

Beroepsopvatting in de praktijk

CONTROLLER MOET EIGEN ROL EN POSITIE HERDEFINIËREN

Is de controller een boekhouder of een businesspartner? Waaruit het vak van een controller bestaat is allerm minst duidelijk. Zelfs controllers kunnen vaak niet onder woorden brengen wat hun functie precies inhoudt. De auteurs van dit artikel pleiten ervoor dat de controller zich weer geheel ten dienste stelt aan de doelstellingen die 'zijn' organisatie nastreeft. Het zal de effectiviteit van de functie ten goede komen.

DOOR FRANK JAN DE GRAAF EN HIDDE VAN DER WAL

In dit artikel stellen we vast dat er op dit moment geen uniforme en eenduidige opvatting over het vak van controller bestaat. Zelfs niet binnen de beroepsgroep zelf. Wij gaan er in dit stuk van uit dat 'controlling' een vak is en dat er dus sprake is van vakmanschap. Wij stellen dat controllers zich weer geheel ten dienste moeten stellen aan de doelstellingen van de organisaties waarvoor zij werkzaam zijn. Zij moeten zich daarbij niet verschuilen achter boekhoudregels, regels voor externe verslaglegging of achter *management fads* aanlopen (Shapiro, 1995). In haar boek *Fad Surfing in the Boardroom. Reclaiming the Courage to Manage in the Age of Instant Answers*, roept de auteur op 'to assess situations, set an overall course or focus, think through options, develop plans, take action, modify plans, learn and go forward. In my view, in an age of instant answers, this courage is more valuable than ever'. Dit geldt ons inziens ook voor controllers. De controllers moeten de opnieuw gedefinieerde beroepsopvatting in praktijk brengen. Dit schept meer duidelijkheid binnen organisaties over de rol en positie van de controller en zal daarmee de effectiviteit van de functie verbeteren.

Zo veel hoofden, zo veel zinnen

In de literatuur zijn heel verschillende opvattingen te vinden over de rol en positie van de controller (zie ook figuur 1). In de eerste plaats lijkt er sprake van onduidelijkheid over de taken. Van Loon (1996) onderscheidt twee primaire taken: het

geven van een economische beoordeling en het aantrekken van geld in de financiële markt. Drie facilitaire taken ondersteunen deze twee primaire taken: financiële en economische informatieproductie, werkvoorbereiding en administratief kwaliteitsmanagement. Ten slotte noemt Van Loon nog drie factoren die de ontwikkeling van de financiële functie bepalen als het gaat om de primaire en facilitaire taken:

- ~ de mate van planmatig denken van het management;
- ~ de mate van professionaliteit van de staf van de financiële functie;
- ~ het instrumentarium dat ter beschikking staat van de financiële functie.

Roehl-Anderson en Bragg (2000, p. 1 en 2) stellen dat 'the controller was originally nothing more than a bookkeeper'. Vervolgens beschrijven zij hoe de controllersfunctie zich in de

Rol	Archetypen in de controlfunctie
Facilitator	(Financieel-economisch) beleidsadviseur
Adviseur	Business controller
Controleur	Financieel controller
Rapporteur	Internal auditor (in de organisatie) Externe accountant (op de grens van de organisatie)

Figuur 1
Rollen controller

jaren tachtig en negentig verder heeft ontwikkeld, zodat wat hun betreft de rol van de controller is:

'to manage the accounting department's costs and efficiencies as tightly as possible, while also using a great deal of process and financial analysis skills to assist all parts of the organization in many ways. Over the course of one century, the controller's function has risen from one of senior clerk to one of the most advanced, highly educated, and useful positions in the entire corporate structure.'

In eigen land refereerde Bots (2006) in zijn inaugurele rede aan een rapport dat stelt dat de controller zijn rol als productiviteitsdeskundige moet versterken door zich te richten op *controllership*. Steens (2010) stelt onder andere het volgende:

'Vanuit een inhoudelijk perspectief staat de term "scorekeeper" voor het op relevante wijze meten van financieel-economische prestaties, het daartoe adequaat registreren van de vereiste bron-data en het verwerken van de data tot inzichtelijke en betrouwbare rapportages. Dat zijn onmiskenbaar kerntaken van de financiële functie, die visie en vaardigheden vereisen op het vlak van (onder andere) accountinggrondslagen, informatiesystemen, informatiemanagement, datalogistiek en het vertalen van informatie-behoefte in een goed aanbod van basisrapportages.'

Recentelijk nog kwamen bijvoorbeeld Van Veen-Dirks en De Loo (2011) met een nieuwe tweedeling. Zij geven aan dat er clusters van controllerwerkzaamheden bestaan. In de ene cluster is er de servicegerichte rol (belangenbehartiging van externe partijen, verandermanagement en strategische planning). In de andere cluster gaat het vooral om het afleggen van financiële verantwoording (formele, interne rapportage en onderhoud van managementcontrolsystemen). Zij onderscheiden op basis daarvan ook twee typen controllers. En wat blijkt? Van de voor hun onderzoek geënuquêteerden is 61 procent servicegericht (type 2) en 39 procent gericht op de verantwoording (type 1).

Bots wees er al op dat veel controllers – in tegenstelling tot bijvoorbeeld artsen, advocaten en accountants – geen duidelijke taakopvatting kunnen geven. Wij stellen dat dit komt doordat ze hun eigen taak en doelstelling vaak niet goed afbakenen. Ze willen alles. Daardoor hebben ze moeite om de toegevoegde waarde van hun werk voor de organisatie duidelijk te formuleren. Deze verwarring bestaat overigens niet alleen bij controllers, maar ook in gebieden die daaraan verwant zijn. Zo hadden accountants en toezichthouder Autoriteit Financiële Markten

(AFM) onlangs nog een dispuut. Beide partijen dienen het algemeen belang, maar ondertussen trekken ze publiekelijk het functioneren van de ander in twijfel, daarbij beleggers en andere belanghebbenden in twijfel achterlatend. Een voorbeeld is een artikel in *Het Financieele Dagblad* (1 september 2010) waarin beleggers opheldering van accountants eisen. In het najaar van 2010 publiceerde de AFM een heel kritisch rapport over de grote accountantskantoren. Een aantal kantoren reageerde hierop door de kwaliteit van het rapport ter discussie te stellen. Ook politici twijfelden in de media openlijk aan de rol van de accountants.

Hierna gaan we verder in op ons argument dat de controller primair dient bij te dragen aan de doelstellingen van de organisatie. Dit is de toetssteen aan de hand waarvan hij zijn taak in de organisatie moet definiëren. Hierbij zijn twee (basale)

Van de geënuquêteerden is 61 procent servicegericht en 39 procent gericht op de verantwoording

inzichten leidend. Ten eerste moet de controller weten wat zijn vak inhoudt, zodat hij ook aan anderen kan uitleggen wat ze van hem kunnen verwachten. Hiervoor moet hij weten wat zijn rol is in bedrijfsprocessen en wat controlling daarin betekent. Om deze vraag goed te kunnen beantwoorden, moeten we dus weten hoe de controller bijdraagt aan de doelstelling van de organisatie. Een beter besef van zijn rol kan de controller helpen zich dienstbaar te maken aan de organisatie en op een juiste manier om te gaan met wet- en regelgeving.

Aanzet tot meer duidelijkheid

Een eerste aanzet om te komen tot meer duidelijkheid, kan het maken van het onderscheid zijn tussen controlling als 'proces' en controller als 'functie'. Biel (2007) definieert beide begrippen als volgt:

Controlling

'Ein prozessorientierter Begriff. Ein Prozess bezeichnet einen Verlauf, Ablauf, Hergang oder eine Entwicklung. Insoweit ist Controlling der Prozess der zielorientierten Planung und Steuerung. Dieser Prozess ist die Aufgabe der Manager, die hierzu vom Controller unterstützenden betriebswirtschaftlichen Ser-

vice erhalten. Das Setzen und Verfolgen von Zielen ist hingegen die ureigenste Manageraufgabe.'

Controller

'Ein funktions- bzw. personenbezogener Begriff. Controller sind Dienstleister für andere Führungskräfte und betreiben verantwortlichen betriebswirtschaftlichen Service. Service bedeutet Betreuung und Beratung, manchmal auch Bedienung. Controller sind Service-Partner in unterschiedlichen Funktionsbereichen.'

Volgens Biel (2007) is de belangrijkste rol van de controller: 'Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit eine Mitverantwortung für die Zielerreichung.' De omschrijving van Biel wordt elders (Schmidt en Meier 2010) uitgewerkt in vijf detailbeschrijvingen. Controllers:

- ~ sorgen für Strategie-, Ergebnis-, Finanz-, Prozesstransparenz und tragen somit zu höherer Wirtschaftlichkeit bei;
- ~ koordinieren Teilziele und Teilpläne und organisieren unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen;
- ~ leisten den dazu erforderlichen Service der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung;

Veel controllers kunnen geen duidelijke taakopvatting geven

- ~ gestalten und pflegen die Controlling-Systeme;
- ~ moderieren und gestalten den Managementprozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung so, dass jeder Entscheidungsträger zielorientiert handeln kann.'

Als wij de woorden van Biel parafraseren, kunnen wij samenvattend zeggen dat de controller de regisseur is van de planning & controlcyclus en als zodanig medeverantwoordelijkheid draagt voor het bereiken van de gestelde doelen van de organisatie.

Tweede aanzet

Een tweede aanzet om te komen tot meer duidelijkheid wordt gegeven door te zoeken naar gemeenschappelijkheden in de verschillende beschrijvingen en definities.

Wij volgen hier de opvattingen van de RC-opleidingen van Maastricht en Amsterdam, die in hun zelfstudies gemaakt ten behoeve van de onderwijssituatie, in 2009 tot de volgende vaststellingen kwamen:

'There are various conceptions of the controller's function, yet some commonalities can be identified. The controller is the

finance and control expert, who often is a member of the management team of an organization. He will monitor the organization's economic viability and hence fulfill the role of its economic conscience. This is the control role. However, this is not the only role the controller can play. He may also add credibility to accounting information and provide assurance as regards compliance with laws and regulations. This is the trust role. Despite the occurrence of controllers in practice who merely collect organizational data and summarize, aggregate, interpret, and categorize these to provide relevant and reliable information, the professional profile of the controller of the future is much more that of a business advocate, who actively is involved in business decision making and policy setting. This is the support role.'

Daaraan wordt vervolgens toegevoegd dat:

'independent of the various conceptions of the controller's function, the controller has the following characteristics:

1. He is a finance and control expert;
2. He is internationally oriented;
3. He is a strategy translator;
4. He shows objectivity and integrity;
5. He is solutions-oriented;
6. He must have an attitude of life-long learning, which means that he may never consider his knowledge at a certain moment in time adequate for his professional occupation.'

Met andere woorden: de opleidingen gaan uit van drie rollen en zes karakteristieken of eigenschappen. Bovendien, en niet in de laatste plaats, het feit dat de controller onderdeel is van het financieel-economische domein binnen de organisatie, betekent ook dat het gaat om de 'subjectieve behoeftebevrediging onder invloed van het eeuwige tekort aan middelen' (Heertje, 2007).

Naar onze mening bieden beide aanzetten tezamen voldoende basis om te komen tot een duidelijke rol voor en positionering van de controller binnen elke organisatie.

Controllerstatuut

Om de rolinvulling en positionering duidelijk te maken, kan een afdeling een *controllerstatuut* opstellen, zoals te vinden in de kadertekst. Een dergelijk statuut geeft in elk geval duidelijkheid over de rechten en plichten van de controller in een bepaalde context. Dat biedt een aantal duidelijke voordelen:

- ~ De controller kent de eigen verantwoordelijkheden.
- ~ De controller is daarop aanspreekbaar.
- ~ Anderzijds wordt duidelijk dat de andere leden van de organisatie eveneens zowel rechten als plichten hebben.
- ~ Het statuut schept vertrouwen dat iedere partij aanspreekbaar is op de nakoming van plichten.

Voorbeeld Controller Statuut**Inleiding**

Omdat de controller geacht wordt op onafhankelijke wijze de directie gevraagd en ongevraagd te moeten kunnen voorzien van relevante adviezen ter zake de organisatie en de resultaten is zijn positie en functioneren binnen organisatie XYZ gekaderd door middel van het zogenaamde 'controller statuut'.

Uitgangspunten

De volgende uitgangspunten zijn van toepassing op de rol, positie en functie van de controller:

- ~ De controller ontwikkelt financieel beleid, structureert administratieve processen en is verantwoordelijk voor interne controle.
- ~ De controller is verantwoordelijk voor de geautomatiseerde informatievoorziening.
- ~ De controller is initiërend ten aanzien van bedrijfseconomische vernieuwing en verandering.
- ~ De controller participeert actief in de besluitvorming en is daardoor mede verantwoordelijk voor het bedrijfsbeleid en het bedrijfsresultaat.

Strategische doelstelling

De controller ontwikkelt en beheert een helder en doeltreffend managementcontrolraamwerk, dat voortdurend de managementinformatie levert die nodig is om de organisatie naar de gestelde doelen te sturen.

Operationele doelstellingen

De controller is direct verantwoordelijk voor:

- ~ de financieel-administratieve functie (richtlijnen administratieve organisatie) en ziet toe op de uitvoering;
- ~ de verschaffing van administratieve dienstverlening aan de interne en externe klanten van organisatie XYZ;
- ~ het leveren van goede kwaliteit tegen aanvaardbare kosten.

Onverlet de primaire verantwoordelijkheid van de lijn- en stafmanagers heeft de controller van organisatie XYZ als taken en bevoegdheden de volgende:

- ~ het beoordelen van bestuurlijke informatie;
- ~ het geven van bedrijfseconomische adviezen.

Aanstelling

De controller is aangesteld in algemene dienst bij organisatie XYZ en wordt benoemd voor de periode van x jaar. De controller legt verantwoording af aan de directie van organisatie XYZ.

Control ondernemerschap

Omdat ondernemerschap uit meer bestaat dan alleen benutten van financiële informatie is er allang een trend gaande om de financieel-economische functie te verbreden (zie onder andere Anthony, 1965 en Sathe, 1982). In bedrijven wordt niet meer gesproken over boekhouders maar over controllers; financiers die zich met meer dan alleen de boekhouding bezighouden. Ook wordt er de laatste jaren in Nederland veel gepubliceerd over de controller als businesspartner, bijvoorbeeld door Axson (2006), Bots en Ten Rouwelaar (2008), maar ook Steens (2010).

Het grotere belang van die financiële functie wordt geïllustreerd door de opkomst van de CFO, de *chief financial officer*, die de financiële functie sinds een jaar of tien ook in Nederland in de bestuurskamer zichtbaar maakt. Wanneer bestuurders echt willen weten hoe het zit, kijken zij vaak naar deze financiële man of vrouw.

Toch is deze comfortabele positie maar schijn. Naast de ontegenzeggelijke versterking van de rol van de controller in de raden van bestuur, heeft de financiële functie zelf het afgelopen decennium te maken gekregen met een enorme toename van regelgeving. Voor een deel werd dit opgepakt door andere afdelingen, bijvoorbeeld Compliance, Riskmanagement of In-

Ook in de media twijfelden politici openlijk aan de rol van de accountants

ternal Audit, maar ook de controller heeft via zijn werk voor het jaarverslag in belangrijke mate met regelgeving te maken gekregen. Al die regelgeving en voortdurende veranderingen hebben echter niet kunnen voorkomen, dat de AFM onlangs

stelde dat de kwaliteit van de jaarverslaggeving ontoereikend is (zie hiervoor). Hierop reageerden beleggers zenuwachtig. Accountants waren ronduit boos over deze, in hun ogen, publiekelijke schoffering.

In al deze gevallen staat de objectiverende rol van de financieel-economische functie ter discussie. Wanneer we kijken naar de verschillende rollen die de controller kan vervullen, is die objectiverende functie vooral te relateren aan de externe financiële verantwoording. Hierbij mag de controller echter niet worden verward met de internal of external auditor. Er is bijvoorbeeld ook verschil tussen de controller als economisch adviseur en de treasurer.

De verschillende rollen vragen elk een ander soort informatie. Vanuit de verantwoordingsrol is meer 'objectieve stuurinformatie' vereist, terwijl in de adviesrol ook subjectieve elementen als draagvlak belangrijk zijn (De Graaf en Loonen 2010). Op dat moment kunnen rollenconflicten ontstaan. Wat is op een dergelijk moment de primaire rol van de controller?

Objectiviteit in financiën bestaat niet. Dit wordt bijvoorbeeld geïllustreerd door recente boekhoudkundige manoeuvres bij banken. Ineens moesten zij hun reserves aanzuiveren omdat onderliggende waarden minder waard bleken dan gedacht. Het werken met getallen wekt echter wel een schijn van objectiviteit – vaak tot twee cijfers achter de komma – evenals door de noodzaak voor financiële rapportages te voldoen aan wet- en regelgeving.

Waar bankiers en accountants veel kritiek hebben gekregen op de rol die zij gespeeld hebben bij de kredietcrisis, lijken controllers buiten schot te zijn gebleven, ook bij die bedrijven die in de problemen zijn gekomen. Is het voor een controller voldoende om zich aan de wet te houden en simpelweg de regels te volgen?

Het lijkt er soms op dat wat 'control' aangaat, risico's alleen nog maar een zaak van (het volgen van) regels zijn geworden, niet van ondernemerschap. Maar bij ondernemerschap gaat het er juist om om op een inventieve manier met onzekerheid om te gaan, zodanig dat de doelen van de organisatie worden gediend. De financiële functie in een bedrijf dient allereerst het belang van de organisatie te behartigen (Loon (1996) en van Helden (1996)). Accountants hebben als taak om – in hun rol van vertrouwenspersoon van het maatschappelijke verkeer (Limperg, 1932) – ervoor te zorgen dat stakeholders een waarheidsgetrouw beeld van die organisatie krijgen.

Wanneer de doelstellingen alleen worden ingevuld met een beroep op de naleving van de relevante regels, heeft de controller een probleem. Uiteindelijk gaat het niet om regels, maar om het bijdragen aan ondernemerschap binnen de geldende regelgeving. Dit maakt het vak van de controller vaak lastig. Immers, te veel nadruk op regelgeving belemmert ondernemerschap, maar wanneer regels altijd ondergeschikt

zijn aan ondernemerschap komt de organisatie ook in de gevarenzone. Een goed besef van de rollen die de controller kan vervullen, kan dit helpen voorkomen. De regels voor een gezonde financieel economische sturing zijn allang bekend. Ze zijn bijvoorbeeld al beschreven door Luca Pacioli (1494) en Simon Stevin (1604). Hun teksten blijken nog steeds niets aan waarde te hebben ingeboet en zijn nog steeds verrassend actueel. Zoals deze auteurs reeds aangaven: wanneer de basisregels van de financieel-economische sturing niet worden gevolgd, verdwijnt de geloofwaardigheid van de financieel-economische discipline. En daarmee ook de *peace of mind* van de beslissers. Het kompas is uit hun handen geslagen.

Meer bewustzijn van de eigen rol maakt een kritische en onafhankelijke rol van de controller mogelijk binnen de organisatie. Nu lijken veel controllers hun functioneren te veel op te hangen aan een gecompliceerd complex van wet- en regelgeving. De controller loopt het risico daardoor vooral aan de riem van de externe accountant te lopen. Net als accountants worden zij controleurs van regels omdat zij niet langer de relatie leggen tussen hun maatschappelijke en bedrijfsmatige verantwoordelijkheid en de wijze waarop een organisatie haar doelstellingen probeert te realiseren.

Elk samenstel van regels, of het nu de boekhouding betreft of een raamwerk voor risicomanagement, is een per definitie incomplete afbeelding van de werkelijkheid, in navolging van de onvolledigheidstelling van wiskundige Gödel (Hofstadter, 1979). Zijn stelling leert dat het, gegeven een willekeurig rekenkundig systeem, altijd mogelijk is om uitspraken te doen die, hoewel waar, nooit bewezen kunnen worden door gebruik te maken van de rekenregels die het systeem biedt. De stelling is gebruikt om te stellen dat het onmogelijk is om het menselijk bewustzijn volledig na te bootsen door programmeerbare machines. Robots kunnen op basis van logische principes niet metamathematisch redeneren, wat mensen wel kunnen (Van Eerten, 2003).

Wanneer we de beperkingen van dergelijke modellen accepteren, wordt een aantal cruciale vragen ineens weer van belang. Wat missen al die modellen nu en hoe kunnen we de bestaande modellen weer relevant maken (Tillema 2002)?

De cruciale toets hierbij is dat (boekhoud)regels het ondernemerschap in organisaties moeten ondersteunen. Daarmee zijn ze een noodzakelijke voorwaarde voor een gezonde en duurzame economische ontwikkeling. In het nederige besef dat hun instrumentarium beperkt is, dienen controllers en andere financiële professionals in een organisatie hun identiteit opnieuw te formuleren. Wat leveren zij de maatschappij op? Wat hebben de onderneming en haar belanghebbenden aan hun werk? Helpen zij een gezonde en duurzame bedrijfsvoering te creëren?

Aspecten van de doelstelling van de organisatie	De controlfunctie (controller)	Voornaamste activiteit (controlling)
Economische waardecreatie (brede definitie van continuïteit van de organisatie)	Financieel-economisch beleidsadviseur	Adviseren over de financiële en organisatie-inrichting van de organisatie, gegeven bepaalde doelstellingen en bij het tot stand komen van nieuwe (afgeleide) doelstellingen
Voorwaardescheppende rol voor de medewerkers van de organisatie	Business controller	Inrichten van de organisatie (uitvoering van de strategie)
Executie van de economische waardecreatie	Financieel controller Boekhouder Managementaccountant	Rapporteren over de uitvoering van de strategie
Waarborgen van de continuïteit van de organisatie (enge definitie)	Binnen de organisatie: internal auditor Op de grens van de organisatie: accountant (external auditor)	Faciliteren/reflecteren

Figuur 2

Overzicht functies van de controller in relatie met de doelstellingen van de organisatie

Conclusie

De controller maakt deel uit van de financiële functie. Maar hij is daarin niet de enige. Hij is nevens geschikt aan andere professionals, met ieder hun eigen rol. Het is van groot belang dat voor elke adequaat functionerende financiële functie wordt onderzocht op welke wijze deze rollen het best kunnen worden ingericht, georganiseerd en uitgevoerd.

Dit kan gedaan worden door de rol van de controller en zijn werkzaamheden of activiteiten – controlling – te relateren aan de doelstellingen van de onderneming. Het gaat daarbij om de continuïteit van de onderneming, waarin de controller een rol heeft als een van de medewerkers van de onderneming. De verschillende rollen van de controller, zijn activiteiten en de doelstelling van de onderneming zijn samengevat in figuur 2.

Het overzicht in figuur 2 helpt de controller bij het bepalen van zijn taken in zijn specifieke omgeving. Daarmee is hij in staat om ook anderen in de onderneming zijn rol goed duidelijk te maken, bijvoorbeeld nauwkeurigheid en taakgerichtheid zijn belangrijke competenties voor het voeren van de financiële administratie. Om adviseur of servicepartner te zijn, zijn een analytisch vermogen en persoonlijke effectiviteit van groot belang.

Literatuur

- ~ R.N. Anthony (1965) *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Division of Research.
- ~ D.A.J. Axson (2006) 'Een nieuw manifest voor de financiële functie', *Finance & Control*, nr. 1, februari, p.m 15-20.
- ~ A. Biel (2007) *Controller-Leitbild*, 2^e Auflage. Internationaler Controller Verein, Gauting.
- ~ J.M. Bots (2006) *In control? Over het vakgebied Controlling en zijn beoefenaars*, Rede in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Controlling aan de Business Universiteit Nyenrode op vrijdag 3 februari 2006, Business Universiteit Nyenrode.

- ~ J.M. Bots en J.A. ten Rouwelaar (2008) 'De persoonlijke eigenschappen van BU-controllers in Nederland', *Tijdschrift Controlling*, nr. 5, p. 14-17.
- ~ H. van Eerten (2003) 'De stelling van Godel, Scoop', www.science.uva.nl/student/scoop/artikels/Scoop%202003%20Okt%2021-28%20Godel.pdf.
- ~ E.J. de Graaf en G. Loonen (2010) 'Objectiviteit vraagt zelfkennis, De rol van de control-functie en de vloeibare waarheid', *MCA*, nr. 4, augustus, p. 30-35.
- ~ A. Heertje (2006) *Echte economie, Een verhandeling over schaarste en welvaart en over het geloof in leermeesters en leren*, Valkhof Pers, Nijmegen.
- ~ D.R. Hofstadter (1979) *Gödel, Escher, Bach: an eternal golden braid. A metaphorical fugue on minds and machines in the spirit of Lewis Carroll*, Penguin Books, Harmondsworth.
- ~ Th. Limperg (1932) 'De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen', *Maandblad voor accountancy en bedrijfs-huishoudkunde*, 2, p. 17-20.
- ~ P.J.J.M. van Loon (1996) 'Financieel en economisch management. Een proeve van beschrijving, advisering en onderzoek', *MAB*, september, p. 496-508.
- ~ Luca Pacioli (1494) in J.B. Geijsbeek (1914) *Ancient Double-Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise*, Denver, University of Colorado.
- ~ J.M. Roehl-Anderson en S.M. Bragg (2000) *The Controller's Function. The Work of the Managerial Accountant*, Wiley, New York.
- ~ V. Sathe (1982) *Controller involvement in Management*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- ~ H. Schmidt en T. Meier (2010) 'Best Practice Controlling: Wie muss ein effizientes Controlling gestaltet sein und wieviel Controlling braucht ein Unternehmen wirklich?', Haufe Onlineportal.
- ~ B. Steens (2010) 'Opinie: financiële functie moet zich (blijven) richten op haar kerntaken', *MCA*, nr. 5, oktober, p. 24-25.
- ~ Simon Stevin (1604) in J.B. Geijsbeek (1914) *Ancient Double-Entry Bookkeeping: Lucas Pacioli's Treatise*, Denver, University of Colorado.
- ~ S. Tillema (2002) *Sophistication of accounting instruments. An integrated framework for explaining the use of simple and advanced management accounting information*, Labyrinth Publication, Capelle aan den IJssel.
- ~ G.J. van Helden (1996) 'De ontwikkeling van de financieel-economische functie bij non-profit organisaties', *MAB*, september, p. 509-520.
- ~ P. van Veen-Dirks en P. De Loo (2011) 'Is de "strong controller" in aantocht?' *MCA*, nr. 4, augustus 2011, p. 13-19.

Dr. Frank Jan de Graaf is lector International Business aan de Hanzehogeschool Groningen, bestuursadviseur en verbonden aan de Universiteit van Amsterdam Business School.

Drs. Hidde van der Wal is mede-eigenaar en adviseur@IJssel-vliet Organisatieadviseurs en verbonden aan de Universiteit van Amsterdam Business School.