO PP ook de kadersteller van de kaderstellers zijn (citaat 35). Deze onduidelijkheid heeft invloed op hoever de jurisdictie als toetsende business controller gaat en het beïnvloedt de tijd die beschikbaar blijft voor advisering. Als er meer getoetst moet worden blijft minder tijd over voor advisering.

(35) “Ja, precies zo. Ik weet niet of je er wat mee kunt, maar we hebben het al even geraakt. C&F als kadersteller van de kaderstellers. Ik merk bijvoorbeeld dat sommige collega’s daar erg mee worstelen. Hoe kan ik toetsen op het kader van een andere kadersteller. Bijvoorbeeld IV&D, daar kan ik niet op toetsen, want daar heb ik de ICT-kennis niet voor. Waar ik wel mee worstel is de vraag: hoe zou je dit nog beter kunnen doen?” (D)

Respondenten geven aan dat de rolonduidelijkheid binnen Control & Financiën en tussen kaderstellers ook invloed heeft op het draagvlak van de directie Control & Financiën en daarmee op de legitimiteit van de business controller. Dit raakt de kern van de professionele identiteit van business controllers. Zonder draagvlak heeft zowel adviseren als toetsen minder effect, maar is de uitvoering van de functie ook minder leuk (citaat 36). Eén respondent geeft aan het als een motie van wantrouwen vanuit de directie te voelen (citaat 37).

(36) “In hoeverre moet ik hier energie in blijven steken terwijl eerdere pogingen tot niets hebben geleid. Maak ik het mezelf niet onnodig moeilijk. Moet ik niet gewoon accepteren dat dit gewoon het systeem is, hoe het werkt. Of moet ik blijven becommentariëren of moet ik ophouden en accepteren dat het er niet in komt. De vraag is dan: wanneer houd ik op met commentaar leveren. Dat vind ik een lastige vraag.” (K)

(37) *“Ik merk dat er blijkbaar sowieso wat minder fiducia is in de kaderstellers. Ook andere kaderstellers worden gepasseerd in dit soort grootschalige programma’s. Er wordt een extern bureau ingehuurd en er wordt nu een programmakantoor ingericht voor de DG die meer sturing op dit soort projecten en programma’s wil. Ik voel dit toch ook als een soort motie van wantrouwen tegen de eigen C&F directie.” (L)*

Conclusie

Samenvattend kan geconcludeerd worden dat respondenten de rolverdeling binnen de directie Control & Financiën niet altijd helder vinden. Waar is de rol van business controllers bij de afdeling DO PP en wat is de rol van controllers bij de afdeling DG-control. De indeling van de afdelingen zijn niet hetzelfde, maar belangrijker is dat alleen de directie Control & Financiën een verbijzondering kent tussen een afdeling voor het departement en een afdeling voor de uitvoering. Hierdoor overlappen contacten tussen deze afdelingen wat zorgt voor onduidelijke taakverdeling en onduidelijk rollen. Ook is er discussie over hoe de rol van business controller zich verhoudt tot andere kaderstellers binnen De Belastingdienst. Het is onduidelijk of business controllers alleen de financiële kaders of ook kaders van andere afdelingen toetsen. De rolonduidelijkheid biedt ruimte aan discussie over welke kaders prioriteit hebben, maar ook over de jurisdictie van business controllers in de organisatie. Rolonduidelijkheid zorgt voor identiteitsconflict bij business controllers en uiteindelijk ondermijnt de onduidelijkheid ook de legitimiteit van de rol in de organisatie. Het is ook niet duidelijk voor anderen waar business controllers van de directie Control & Financiën voor aan de lat staan.

De rol van de business controller

Het geaggregeerde thema *de rol van de business controller* bestaat uit de sub thema’s *doel van de rol*, *invulling van de rol* en *spanningsveld in de rol*. Met respondenten is gesproken over hoe ze hun eigen professionele rol zien. Hierin is onderscheid gemaakt in wat zij zien als het doel van hun rol, dus wat de belangrijkste toegevoegde waarde is van business controllers van Control & Financiën aan De Belastingdienst. In hoe de respondenten hun eigen professionele rol invullen en in hoe respondenten denken over de adviesrol en de toetsende rol van business controllers bij De Belastingdienst. Het doel geeft weer wat respondenten zien als de

professionele identiteit van business controllers en de invulling en het spanningsveld geven weer in hoeverre ze hieraan kunnen voldoen.

Doel van de rol

In de interviews kwamen drie doelstellingen naar voren waar business controllers een belangrijke rol in hebben: 1. beschouwen en signaleren; 2. het bewaken van de hoofddoelen van De Belastingdienst; 3. het waarborgen van zorgvuldigheid en helderheid van besluitvorming. Respondenten geven aan dat business controllers bij de directie Control & Financiën een unieke positie hebben waarbij ze veel van de organisatie kunnen zien. Dit betreft zowel de inhoudelijke uitvoering en besluitvorming binnen hun keten of dienstonderdeel, als ook de besluitvormingstrajecten in de organisatietop. Daarnaast geven respondenten aan dat business controllers het vermogen hebben om over dienstonderdelen en ketens heen te kijken en zo te signaleren wat binnen specifieke onderdelen niet gezien wordt. Deze brede blik helpt in het vroegtijdig kunnen signaleren van risico's of mogelijke fouten om deze vervolgens te melden bij het topmanagement van het dienstonderdeel of bij de uitvoerende top (citaat 38). Hiermee vervult de business controller een soort brugfunctie tussen top en uitvoering. Twee respondenten brachten naar voren dat het vroegtijdig krijgen van signalen ook kan leiden tot integriteitsdilemma's. Deze dilemma's uiten zich in de vraag hoe om te gaan met vertrouwelijke informatie. De keuze wanneer iets te melden en wanneer nog even te wachten. Het gaat dan niet alleen over een verschil in belangen tussen een onderdeel en de organisatie, maar ook om de vraag welke impact het melden heeft op de relatie tussen de business controller en het management (citaat 39). Respondenten geven aan dat het in een extreem geval zelfs invloed kan hebben op de carrière van business controllers bij De Belastingdienst.

(38) "Je ziet hier ook wel heel veel verschillende aspecten van de organisatie. Zowel inhoud als processen als hoe bepaalde besluitvorming loopt. Hoe je daar, toch wel een beetje op afstand, een bijdrage aan kunt leveren. Dit om te zorgen dat zaken goed lopen. Het is natuurlijk wel bepalend voor deze rol dat je een beetje aan de zijlijn staat en niet zelf aan de knoppen zit. Het is voornamelijk beschouwend en waar nodig er iets van vinden en eventuele acties in gang zetten." (K)

(39) "Ik voel het als een wezenlijke taak van de controller om daadwerkelijk als een soort geweten op te treden. Een directeur van een dienstonderdeel te activeren op het

moment dat ik dat nodig acht vanuit mijn functie. Ik kreeg soms aan de MT-tafel informatie te horen waarvan ik stijl achteroversloeg en dan werd mij gevraagd om dit nog even twee dagen voor me te houden, omdat het dan pas aan de DG werd verteld. Daar had ik wel eens moeite mee. Dat zul je zelf als controller aan de ketentafel ook wel eens ervaren. Dan zul je zelf als controller een afweging moeten maken tussen hoeveel deze relatie je waard is en of dit opweegt tegen het risico of de belastingdienst en daarmee de DG nat gaat.” (L)

Naast het signaleren noemen de respondenten het bewaken van de hoofddoelen van De Belastingdienst als belangrijke rol. Business controllers maken deel uit van de managementteams van de dienstonderdelen, maar zijn vaak het enige lid wat hiërarchisch niet binnen het dienstonderdeel valt. De business controller kan hierdoor kritischer zijn op doelstellingen die niet in lijn zijn met de hoofddoelstellingen van de organisatie. Dit raakt ook de signaalfunctie richting de ambtelijke top. Respondenten geven wel aan dat er speelruimte moet zijn voor het belang van het dienstonderdeel of de keten (citaat 40). Het bieden van ruimte zorgt voor meer informatie wat weer leidt tot het eerder signaleren van risico's. De kritische houding geldt ook voor wensen vanuit de politiek. Ook hier zien business controllers het als hun taak om politieke wensen af te zetten tegen eerder afgesproken organisatiedoelen (citaat 41).

(40) “Als controller moet je je ook kunnen verplaatsen in wat het belang is van de organisatie, wat de businessdoelstellingen zijn en dat daar soms wel een klein beetje speelruimte moet zijn. Het is toch wel een beetje de balanceer act die je als controller moet kunnen uitvoeren.” (K)

(41) “De politiek heeft soms een ander belang. Het eigenbelang om het heel vilein te zeggen, maar natuurlijk ook het belang van de burger. Menselijke maat, dienstverlening, het optimaal bedienen van de burger. Dat is op dit moment in de politiek het hoogst haalbare. Maar om vervolgens te kijken naar hoe realistisch het is om dat in sneltreinvaart te implementeren bij de belastingdienst, daar zijn wij de constateerders van. Met wij bedoel is dan de controllers van de belastingdienst. Wij zien dat het een ideëel doel is, maar niet zo makkelijk haalbaar. Daar zit dat spanningsveld tussen het ter beschikking stellen van een zak met geld, maar wij zien

niet dat zich zo makkelijk vertaald in meer mensen en zeker niet in meer effectiviteit.”

(L)

Het derde doel wat geïnterviewden teruggaven is het waarborgen van zorgvuldigheid van besluitvorming en het zorgen voor heldere vastlegging van besluitvorming. De zorgvuldigheid wordt soms ook benoemd als het waarborgen van de checks en balances. Dit houdt in zorgen dat voor iedereen duidelijk is wat de impact en de gevolgen zijn van voorgestelde besluiten, zodat besluiten bewust genomen worden. Juist bij besluitvorming onder hoge druk, bijvoorbeeld bij een politieke inslag, wordt het door respondenten als belangrijk ervaren om gevolgen te blijven overzien. Dit om toekomstige mislukkingen te voorkomen (citaat 42). Daarnaast moet helder zijn welke besluiten reeds genomen zijn, zodat later altijd teruggehaald kan worden wie wat besloten heeft en met welke argumentatie. Het waarborgen dat besluiten verantwoord kunnen worden binnen en buiten de organisatie (citaat 43).

(42) “Het kost wat meer moeite op een moment dat er een hoge politieke druk of urgentie is. Er wordt dan toch ook gekeken naar hoe we het zo snel mogelijk voor elkaar kunnen krijgen. De beheersbaarheid en doelmatigheid wordt dan toch iets minder belangrijk geacht.” (K)

(43) “Het is wel één van mijn standaard opmerkingen in een MT of ze het wel goed geborgd hebben en hoe ze het dan willen toetsen. Heb je het vastgelegd en klopt het ook? Als het in lbabs staat ter besluitvorming is er dan ook een besluit genomen? Dan moet er ook in het verslag te lezen zijn dat er een besluit genomen is.” (D)

Invulling van de rol

Er is veel overeenstemming bij respondenten over de vrije invulling van de rol van business controller bij De Belastingdienst. Alle respondenten benoemen de persoonlijke invulling van de rol of een brede definitie waar de business controller iets van mag vinden. Respondenten geven aan dat het maatwerk is, omdat het afhangt van de aanwezige kennis en kunde in de keten of in het dienstonderdeel. Ook geven ze aan dat iedereen de rol op een eigen manier interpreteert (citaat 44). Het maatwerk betreft de keuze in hoeverre business controllers onderdelen adviseren en helpen of juist alleen toetsen. Genoemde redenen voor meehelpen zijn om te zorgen voor voortgang en om de informatiepositie van de directie Control &

Financiën te verbeteren. De voortgang raakt het gevoel van toegevoegde waarde leveren aan de organisatie en niet achterover te blijven leunen als het binnen een keten of dienstonderdeel niet lukt om aan kaders te voldoen. De informatiepositie heeft te maken met de afhankelijkheid van business controllers van het dienstonderdeel voor informatie (citaat 45). Eigen interpretatie richt zich meer op de keuze om werk te doen wat als leuk wordt ervaren. Een aantal respondenten geeft aan advies of een combinatie van advies en toetsing leuker te vinden dan alleen toetsing. Eén leidinggevende geeft aan dat er een spanningsveld is tussen de omschrijving van de rol en de voorkeuren van de business controllers (citaat 46).

(44) "Ik denk dat het in belangrijke mate eigen interpretatie is, maar ook zeer afhankelijk van het betreffende dienstonderdeel en wat dat dienstonderdeel nodig heeft. Ik denk ook dat die ruimte er moet zijn. Als het gaat om een zuivere interpretatie van de 2e lijns business controller dan kunnen we het er wel over eens worden. Maar of dat wenselijk is daar zit die interpretatie." (D)

(45) "De contacten die ik heb zitten vooral op de hogere echelon, maar ook met de 1e lijns control. De 1e lijns control is voor mij wel een belangrijke bron van informatie. Ik heb hier veelvuldig contact mee. Dat zou voor mij de ingang kunnen zijn om eventuele zaken die niet in orde zijn boven tafel te krijgen." (K)

(46) "Je kunt verschillende rollen invullen als business controller. Aan de ene kant heeft het te maken met voorkeur en aan de andere kant heeft het te maken met design. Ik denk dat we daar te weinig naar hebben gekeken tot nu toe." (L)

Spanningsveld in de rol

De ruimte voor persoonlijke invulling is terug te zien in de reacties van respondenten op vragen over het spanningsveld tussen de adviesrol en de toetsende rol van business controllers. Veel respondenten zien het spanningsveld hiertussen als één van de moeilijkste onderdelen van de professionele rol (citaat 47). Er zijn echter ook respondenten die aangeven geen spanningsveld te ervaren (citaat 48). Voor het verschil in reacties worden meerdere redenen aangegeven. Allereerst is het afhankelijk van de werkelijke invulling die een respondent geeft aan het werk. Indien een respondent alleen toetst dan wordt geen spanningsveld ervaren. Als er veel geadviseerd wordt dan wordt ook meer spanning ervaren. Wanneer een respondent adviseert en toetst dan wordt minder spanning ervaren als de control rol binnen het dienstonderdeel of keten, de eerstelijns control, stevig bezet is. De

eerstelijns controllers vallen onder de dienstonderdelen en stellen veel rapportages op. Het is aan hen dat business controllers van de directie Control & Financiën adviseren en het zijn veelal hun producten die getoetst worden. Als de eerstelijns control sterk is dan is er minder behoefte aan advies. Naast de mate van invulling binnen de dienstonderdelen is het ook afhankelijk van de persoon of de omschakeling van helpen naar beoordelen als ongemakkelijk wordt ervaren of niet (citaat 49).

(47) "Op het moment dat je adviseert en je bent bezig met het dienstonderdeel om ergens naartoe te werken wat beter of doorontwikkeld is, dan lijkt het wel of je een partner bent. Als je vervolgens in hetzelfde MT bij een ander onderwerp moet zeggen dat het bagger is. Letterlijk zeggen: "Als het aan mij ligt gaat dit niet door". Het kan zomaar dat je binnen vijf minuten een andere pet op zet. Dat vraagt van betrokkenen een loepzuivere scheiding tussen inhoud en relatie. En dat is niet altijd makkelijk" (D)

(48) "Nee, ik ervaar geen spanningsveld. Ik moet wel zeggen dat ik de luxe heb van een 1e lijns business controller bij mijn dienstonderdeel. Wij opereren niet op de 1,5 lijn, want dan zou ik dit dilemma wel ervaren. Ik sta nu meer op afstand waardoor ik makkelijker mijn kritische rol als toetsers kan invullen."

(49) "Nee, dat vind ik onzin. Sommige accountants zeggen inderdaad dat het niet kan. Je kunt niet eerst adviseren en dan toetsen, maar we zijn een 2e lijn. Ik vind dat het wel kan. We kunnen best vandaag iets adviseren, ik vind het geen enkel probleem."

(K)

Er is ook geen overeenstemming bij respondenten over hoever het toetsende deel van rol reikt. Enkele respondenten vinden de toetsende rol niet verder gaan dan toetsing op financiële kaders. Dit omdat de business controller een financieel onderlegde functie is. Andere respondenten vinden dat de toetsende rol ook de andere kaderstellers omvat (citaat 50). De vraag is dan wel hoe breed de inhoudelijk kennis van een controller moet zijn om dit te kunnen uitvoeren. Dit is weer afhankelijk van de mate van diepgang die nodig is in de toetsing. De mate van diepgang heeft een eigen spanningsveld in zich. Te veel diepgang is te complex, maar te weinig diepgang kan betekenen dat potentiële bedreigingen door de business controllers worden gemist. Eén leidinggevende geeft aan dat bij werving nadrukkelijker wordt gecommuniceerd dat toetsen een belangrijk onderdeel is van de functie.

(50) "Ik denk dat het bij de topstructuur begint. Wij zijn de uber kadersteller. Mogen wij iets vinden van de andere kaderstellers? Wij zijn systeemverantwoordelijk, dus wij moeten iets kunnen vinden van de anderen" (K)

Veel respondenten geven aan dat advies een belangrijk onderdeel is van de rol van business controller. Voor sommigen levert de business partnerrol meer toegevoegde waarde voor de organisatie dan toetsen. Enerzijds doordat het de voortgang van activiteiten bevordert wat leidt tot snellere resultaten en anderzijds doordat het de vertrouwensrelatie tussen management en controller verbetert. Dit versterkt de informatiepositie van de business controller volgens respondenten. Veel respondenten geven aan dat adviseren ook inhoud dat er ongevraagd gesignaleerd en geprotesteerd kan worden. Ook de adviserende rol leidt volgens sommige respondenten regelmatig tot discussies (citaat 51). Dit betreft het verschil tussen organisatiebelangen en andere belangen. Geen van de respondenten vindt dat dit soort discussie uit de weg moet worden gegaan.

(51) "Ja, het komt met enige regelmaat voor dat ik lastige vragen stel. Hoe is de p maal q, kun je dat nader onderbouwen of heb je die kadersteller wel betrokken? Ik zie wel een kruisje, maar ik zie niet wat hij ervan vindt? Het komt regelmatig voor dat wij als cluster ergens de vinger op leggen en het dan niet door laten gaan. Dat levert natuurlijk gedoe en vertraging op. Dat is niet waar mensen op zitten te wachten. Dat het uiteindelijk aan het eind een beter product oplevert dat is bij het ontstaan van dit soort gedoe niet altijd in beeld." (D)

Veel respondenten geven aan dat politieke invloed op De Belastingdienst ook impact heeft op de rol van de business controller bij Control & Financiën. Respondenten benoemen dat politieke inslagen hun werk belangrijker en complexer maakt. Belangrijker omdat politieke inslagen voor de buitenwereld erg zichtbaar zijn. De impact van politieke inslagen op de politieke en ambtelijke top zijn de laatste jaren erg groot. Het meest extreme voorbeeld hiervan is de aangifte tegen de ambtelijke top van De Belastingdienst naar aanleiding van de toeslagenaffaire. De complexiteit heeft betrekking op het spanningsveld tussen snelheid en zorgvuldigheid bij politieke inslagen. Politieke wensen vereisen volgens respondenten vaak op korte termijn besluitvorming en uitvoering. Hierdoor ontstaat druk op snelle keuzes. Onzorgvuldigheid brengt echter het risico met zich mee dat pas te laat duidelijk wordt dat wensen niet of onvoldoende uitvoerbaar zijn. Ook kan het leiden tot verstoring van bestaande processen waardoor de kans op een toekomstig incident groter wordt (citaat 52). Dit zorgt

ervoor dat de politieke aandacht op de langere termijn juist toeneemt door nieuwe incidenten. De vraag om snelheid staat hiermee haaks op de door respondenten genoemde doelstelling van business controllers om de zorgvuldigheid in besluitvorming te waarborgen.

(52) "Je vroeg net naar wat ik minder leuk vind aan mijn werk. Dit zijn die elementen, het aanzien van toekomstige mislukkingen. Ik zie het als mijn werk om dat zo mogelijk te repareren en te voorkomen, maar liever zou ik ervoor zorgen dat er überhaupt geen basis is om zover te komen." (L)

Conclusie

Geconcludeerd kan worden dat de rol van de business controller bij de directie Control & Financiën als doel heeft het signaleren van risico's, het bewaken dat de hoofddoelen van De Belastingdienst gerealiseerd worden en het waarborgen dat besluitvorming zorgvuldig plaatsvindt inclusief goede vastlegging. De signalerende rol komt doordat business controllers van Control & Financiën zowel aan de dienstonderdelen en ketens deelnemen en daarnaast overstijgende contacten hebben. De waarborgende rol wordt gerealiseerd doordat business controllers buiten de uitvoering gepositioneerd zijn en daardoor ruimte krijgen voor een kritisch tegengeluid. Borging van zorgvuldigheid vindt plaats door deelname aan directie overleggen en controle van rapportages. Het staat business controllers vrij om zelf in te vullen hoe deze doelen het beste bereikt kunnen worden. Waar veel respondenten aangeven advies en toetsing te combineren zijn er ook respondenten die nadrukkelijker een toetsende rol zien. Het geven van advies is maatwerk, omdat het afhankelijk is van de aanwezige kennis binnen de verschillende uitvoerende directies. Als meer kennis aanwezig is dan wordt er meer getoetst en minder geadviseerd. Als beide rollen worden uitgevoerd dan wordt er meer spanning tussen rollen ervaren. Dit verschilt wel per respondent. Een enkele respondent geeft aan weinig spanning te voelen bij de uitvoering van beide rollen, maar de meeste respondenten vinden dit juist een moeilijk aspect van de functie. Het wordt als moeilijk omschreven omdat te veel toetsing leidt tot minder vooruitgang en tot minder informatie, terwijl te weinig toetsen kan leiden tot afwijking van organisatiedoelstellingen en minder zorgvuldigheid. Uiteindelijk leidt dit tot meer politieke incidenten. Daarnaast kan het hanteren van twee identiteiten leiden tot onduidelijkheid voor gesprekspartners. Dit vereist continue transparantie en uitleg vanuit business controllers. Ook blijkt duidelijk dat de respondenten verschillend denken over welke rol meer waarde toevoegt. Is het primaire doel het behalen

van resultaten of juist het voorkomen van fouten. Hier ligt deels een grijs gebied. Verder is er geen eenduidig beeld van welke rol leuker is. Veel respondenten vinden de combinatie juist leuk, omdat het uitdagender werk is. Binnen de toetsende en de adviserende rollen bestaan eigen spanningsvelden. In de toetsende rol is discussie over hoever de jurisdictie van business controllers gaat. Het gaat dan om de vraag of de rol enkel toetsing van financiële kaders is of juist van alle kaders van De Belastingdienst. In de adviserende rol komt een integriteitsspanningsveld naar voren. In hoeverre moet verkregen informatie direct met hoger management of zelfs met het departement gedeeld worden. Het gevaar van het delen van informatie is dat relaties of zelfs carrièremogelijkheden onder druk komen te staan. Business controllers wisselen dus steeds tussen twee identiteiten die elk hun eigen dynamiek kennen. Als laatste blijkt dat respondenten vinden dat politieke invloed het werk belangrijker en complexer maakt. Belangrijker vanwege de grote zichtbaarheid en de grote gevolgen voor zowel de organisatie als voor medewerkers. Complexer doordat een kerntaak van de business controller, het borgen van zorgvuldigheid, moeilijker uitvoerbaar wordt. Gebrek aan zorgvuldigheid vergroot echter de kans op nieuwe fouten en politieke druk.

Persoonlijke beleving

Het geaggregeerde thema *persoonlijke beleving* bestaat uit de sub thema's *positieve beleving* en *negatieve beleving*. De beleving van respondenten zijn persoonlijk en niet zomaar met elkaar te vergelijken. Wel vertellen de belevingen van respondenten iets over hoe ze zich voelen in de organisatie en in hun rol. In die zin vertellen persoonlijke belevingen iets over de context waarin de reacties van de respondenten zijn gedaan.

Positieve beleving

Van de veertien respondenten zijn er twaalf die in de interviews een positieve mening hebben over de werkgever of over de rol die ze hebben. Eén respondent heeft alleen negatieve ervaringen gedeeld en in één interview zijn persoonlijke belevingen niet ter sprake gekomen. Zeven respondenten geven aan de werkgever leuk te vinden en het werk leuk en veelzijdig te vinden. Respondenten vinden De Belastingdienst als werkgever leuk, omdat ze veel intrinsieke motivatie bij collega's in de organisatie ervaren, omdat ze De Belastingdienst als een essentiële organisatie zien en omdat ze vinden dat de organisatie goed voor haar

medewerkers is. Het werk wordt als leuk ervaren omdat er nog veel te verbeteren valt. Ook de combinatie van advies en control wordt als reden genoemd.

Negatieve beleving

Van de veertien respondenten zijn er dertien die negatieve percepties hebben van de organisatie. Elf respondenten geven aan hun rol niet altijd leuk te vinden en negen respondenten hebben negatieve ervaringen bij de Belastingdienst als organisatie. Respondenten beschrijven hun werk als chaotisch, frustrerend, moeilijk, veeleisend en dat het geen energie geeft. Vooral frustrerend en moeilijk kwamen meerdere keren terug. Frustrerend richt zich voornamelijk op het gevoel onvoldoende invloed te hebben op uitkomsten en dat resultaten niet bereikt worden. Moeilijk heeft betrekking op de complexiteit van de organisatie en het moeten aanzien van toekomstige mislukkingen. Het negatieve organisatiebeeld heeft veelal betrekking op de negatieve media-aandacht die De Belastingdienst krijgt en op de traagheid of stoffigheid van de organisatie (citaat 53). Veel respondenten ervaren hun werk als zowel leuk als niet leuk (citaat 53).

(53) "Als ik het zou moeten toespitsen op wat ik doe bij de belastingdienst, want de belastingdienst is heel groot, dan ervaar ik het als inspirerend en heel erg leuk en bij vlagen heel erg demotiverend. Wat ik daarmee wil zeggen is dat er een hele hoop moet gebeuren bij de belastingdienst. C&F draagt daar een duidelijke steen aan bij, maar dat is niet vanzelfsprekend. De ene keer lukt het beter dan de andere keer en op dagen dat je iets voor elkaar krijgt waar je je aan bindt, dan is dat heel erg inspirerend. Er zijn echter ook dagen dat je het gevoel hebt dat het allemaal niet zo vanzelfsprekend is. Dan denk je wel eens dat dit het spreekwoordelijke dode paard was. Over het algemeen ben ik gewoon heel erg bij met waar ik werk en met de mensen met wie ik mag werken." (D)

Conclusie

Samenvattend vinden veel business controllers werken bij De Belastingdienst zowel leuk als moeilijk. Leuk omdat De Belastingdienst een maatschappelijke organisatie is en omdat er veel te verbeteren valt. Moeilijk omdat de organisatie vaak negatief in beeld is en omdat de

complexiteit beïnvloeding lastiger maakt. Het behalen van resultaten wordt daarom ervaren als een kwestie van de lange adem.

Discussie en conclusie

Deze afstudeerscriptie beantwoordt de vraag *'Hoe ervaren business controllers bij een grote overheidsorganisatie de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op hun professionele identiteit?'* Met het beantwoorden van deze vraag wordt het beperkte onderzoek naar dit onderwerp uitgebreid door duidelijk te maken hoe politieke institutionele complexiteit de professionele identiteit van business controllers beïnvloed. Op basis van dit inzicht kan verder onderzoek worden gedaan naar dit onderwerp. Dit hoofdstuk bevat een samenvatting en interpretatie van de resultaten uit het vorige hoofdstuk. Hiermee wordt antwoord gegeven op de gestelde proposities en op vraag die centraal staat in dit onderzoek. Vervolgens worden data en theorie gekoppeld om de theoretische implicaties uiteen te zetten. Daarna worden ook de implicaties voor de praktijk weergegeven. Als laatste worden de reflecties en de mogelijkheden voor vervolgonderzoek genoemd.

Samenvatting en interpretatie van de resultaten

De resultaten van het onderzoek zijn opgedeeld in zes geaggregeerde thema's die antwoord geven op de vraag of de drie proposities in het onderzoek standhouden. De eerste propositie is: *'De Belastingdienst ervaart volgens business controllers institutionele complexiteit door politieke inslagen zoals de Toeslagenaffaire en dit heeft invloed op de identiteit van De Belastingdienst. De logica's van efficiëntie, handhaving van de wet en het hanteren van de menselijke maat zijn lastig verenigbaar en de prioritering en jurisdictie hiervan zijn onduidelijk. Dit samen wordt ervaren als volatiele complexiteit.'* Uit de reacties van de respondenten is op te maken dat De Belastingdienst te maken heeft met grote druk vanuit de politiek. Deze druk betreft wensen en principes waarvan de politiek wil dat De Belastingdienst deze naleeft. De politieke wensen raken de kern van de taken van De Belastingdienst, namelijk het spanningsveld tussen efficiëntie, handhaving en dienstverlening. De Belastingdienst moet taken tegelijk goedkoper, strenger en met oog voor de menselijke maat uitvoeren. Elk van deze logica's komt voort uit politiek gevoelige onderwerpen die regelmatig terugkomen. Voorbeelden hiervan zijn: efficiëntie door de vertrekregeling, handhaving door de Bulgaren fraude en dienstverlening door de toeslagenaffaire. Politieke wensen stapelen zich op, raken de korte en lange termijn doelstellingen en zijn conflicterend. Het niet of onvoldoende uitvoeren van politieke wensen leidt echter tot publieke kritiek en in het geval van de

toeslagenaffaire zelfs tot aangifte tegen De Belastingdienst en een aantal topambtenaren. Het niet of onvoldoende voldoen aan institutionele logica heeft daarmee potentieel grote gevolgen voor zowel de organisatie als haar medewerkers en daarom krijgt alles prioriteit. Dit past in het model van Besharov (2014) bij het 'contested' kwadrant waarbij verschillende kernlogica's met elkaar in conflict en daarmee onverenigbaar zijn. Naast de grote politieke druk en de conflicten tussen wensen vanuit de politiek is De Belastingdienst ook een grote complexe organisatie. Veel interne spelers willen invloed uitoefenen. Daarnaast zijn verantwoordelijkheden en mandaten onduidelijk. Deze combinatie werkt discussie over prioriteiten en jurisdictie binnen de organisatie in de hand. De Belastingdienst kent een cultuur van voorzichtigheid waarin besluitvorming lang duurt. De politieke druk en de negatieve media-aandacht versterken deze angstcultuur. De combinatie van voorzichtigheid en besluiteloosheid zorgt ook voor meer discussie over prioriteiten en jurisdictie in de organisatie. De Belastingdienst kent dus institutionele logica's die onverenigbaar zijn en onduidelijk te prioriteren zijn. Ook is er discussie over prioritering en jurisdictie van deze logica's. Ze heeft daarom te maken met volatiele institutionele complexiteit conform het model van Raynard (2016). Hiermee kan gesteld worden dat de propositie dat De Belastingdienst volatiele complexiteit ervaart en dat deze complexiteit de organisatie identiteit beïnvloed bevestigd wordt.

De tweede propositie is: *'Business controllers ervaren meerdere identiteiten en identiteitsconflict in hun professie. De logica's van de toetsende rol en de adviserende rol zijn lastig te verenigen en te prioriteren.'* Business controllers geven aan te zoeken naar hun rol binnen De Belastingdienst. Ze zijn op zoek naar wie of wat een business controller bij De Belastingdienst is. Ze geven aan dat het spanningsveld tussen controle en advies hierin een belangrijke rol speelt. De onduidelijkheid over de rol komt deels doordat de rolverdeling tussen de verschillende afdelingen binnen de directie Control & Financiën voor business controllers niet helder genoeg is. Ook is de indeling van de directie Control & Financiën niet gelijk aan de rest van de organisatie. De splitsing tussen een afdeling gericht op het departement en een afdeling gericht op de uitvoerende directies vergroot rolonduidelijkheid, omdat andere directies deze splitsing niet kennen. Daarnaast is het voor business controllers niet duidelijk hoever hun rol gaat met betrekking tot andere kaderstellende directies. Het is onduidelijk waar de toetsende rol afgebakend is. Afbakening heeft weer invloed op

beschikbare tijd en benodigde kennis van business controllers. Hierdoor ontstaat ruimte voor discussie over de jurisdictie van verschillende afdelingen binnen de directie Control & Financiën. De doelstellingen van business controllers zijn wel duidelijk. Deze doelstellingen zijn het signaleren van risico's, het bewaken van de hoofddoelen van de organisatie en het waarborgen van zorgvuldigheid in besluitvorming. De mate van vrijheid in persoonlijke invulling van de rol biedt wel weer ruimte voor discussie over welke taken wel en welke niet uitgevoerd moeten worden en over wat prioriteit moet krijgen. Onverenigbaarheid tussen toetsing en advies ontstaat door het spanningsveld tussen informatie verkrijgen en informatie beoordelen. Business controllers zijn afhankelijk van de uitvoerende directies voor informatie, maar moeten deze directies ook aanspreken op de verkregen informatie. Beide rollen zijn belangrijk, want veel advies versterkt de positie en levert daardoor meer informatie op, maar meer toetsing helpt fouten en daardoor politieke inslagen te voorkomen. Zonder informatie is toetsing echter lastig uit te voeren in een organisatie met een voorzichtige cultuur. Gesteld kan worden dat business controllers bij De Belastingdienst meerdere professionele identiteiten kennen. Business controllers hebben een adviserende of business partner identiteit en een toetsende identiteit. Om hun rol uit te kunnen voeren hebben business controllers beide identiteiten nodig, maar ze staan op gespannen voet met elkaar. De adviserende rol verbetert de relatie en de positie van business controllers door het meewerkende karakter. Hierdoor ontstaat vertrouwen wat zorgt voor meer en diepgaandere informatie. De toetsende rol is gericht op het verminderen van fouten waardoor er minder politieke incidenten plaatsvinden. De toetsende rol is een kritische rol waarbij directies zichtbaar worden aangesproken op behaalde resultaten. Het voorkomen van politieke incidenten is een belangrijke reden waarom de directie Control & Financiën is opgericht. Alleen adviseren voorkomt geen politieke incidenten, maar om te kunnen toetsen is diepgaande informatie nodig. Zeker in een complexe en voorzichtige organisatie. Geconcludeerd kan worden dat business controller bij De Belastingdienst meerdere identiteiten en identiteitsconflict ervaren.

De laatste propositie is: *'Institutionele complexiteit vanuit politiek versterkt het identiteitsconflict bij business controllers binnen De Belastingdienst.'* Geconcludeerd kan worden dat institutionele complexiteit vanuit de politiek grote invloed heeft op De Belastingdienst. Deze invloed raakt ook de rol van business controllers. Uit dit onderzoek blijkt

dat politieke inslagen directe impact hebben op de drie doelstellingen van business controllers bij De Belastingdienst. Deze doelstellingen zijn het signaleren van risico's, het bewaken van de hoofddoelstellingen en het borgen van zorgvuldige besluitvorming. Politieke inslagen maken het werk van business controllers belangrijker en complexer. Belangrijker omdat als de politiek en de maatschappij meekijken het van nog groter belang is om risico's te signaleren. Als risico's niet tijdig gesignaleerd worden maar wel in de krant komen dan wordt ook de directie Control & Financiën hierop aangesproken. Juist de business controllers bij de afdeling DO PP staan opgesteld om deze signalen op te vangen. Dit samen maakt de rol van de business controller belangrijker bij meer politieke aandacht. Grotere complexiteit van de rol komt doordat de hoofddoelstellingen van De Belastingdienst minder stabiel zijn als er steeds meer politieke wensen bijkomen. Het wordt dan steeds lastiger om doelstellingen te prioriteren. Ook het behalen van resultaten wordt lastiger, omdat er steeds meer werk uit te voeren is. Ook het toetsen op resultaten wordt dan lastiger. Als politieke wensen vervolgens ook onverenigbaar blijken, omdat ze zowel efficiëntie, handhaving als dienstverlening vragen dan wordt het voor business controllers onduidelijk waar de aandacht op gevestigd moet worden. Daarnaast zorgt de snelheid waarmee de politiek om antwoorden vraagt voor druk op de zorgvuldigheid van de besluitvorming. Er is dan minder tijd om argumentatie voor besluitvorming te onderbouwen en te controleren. Dit komt zowel de kwaliteit van besluitvorming als de kwaliteit van de vastlegging niet ten goede. Politieke verantwoording wordt dan ook lastiger, omdat vastlegging van besluitvorming deels ontbreekt. Als politieke verantwoording onvoldoende blijkt dan wordt ook de directie Control & Financiën hierop aangesproken, omdat het een kerntaak van directie betreft. Signaleren vraagt om een adviesrol en bewaken en borgen vraagt om een toetsende rol. Business controllers moeten telkens schakelen tussen deze identiteiten om beide rollen effectief uit te kunnen voeren. Uit dit onderzoek blijkt daarmee dat Institutionele complexiteit vanuit de politiek directe invloed heeft op het identiteitsconflict van business controllers bij De Belastingdienst.

De politieke druk zorgt ook voor een structuur met veel kaderstellende afdelingen en voor een cultuur van angst en voorzichtigheid. Dit heeft weer invloed op de samenwerking tussen business controllers, andere kaderstellers en de uitvoerende directies. Hierdoor heeft institutionele complexiteit ook indirect invloed op de professionele identiteit van business controllers. Kaderstellers voelen de druk om meer te toetsen en uitvoerende directies voelen

de druk om meer te presteren. Kaderstellers willen business controllers met een toetsende identiteit. De uitvoerende directies vragen juist om een adviserende identiteit om hen te helpen resultaten te behalen. Business controllers zitten tussen deze krachten in en ervaren dat er van twee kanten druk op hen wordt uitgeoefend wat het spanningsveld tussen deze verschillende identiteiten vergroot. De politieke druk heeft ook invloed op de persoonlijke beleving van de respondenten. Veel respondenten vinden hun werk leuk, maar ook frustrerend. Er is veel te doen bij deze maatschappelijk belangrijke werkgever. De structurele negatieve aandacht en de hieruit voortvloeiende voorzichtigheid zorgen echter ook voor negatieve gevoelens. Het is immers lastiger om de doelstellingen van de rol te verwezenlijken. Hiermee worden ook de individuele dynamieken beïnvloedt. Institutionele complexiteit door politieke wensen versterkt dus direct en indirect het identiteitsconflict bij business controllers.

Uit het onderzoek blijkt dat business controllers zoeken naar een goede balans tussen adviseren en toetsen. Respondenten zijn niet eenduidig over welke identiteit past bij een business controller bij De Belastingdienst. Sommige respondenten geven aan dat de business controller een toetsende identiteit heeft, terwijl andere respondenten meer de nadruk op adviserende identiteit leggen. Beide identiteiten zijn echter nodig om de doelstellingen van business controllers bij De Belastingdienst te realiseren. Advisering voor het verkrijgen van informatie om risico's te kunnen signaleren. Toetsing voor het bewaken van hoofddoelen en het borgen van zorgvuldigheid om te helpen voorkomen dat risico's tot politieke inslagen leiden. Het feit dat respondenten geen eenduidig beeld hebben van de identiteit en zelf spanning ervaren tussen deze twee rollen geeft aan dat business controller binnen De Belastingdienst meerdere identiteiten en identiteitsconflicten ervaren. Institutionele complexiteit door politieke invloed versterkt dit conflict, omdat dit het werk van business controllers belangrijker en ingewikkelder maakt. Hiermee wordt antwoord gegeven op de centrale onderzoeksvraag: *'Hoe ervaren business controllers bij een grote overheidsorganisatie de invloed van institutionele complexiteit vanuit de politiek op hun professionele identiteit?'*

Theoretische implicaties

In de literatuur wordt institutionele logica gedefinieerd als een sociaal geconstrueerde set van elementaire praktijken, aannames, waarden en geloven welke cognitie en gedrag vormen (Thornton, Ocasio, & Lounsbury, 2012). Dit zijn een samenhangende set van principes. Meerdere logica's vormen complexiteit als ze de kern van het functioneren raken en een bepaalde mate van onverenigbaarheid kennen. Uit dit onderzoek blijkt dat De Belastingdienst in sterke mate beïnvloed worden door politieke institutionele logica's. Deze logica's raken de kern van grote uitvoeringsorganisaties en zijn vaak niet verenigbaar. Vragen om zowel efficiëntie, handhaving als dienstverlening is moeilijk uitvoerbaar voor De Belastingdienst. De affaires van de laatste jaren zijn hier het bewijs voor. Het is echter de vraag in hoeverre departementen en politiek zich bewust zijn van de effecten van hun invloed op uitvoeringsorganisaties en de medewerkers die daar werken. Het is binnen een democratie goed dat er discussie is tussen verschillende wensen en politieke keuzes. Er bestaat echter een verschil tussen de politieke arena en grote uitvoeringsorganisaties. Juist de mate waarin uitvoering haalbaar is zou al meegenomen moeten worden in de institutionele logica welke de politiek bediscussieerd en uitdraagt. De bevindingen uit dit onderzoek laten zien dat onverenigbare logica die de kern van een organisatie raakt bijdraagt aan volatiele complexiteit. Dit omdat logica's onverenigbaar en moeilijk te prioriteren zijn. Het wordt voor De Belastingdienst daardoor steeds moeilijker om te kunnen voldoen aan alle institutionele logica's.

Wat ook bijdraagt aan volatiele complexiteit is de grootte, de structuur en de cultuur van De Belastingdienst. Uit dit onderzoek blijkt dat de eigen organisatie onduidelijke prioritering en discussie over jurisdictie beïnvloedt. Raynard (2016) heeft het bij institutionele complexiteit over jurisdictie claims waarbij logica's zich op dezelfde juridische ruimtes richten. De complexiteit van De Belastingdienst leent zich eerder voor overlap van juridische ruimtes. De structuur van De Belastingdienst kent immers veel verschillende directies en verantwoordelijkheden van deze directies zijn minder duidelijk. Ook de cultuur van De Belastingdienst, waarbij veel spelers de mogelijkheid krijgen iets te vinden van besluitvorming, draagt bij aan overlappende juridische ruimtes. Het zorgt voor interne discussie over hoe logica's geïnterpreteerd moeten worden en hoe ernaar gehandeld moet worden. De mate van

ervaren institutionele complexiteit wordt dus ook beïnvloed door interne aspecten van een organisatie, zoals grootte, de structuur en de cultuur.

In eerder onderzoek komt naar voren dat externe aspecten, organisatieaspecten en individuele aspecten invloed hebben op de identiteit van business controllers (Wolf, Kuttner, Feldbauer - Durstmüller, & Mitter, 2020). Externe aspecten als professionele associaties, opleidingsinstituten, regelgeving en compliantie en het publieke imago hebben invloed op de identiteit van business controllers. De belangrijkste bevinding in dit onderzoek is dat institutionele complexiteit door politieke wensen zowel directe als indirecte invloed heeft op de identiteit van business controllers. Zoals eerder aangegeven is institutionele complexiteit een combinatie van externe aspecten en organisatieaspecten. Externe aspecten betreft de veranderende eisen, doelen en templates. Business controllers zien het bewaken van de organisatiedoelstellingen als een belangrijke taak. Onduidelijkheid van doelen beïnvloedt deze taak. Organisasieaspecten richten zich onder andere op de positie en het imago van de business controller binnen de organisatie. Het spanningsveld tussen een adviserende business controller ter bevordering van de informatiepositie of juist een toetsende business controller ter bevordering van de bewaking van organisatiedoelen en zorgvuldigheid. Dit onderzoek laat zien dat institutionele complexiteit dit spanningsveld versterkt. Door politieke institutionele complexiteit wordt de behoefte aan een sterke rol van business control groter, maar niet op een eenduidige manier. Zowel op het gebied van informatievergaring als op het gebied van toetsing wordt de vraag naar business controllers sterker. Institutionele complexiteit vraagt nog meer zorgvuldigheid bij besluitvorming, maar meer zorgvuldigheid vereist meer informatie. Wat hierin de juiste balans is moet nog verder onderzocht worden. Er is dus meer onderzoek nodig naar de invloed van politieke institutionele complexiteit op de identiteit van business controllers bij grote overheidsorganisaties. Door meer onderzoek kan vergeleken worden of de bevindingen uit dit onderzoek ook op andere plekken worden ervaren. Daarnaast is institutionele complexiteit breder dan politieke druk. Andere, niet overheidsorganisaties, kunnen ook te maken hebben met institutionele complexiteit. Ook hier is het de vraag of deze complexiteit identiteitsconflicten van business controllers beïnvloedt.

Praktische implicaties

De belangrijkste conclusie van het onderzoek is dat business controllers identiteitsconflicten ervaren en dat dit beïnvloed wordt door politieke institutionele complexiteit. De directie Control & Financiën kan een aantal stappen zetten om het identiteitsconflict van business controllers te verminderen. Dit kan gedaan worden door middel van een collectief proces van herinterpretatie van leidende logica's die invloed hebben op de rol van business controllers. Hiervoor kunnen de vier mechanismen van Reay (2017) gebruikt worden: (1) Het onthullen van de verborgen invloed van een logica; (2) Het versterken van conflict tussen logica's; (3) Het herdefiniëren van de betekenis van een dominante logica; (4) Het opnieuw inbedden van de nieuwe inrichting van de logica's. Business controllers bij Control & Financiën kunnen met behulp van deze stappen een duidelijke identiteit vaststellen en omarmen. Dit proces neemt het spanningsveld tussen advies en toetsing niet weg, maar geeft wel houvast aan business controllers hoe ze met dit spanningsveld dienen om te gaan. Ook maakt het voor anderen binnen De Belastingdienst duidelijker wat de rol van business controllers is en wat er van hen verwacht kan worden. Als beginpunt kan gebruik gemaakt worden van de doelstellingen die business controllers in dit onderzoek als kerntaken hebben benoemd: Het beschouwen en signaleren, het bewaken van de hoofddoelen van De Belastingdienst en het waarborgen dat besluitvorming zorgvuldig en helder plaatsvindt. Als algemeen geaccepteerd wordt dat deze doelstellingen juist zijn dan kunnen de stappen benoemd door Reay (2017) gebruikt worden om onduidelijkheden weg te nemen. Hierdoor wordt het identiteitsconflict van business controllers verminderd.

Rolonduidelijk bij business controllers komt ook deels doordat er onduidelijkheid bestaat over hoe de verschillende kaderstellende afdelingen zich tot elkaar verhouden. Hier vloeit uit voort dat business controllers niet weten in welke mate ze kaders van andere directies moeten toetsen. De vraag of kaderstellende afdelingen zelf verantwoordelijk zijn voor toetsing op kaders of dat dit deel uitmaakt van de rol van de business controller is onvoldoende beantwoord. Meer duidelijkheid hierover zorgt voor een helderdere rolverdeling tussen business controllers van Control & Financiën en medewerkers van andere kaderstellende afdelingen. Het is verstandig hierin mee te nemen in welke mate business controllers inhoudelijk kaders moeten kunnen beoordelen. Het inhoudelijk beoordelen van bijvoorbeeld

ICT-kaders vergt bepaalde specialistische kennis. Het is de vraag of er voldoende specialistische kennis aanwezig is om alle kaders te kunnen beoordelen. Naast onduidelijkheid tussen kaderstellende afdelingen komt uit dit onderzoek ook naar voren dat de rolverdeling tussen verschillende afdelingen binnen Control & Financiën als onduidelijk wordt ervaren. Vooral de rolverdeling tussen de afdelingen DG-control en DO Primair Proces worden genoemd. Dit komt doordat de verbijzondering van de directie Control & Financiën niet gelijk is aan de verbijzondering van de gehele organisatie. Hierdoor ontstaat overlap aan taken. Dit ondermijnt de positie van business controllers bij de dienstonderdelen en daarmee de legitimiteit van de directie Control & Financiën. Het is belangrijk om collectief uit te werken hoe de rolverdeling tussen afdelingen binnen de directie Control & Financiën eruit moet zien.

Aanbevelingen en reflecties

In dit onderzoek zijn institutionele complexiteit en identiteit bij business controllers gecombineerd. Er is nog weinig onderzoek gedaan naar deze koppeling. Het doel van het onderzoek was niet het genereren van volledige en allesomvattende conclusies. Er is vervolgonderzoek nodig om de kennis over dit onderwerp te vergroten. In dit deel zullen daarom aanbevelingen voor vervolgonderzoek worden benoemd. Ook zal er gereflecteerd worden op de mogelijke tekortkomingen van het onderzoek.

Het onderzoek heeft plaatsgevonden binnen een specifieke context en is daarom contextafhankelijk en beperkt toepasbaar. Daarnaast zijn de condities waaronder het onderzoek heeft plaatsgevonden ook specifiek. Meerdere casestudies met een vergelijkbare opzet kunnen een goede aanvulling zijn. Op deze manier kunnen de casestudies met elkaar vergeleken worden om de overdraagbaarheid van de resultaten te versterken. Zo kan een sterkere algemene theorie ontwikkeld worden. Vanwege de grote politieke en maatschappelijk belangstelling voor De Belastingdienst was de context van het onderzoek aan verandering onderhevig. Politieke wensen en inslagen vonden tijdens de duur van dit onderzoek nog steeds plaats en hebben de resultaten van dit onderzoek deels beïnvloed. Het aantal gehouden interviews geeft weliswaar een beeld van hoe business controllers De Belastingdienst hun rol ervaren, maar de steekproef bevat niet alle ervaringen van business

controllers bij de directie Control & Financiën. Het valt niet uit te sluiten dat niet geïnterviewde business controllers andere ervaringen hebben bij de gestelde vragen.

Het onderzoek heeft plaatsgevonden bij mijn eigen werkgever en heeft betrekking op een professionele rol die ik zelf ook vervul. In de methodologie is daarom bewust gekozen voor een open vraagstelling om beïnvloeding zo veel mogelijk te beperken. Daarnaast heb ik op resultaten en interpretaties kritisch gereflecteerd en deze waar mogelijk voorgelegd aan medestudenten. Ondanks deze voorzorgsmaatregelen kan niet uitgesloten worden dat ik het onderzoek in de uitvoering van mijn dagelijkse contact met respondenten heb beïnvloed.

Het onderwerp identiteit wordt beïnvloed door een zeer breed scala aan ervaringen. Het is onmogelijk om alle factoren die invloed hebben op professionele identiteit mee te nemen in een onderzoek van zes maanden. Daarnaast heeft elke persoon een veelheid aan identiteiten die elk gelaagd zijn. Er is gepoogd het gesprek zo te voeren dat vooral ervaringen bij De Belastingdienst zelf besproken werden, maar deze ervaringen zijn gekleurd door andere identiteiten van de respondenten. Verandering van identiteiten kunnen invloed hebben op verder onderzoek bij dezelfde respondenten.

Een uitkomst uit het onderzoek is dat organisatiecomplexiteit invloed heeft op de mate waarin politieke institutionele complexiteit wordt ervaren. Institutionele complexiteit bij De Belastingdienst is een combinatie van externe druk en interne inrichting en cultuur. Uit het onderzoek blijkt dat bij een complexere organisatie meer ruimte is voor discussie over prioriteiten en jurisdictie. Dit leidt tot meer institutionele complexiteit. Vervolgonderzoek kan kijken naar de mate van institutionele complexiteit bij verschillende organisatie eigenschappen als grootte, structuur en cultuur.

Het onderzoek richt zich op institutionele complexiteit bij politiek gestuurde organisaties. De Belastingdienst is hier een voorbeeld van, maar er zijn meer organisaties die hieraan voldoen. Vergelijking van verschillende politiek gestuurde organisaties kan een breder beeld geven van hoe politieke institutionele complexiteit de identiteit van business controllers bij andere grote overheidsorganisaties beïnvloed. Door verschillende contexten te vergelijken kan een algemenere theorie ontwikkeld worden.

Een ander vervolgonderzoek zou zich kunnen richten op de invloed van institutionele complexiteit op de rol van business controllers bij niet overheidsorganisaties. Op deze manier kan een breder beeld gevormd worden van de soorten institutionele complexiteit die invloed hebben op de identiteit van business controllers.

Uit de resultaten blijkt dat respondenten een grote mate van vrijheid ervaren in de invulling van hun werkzaamheden. Onderzocht kan worden of identiteitsconflicten vergelijkbaar optreden bij organisaties waar de mate van persoonlijke invulling van de werkzaamheden van de business controller sterker begrensd zijn. Juist de mate van vrije invulling schept ruimte voor verschillende interpretaties en geeft daarmee ruimte voor discussie over jurisdictie van business controllers. Bij meer afgebakende taken zou het kunnen dat jurisdictie minder een probleem is. Het zou echter ook kunnen dat het probleem blijft bestaan, maar dat er minder ruimte is om erover in gesprek te gaan. Dit zou weer invloed kunnen hebben op het verschil tussen de rol die uitgevoerd wordt en de professionele identiteit zoals business controllers die zien.

Vervolgonderzoek naar professionele identiteit van business controllers bij De Belastingdienst zou zich kunnen richten op de mate van legitimiteit die stakeholders geven aan zowel de toetsende als de adviserende rol van business controllers. Verschillende stakeholders hebben belang bij één of beide rollen en zullen bewust of onbewust invloed uitoefenen op welke rol business controllers aannemen. De dienstonderdelen hebben baat bij de adviserende rol, omdat het hun helpt om eigen doelstellingen te realiseren en om te voldoen aan gestelde kaders. De directie Control & Financiën en andere kaderstellende afdelingen hebben belang bij de toetsende rol, omdat de kerntaak van deze afdelingen is om organisatiedoelen te bewaken en zorgvuldigheid van besluitvorming te borgen.

Als laatste zouden de conclusies uit dit onderzoek breder gevalideerd kunnen worden door een grootschalig onderzoek naar de invloed van politieke institutionele complexiteit op de identiteit van business controllers. Hiermee zou mogelijk een koppeling gemaakt kunnen worden tussen diepgaande data uit dit onderzoek en brede data uit een onderzoek over verschillende overheidsorganisaties.

Bibliografie

- Aertsen, P. (2011). *Onderzoek doen binnen de eigen organisatie*. Rotterdam: Promanad.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review* 9(4), 477-498.
- Albert, S., Ashforth, B. E., & Dutton, J. E. (2000). Organizational identity and identification: Charting new waters and building new bridges. *Academy of Management Review* 25(1), 13-17.
- Alvesson, M., & Spicer, A. (2018). Neo-Institutional Theory and Organization Studies: A Mid-Life Crisis? *Organization Studies* 40(2), 199-218.
- Ashforth, B. E., & Mael, F. (1989). Social Identity Theory and the Organization. *Academy of Management Review* 14(1), 20-39.
- Ashforth, B. E., Kreiner, G. E., & Fugate, M. (2000). All in a day's work: Boundaries and micro role transitions. *Academy of Management Review* 25(3), 472-491.
- Battilana, J., & Dorado, S. (2010). Building sustainable hybrid organizations: The case of commercial microfinance organizations. *Academy of Management Journal* 53(6), 1419-1440.
- Belastingdienst. (2019). *Over ons Belastingdienst*. Opgehaald van <https://over-ons.belastingdienst.nl/>
- Besharov, M. L., & Smith, W. K. (2014). Multiple logics in organizations: Explaining their varied nature and implications. *Academy of Management Review* 39(3), 364-381.
- Brewer, M. B., & Gardner, W. (1996). Who Is This "We"? Levels of Collective Identity and Self Representations. *Journal of Personality and Social Psychology* 71(1), 83-93.
- Bryant, M. (2006). Talking about change: Understanding employee responses through qualitative research. *Management Decision* 44, 246-258.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review* 16(3), 469-498.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2018). Exploring management accountants' role conflicts and ambiguities and how they cope with them. *Qualitative Research in Accounting and Management* 15(4), 410-436.
- Chreim, S., Williams, B. E., & Hinings, C. R. (2007). Interlevel Influences on the Reconstruction of Professional Role Identity. *Academy of Management Journal* 50(6), 1515-1539.
- Corley, K. G., & Gioia, D. A. (2004). Identity Ambiguity and Change in the Wake of a Corporate Spin-Off. *Administrative Science Quarterly* 49(2), 173-208.
- Damayanthi, S., & Gooneratne, T. (2017). Institutional logics perspective in management control research: A review of extant literature and directions for future research. *Journal of Accounting & Organizational Change* 13(4), 520-547.
- de Loo, I., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review* 23(3), 287-313.
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P. R., & Jaspersen, L. J. (2018). *Management & Business Research*. London: SAGE Publications Ltd.
- Edmonson, A. C., & McManus, S. E. (2007). Methodological Fit in Management Field Research. *Academy of Management Review* 32(4), 1155-1179.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review* 14(4), 532-550.

- Eriksson, P., & Kovalainen, A. (2016). *Qualitative methods in business research*. London: Sage Publications Ltd.
- Ezzamel, M., Robson, K., & Stapleton, P. (2012). The logics of budgeting; Theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, Organizations & Society* 37, 281-303.
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In R. Friedland, & R. R. Alford, *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 232-266). Edited by Powell, W. W. & DiMaggio, P. J. Chicago: University of Chicago Press.
- Gioia, D. A., Corley, K. G., & Hamilton, A. L. (2012). Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research: Notes on the Gioia Methodology. *Organizational Research Methods* 16(1), 15-31.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Journal* 24, 41-63.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms. *Academy of Management Journal* 49(1), 27-48.
- Greenwood, R., Díaz, A. M., X, L. S., & Lorente, J. C. (2010). The Multiplicity of Institutional Logics and the Heterogeneity of Organizational Responses. *Organizational Science* 21(2), 521-539.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R., & Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *The Academy of Management Annals* 5(1), 317-371.
- Hogg, M. A., Abrams, D., & Brewer, M. B. (2017). Social identity: The role of self in group processes and intergroup relations. *Group Processes & Intergroup Relations*, 570-581.
- Horton, K. E., & de Araujo Wanderley, C. (2018). Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research* 38, 39-50.
- Horton, K. E., Bayerl, P. S., & Jacobs, G. (2014). Identity conflicts at work. *Journal of Organizational Behaviour* 35(S1), S6-S22.
- Hsieh, H. F., & Shannon, S. E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative Health Research* 15(9), 1277-1288.
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16(1), 99-142.
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22(8), 1187-1210.
- Järvinen, J. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 29(5), 861-886.
- Krouwel, M., Jolly, K., & Greenfield, S. (2019). Comparing Skype (video calling) and in-person qualitative interview modes in a study of people with irritable bowel syndrome - an exploratory comparative analysis. *BMC Medical Research Methodology* 19(1), artikelnr 219.
- Lawrence, T. B., & Suddaby, R. (2006). *Institutions and Institutional Work*. London: SAGE Publications Ltd.
- Meyer, R. E., & Hammerschmid, G. (2006). Changing Institutional Logics and Executive Identities. *American Behavioral Scientist* 49(7), 1000-1014.

- Morales, J., & Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations & Society* 38, 228-244.
- Oesterreich, T. D., & Teuteberg, F. (2019). The role of business analytics in the controllers and management accountants' competence profiles: an exploratory study on individual-level data. *Journal of Accounting and Organizational Change* 15(2), 330-356.
- Pratt, M. G., Rockmann, K. W., & Kaufmann, J. B. (2006). Constructing Professional Identity: The Role of Work and Identity Learning Cycles in the Customization of Identity among Medical Residents. *Academy of Management Journal* 49(2), 235-262.
- Raynard, M. (2016). Deconstructing complexity: Configurations of institutional complexity and structural hybridity. *Strategic Organization* 14(4), 310-335.
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2009). Managing the Rivalry of Competing Institutional Logics. *Organization Studies* 30(6), 629-652.
- Reay, T., Goodrick, E., Waldorff, S. B., & Casebeer, A. (2017). Getting leopards to change their spots: Co-creating a new professional role identity. *Academy of Management Journal* 60(3), 1043-1070.
- Riketta, M. (2005). Organizational identification: A meta-analysis. *Journal of Vocational Behaviour* 66, 358-384.
- Schwandt, T. A. (2007). *Dictionary of Qualitative Inquiry*. London: SAGE.
- Smets, M., & Jarzabkowski, P. (2013). Reconstructing institutional complexity in practice: A relational model of institutional work and complexity. *Human Relations* 66(10), 1279-1309.
- Stets, J. E., & Burke, P. J. (2000). Identity Theory and Social Identity Theory. *Social Psychology Quarterly* 63(3), 224-237.
- Stryker, S., & Burke, P. J. (2000). The Past, Present, and Future of an Identity Theory. *Social Psychology Quarterly* 63(4), 284-297.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review* 20(3), 571-610.
- Taylor, L. C., & Scapens, R. W. (2016). The role of identity and image in shaping management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 29(6), 1075-1099.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure and Process*. Oxford: Oxford University Press.
- Weick, K. E., M, S. K., & Obstfeld, D. (2005). organizing and the Process of Sensemaking. *Organizational Science* 16(4), 409-421.
- Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2015). Enrolling managers to accept the business partner: the role of boundary objects. *Journal of Management & Governance* 19(3), 617-653.
- Wolf, T., Kuttner, M., Feldbauer - Durstmüller, B., & Mitter, C. (2020). What we know about management accountants' changing identities and roles - a systematic literature review. *Journal of Accounting & Organizational Change* 16(3), 311-347.
- Wry, T., & York, J. G. (2017). An identity-based approach to social enterprise. *Academy of Management Review* 42(3), 437-460.
- Zilber, T. B. (2002). institutionalization as an Interplay between Actions, Meanings, and Actors: The Case of a Rape Crisis Centre in Israel. *Academy of Management Journal* 45(1), 234-254.

Bijlagen

Thematische analyse

