

University of Groningen

De Controller als Academische Professional

Van Veen-Dirks, Paula; Verbeeten, Frank; Kolk, Van der, Berend

Published in:
De Performatieve Professor

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

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

Publication date:
2019

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

Citation for published version (APA):

Van Veen-Dirks, P., Verbeeten, F., & Kolk, Van der, B. (2019). De Controller als Academische Professional: Belangrijke Ontwikkelingen voor Controllers en Implicaties voor het Onderwijs. In R. Aernoudts, R. Minnaar, M. Visser, & K. Wagenveld (editors), *De Performatieve Professor: Liber Amicorum voor Ed Vosselman* (blz. 226-233). Ipskamp Drukkers BV.

Copyright

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

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

Take-down policy

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

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

DE CONTROLLER ALS ACADEMISCHE PROFESSIONAL

BELANGRIJKE ONTWIKKELINGEN VOOR CONTROLLERS EN IMPLICATIES VOOR HET ONDERWIJS

PAULA VAN VEEN-DIRKS

FRANK VERBEETEN

BEREND VAN DER KOLK

De controller in Nederland is vaak een academisch opgeleide professional. De meeste Nederlandse universiteiten bieden een masteropleiding aan tot accountant en/of controller, met vaak daarbij ook nog de mogelijkheid om na de initiële master een executive master te volgen in finance and control (EMFC)¹, waarmee studenten de titel registercontroller (RC) kunnen behalen. In deze bijdrage bespreken we drie belangrijke ontwikkelingen voor het vakgebied van de controller en gaan we vervolgens in op de betekenis hiervan voor het onderwijs.

Een eerste ontwikkeling is dat digitalisering een steeds grotere invloed heeft op het vakgebied. Als bedrijfseconomisch geweten moet de controller bewaken wat de mogelijke gevolgen van digitalisering voor de winstgevendheid van de organisatie zijn. Daarnaast worden de activiteiten van controllers in toenemende mate beïnvloed en soms zelfs overgenomen door IT-systemen. Een tweede ontwikkeling is dat bedrijven meer aandacht hebben voor risicomangement en dat er sprake is van een grotere verwevenheid tussen management control en risicomangement. Dit heeft gevolgen voor de rol die controllers in organisaties spelen en de verwachtingen die belanghebbenden binnen en buiten de organisatie hebben richting controllers. Een derde ontwikkeling is de toenemende aandacht voor ethiek en integriteit, zowel ‘in de krant’ als binnen organisaties. Dit heeft er onder andere toe geleid dat diverse vakken gerelateerd aan ethiek en integriteit worden aangeboden aan registercontrollers

¹ Zie voor meer informatie bijvoorbeeld: <https://www.vrc.nl/rc-woorden/erkende-opleidingen> (website bezocht op 12 juni 2019).

die lid zijn van de vereniging van registercontrollers (VRC). Het hebben van de ‘juiste’ opvattingen is echter niet genoeg: controllers hebben ook de moed nodig om hun waarden en keuzes te verdedigen in organisaties, ook als dit soms lastig is of zelfs een bedreiging vormt voor de eigen toekomst bij een organisatie.

De rol van de controller

Bijna een eeuw geleden werd door Kester (1928) een artikel gepubliceerd waarin werd opgemerkt dat met de aanduiding ‘controller’ nog niet meteen duidelijk wordt wat deze functie precies inhoudt. Hoewel verschillende onderzoeken sindsdien hebben gepoogd duidelijkheid te verschaffen over de verschillende rollen die controllers kunnen vervullen (zie bijvoorbeeld Lambert & Sponem, 2012; Sathe, 1982) is de vraag naar wat de rol van de controller is nog steeds actueel. Recent hebben ook Goretzki en Strauss (2017) weer vastgesteld dat de taken en de rol van “*de*” controller niet eenduidig te definiëren zijn - en misschien is het ook wel niet nodig dat er maar één uitleg van het begrip controller is. Controllers blijken in de praktijk verschillende rollen te kunnen hebben, afhankelijk van bijvoorbeeld de omgeving waarin ze zich bevinden (Jarvenpää, 2007; Zoni & Merchant, 2007) en afhankelijk van de verwachtingen van managers die door de controllers worden ondersteund (Pierce & O’Dea, 2003; Goretzki et al., 2013).

Hoewel de ‘business partner’ rol van controllers de laatste decennia groter lijkt te worden, zijn er ook nog steeds veel controllers voor wie financiële rapportages en compliance een belangrijk deel van het takenpakket vormen. Hierbij kan ook worden vastgesteld dat controllers vaak een combinatie uitvoeren van ‘business partner’ en ‘scorekeeper’ activiteiten, zodat er sprake is van een hybride rol (Burns & Balvinsdottir, 2005).

Digitalisering en de rol van de controller

Digitalisering heeft op verschillende gebieden invloed op (de rol van) de controller (Appelbaum et al., 2017). Een belangrijke rol van de controller is het inschatten van de gevolgen van digitale innovaties voor de producten en diensten van de organisatie. De controller dient de strategie-implementatie en de lange termijn levensvatbaarheid van de onderneming te bewaken (Jarvenpää, 2007), en zoals diverse voorbeelden laten zien (onder meer Kodak, Nokia, V&D) heeft onvoldoende digitale innovativiteit desastreuze gevolgen voor organisaties. In het verleden is wel aangegeven dat management control systemen een hindernis vormen voor innovatieve inspanningen waarvoor intrinsieke motivatie, vrijheid, mogelijkheden tot experimenteren en flexibiliteit nodig zijn (Amabile, 1998). In de afgelopen 2 decennia is dit beeld gaan kantelen; een aantal papers heeft gekeken naar de manier waarop (het gebruik van) control systemen innovatie en creativiteit kan bevorderen (zie bijvoorbeeld Davila e.a., 2009; en Chenhall & Moers, 2015, voor een overzicht). In hoeverre controllers daadwerkelijk betrokken zijn bij de identificatie en implementatie van innovaties die de toekomstbestendigheid

van de organisatie bevorderen is nog onduidelijk. Het lijkt er op dat de rol van controllers in start-up ondernemingen relatief beperkt is (Granlund & Taipaleenmäki, 2005); zij houden zich vooral bezig met het verstrekken van interne en externe rapportages. Over de rol van controllers in innovatieteams in grotere ondernemingen is nog weinig bekend.

Digitale innovatie heeft ook invloed op de organisatie van management accounting activiteiten binnen de financiële functie. Frey & Osborne (2017) geven aan dat Accounting één van de beroepen is die in grote mate gevoelig is voor verdere automatisering en robotisering. Dit hangt met name samen met het feit dat data in de financiële functie gestructureerd is, taken repetitief zijn, en financiële processen stabiel zijn (Bhimani & Willcocks, 2014). Taken die aan voorgaande kenmerken voldoen (denk aan het verwerken van transacties, loonadministratie, opstellen van standaardrapportages) kunnen geautomatiseerd of gerobotiseerd worden. Een andere trend is het gebruik van (big) data analytics, waarbij interne en externe data gecombineerd wordt, wat tot nieuwe inzichten voor de bedrijfsvoering leiden (Appelbaum et al., 2017). Data analytics vereist echter ook dat de beschikbare informatie betrouwbaar is; financiële informatie is over het algemeen betrouwbaar (onder meer door de internal control maatregelen en de accountantscontrole), maar de betrouwbaarheid van bijvoorbeeld social media data is veel moeilijker te garanderen.

De digitalisering van de financiële functie leidt er toe dat deze functie zich zou moeten ontwikkelen van een 'pyramide' naar een 'diamant' (Bhimani & Willcocks, 2014). In een 'pyramide' worden transactionele activiteiten uitgevoerd door een grote groep medewerkers, terwijl slechts een beperkte groep zich bezig houdt met strategieontwikkeling en -implementatie. In een 'diamant' zijn de transactionele activiteiten geautomatiseerd of gerobotiseerd; de 'diamant' bestaat uit diverse projectmedewerkers die de informatie-architectuur definiëren, besluitvorming ondersteunen, de betrouwbaarheid van de financiële systemen bewaken, data analytics informatie interpreteren, specifieke compliance- en verslaggevingsrichtlijnen implementeren, etc. Dat betekent dat ook de governance van de financiële functie er anders uit zal gaan zien.

Risicomanagement en de rol van de controller

Aangezien risicomanagement zich heeft ontwikkeld van een financieringsthema tot een meer algemene aansturings- en beheersingsaangelegenheid, is de betrokkenheid van controllers bij risicomanagement steeds meer vanzelfsprekend (Soin en Collier 2013). Risicomanagement en management accounting zijn inhoudelijk gerelateerd in die zin dat beide velden zouden moeten bijdragen aan het realiseren van organisatie-doelstellingen (Bhimani 2009). Waar management accounting zich met name richt op het vinden van manieren om deze doelstellingen te bereiken, concentreert risicomanagement zich op het identificeren van gebeurtenissen die het behalen van de doelstellingen in gevaar kunnen brengen en op het verminderen van die risico's. Risicoman-

agement heeft verder duidelijke raakvlakken met het gebied van internal control, in het Nederlands vaak vertaald met administratieve organisatie. Administratieve organisatie is als vak belangrijk in de opleiding voor (register)controllers, hetgeen de indruk zou kunnen wekken dat er niets nieuws onder de zon is als controllers zich met risicomanagement bezighouden.

We zien echter dan er uiteenlopende verwachtingen zijn als het gaat om de rol van de controller binnen risicomanagement, waarbij aan de ene kant een focus op compliance en beheersing wordt gezien en er aan de andere kant juist aandacht wordt gevraagd voor het belang van betrokkenheid bij en invloed op de besluitvorming binnen organisaties. In de academische literatuur over risicomanagement wordt dan ook gesteld dat de implementatie van technieken voor risicomanagement een belangrijke stap is, maar dat die op zichzelf nog niet voldoende is om effectief te zijn. Hiervoor is het nodig risicomanagement in te bedden in bedrijfsprocessen en moet het doordringen in managementbeslissingen (Arena et al. 2010; Power, 2009).

Door Mikes (2009; 2011) wordt een interessant hieraan gekoppeld onderscheid gemaakt tussen verschillende calculatieve culturen voor wat betreft de benadering van risicomanagement: een cultuur van kwantitatief enthousiasme en een cultuur van kwantitatief scepticisme. Bij kwantitatief enthousiasme worden getallen gezien als een vertegenwoordiger van de economische realiteit en is er een nadruk op risicomodellering. Dit proces van risicomanagement staat ook wel bekend als 'box-ticking'. Het gaat slechts om de interne samenhang en de invloed op de dagelijkse activiteiten is beperkt. In deze benadering is de toewijding aan risicometing groot, waarbij de controller op basis van de metingen en bepaalde modellen probeert om een zekere mate van organisatorische beheersing te verkrijgen. Bij de benadering van kwantitatief scepticisme wordt aan het topmanagement relevante informatie verstrekt ten behoeve van strategische besluitvorming. Binnen deze benadering worden cijfers wel als indicatoren voor een bepaalde trend gezien, maar worden vooral de onderliggende risico's van een trend benadrukt. In deze situatie combineert de controller risicometing met ervaring en intuïtie. Controllers die op deze manier risicomanagement benaderen, missen mogelijk de kracht van een analytische aanpak, maar zijn wel in staat om de grenzen tussen zichzelf en andere delen van de organisatie te vervagen. Hierdoor kan de controller anderen beïnvloeden bij het nemen van beslissingen en zichzelf meer invloed geven. Aangezien het hebben van impact binnen bedrijfsprocessen en bij managementbeslissingen tot de kern hoort van de rol van de controller en van groot belang is om risicomanagement effectief te maken (Van Veen-Dirks en Tillema, 2016), is het belang van deze tweede benadering (kwantitatief scepticisme) een relevante nieuwe ontwikkeling voor controllers.

Ethiek en de rol van de controller

Controllers bevinden zich in toenemende mate onder een maatschappelijk vergroot-

glas - en dat is niet zonder reden. Ze spelen een belangrijke rol in organisaties en als zij misstappen begaan kan dat verregaande gevolgen hebben (Linke, 2012; Hartmann en Maas, 2010). Omdat de termen *ethiek* en *integriteit* echter zo vaak gebezigd worden in de context van controllersopleidingen en permanente educatie, bestaat het gevaar van uitholling en afstomping. Uitholling, omdat de termen soms misschien wat té gemakkelijk worden gebruikt zonder recht te doen aan de complexiteit van alledag en de diepte van de begrippen, en afstomping, omdat men bij deze termen misschien al te snel denkt te weten wat ze betekenen. Om daadwerkelijk ethische en integere controllers op te leiden is echter meer nodig dan het afvinken van een cursus bedrijfsethiek of integriteit. Ethisch en integer handelen vereist niet alleen kennis van 'het goede', maar ook het lef zich uit te spreken of in te grijpen wanneer dit nodig is. Met andere woorden, controllers hebben *morele moed* nodig. Maar wat is dat precies en kan dat wel worden aangeleerd in een opleiding?

Om te begrijpen wat morele moed is kunnen we eerst te rade gaan bij Aristoteles, die zo'n 2500 jaar geleden in de *Ethica Nicomachea* opschreef wat het betekent om moedig te zijn. In zijn benadering van ethiek richt Aristoteles zich niet op specifieke handelingen of consequenties van die handelingen, maar op het *karakter* van mensen. Want, zo stelt hij, een mens met een goed karakter zal het goede doen, we moeten dus proberen een zo goed mogelijk karakter te verkrijgen. Moed is een essentieel onderdeel van een goed karakter. Aristoteles stelt dat een 'deugd' altijd tussen het tekort en het teveel van iets in ligt en geeft het voorbeeld van een soldaat die - om moedig te zijn - moet uitkijken voor de 'ondeugden' lafheid (te weinig moed) en roekeloosheid (te veel moed). Ware moed bevindt zich dus tussen deze ondeugden, dus als de vijand nadert moet de soldaat niet op de vlucht slaan (lafheid), maar ook niet zonder enig plan alleen op een peloton vijandelijke soldaten afstormen (roekeloosheid). Hoewel controllers zelden *fysieke* moed hoeven te tonen is een andere vorm van moed, *morele* moed, bij hun dagelijks functioneren van groot belang.

Kidder (2006, p. 7) stelt dat er drie essentiële onderdelen zijn van morele moed: 1) een toewijding aan morele principes, 2) een bewustheid van het gevaar dat verbonden is met het vasthouden aan deze principes en 3) een bereidheid om dit gevaar te ondergaan. In deze definiëring wordt duidelijk dat morele moed dus in dienst kan staan van andere waarden of principes, zoals rechtvaardigheid, eerlijkheid of verantwoordelijkheid. Morele moed is zo de "moed om het juiste te doen" (Kidder, 2006, p. 24). Ook wordt duidelijk door deze indeling dat als men zich niet van bewust is dat gevaar gelopen wordt er niet per se sprake is van moed. Gevaar kan gaan over het mogelijk verlies van iets voor degene die 'moedig' is, zoals in het geval van een business controller: een goede relatie met een lijnmanager of het mislopen van een promotie. Alleen *weten* of *oordelen* dat een bepaalde boekhoudkundige techniek niet door de beugel kan is, is niet genoeg - om een dergelijk probleem aan te kaarten is morele moed nodig. De controller van de toekomst zou dus niet alleen een persoon moeten zijn die *weet* wat 'moreel juist'

is, maar zou dus ook moeten beschikken over de morele moed om de juiste keuze ook daadwerkelijk te maken.

Implicaties voor het onderwijs

De hiervoor beschreven ontwikkelingen - die overigens aan elkaar kunnen raken - hebben een aantal implicaties voor het onderwijs. Digitale innovaties zullen invloed hebben op de wijze waarop producten en diensten worden geleverd; controllers zullen kennis moeten hebben van de wijze waarop effectieve strategieën kunnen worden geïdentificeerd (feed-forward control), als ook van de manier waarop strategieën geïmplementeerd worden (strategic performance management, feedback control). Controllers moeten de kennis hebben om de invloed van nieuwe bedrijfsmodellen en bedrijfsprocessen te kunnen identificeren die van invloed zijn op de manier waarop hun organisatie producten en diensten levert. Om dat inzicht te verkrijgen zullen vaak niet-financiële maatstaven (inclusief tekst-analyses van social media) gebruikt worden (Appelbaum et al., 2017).

Daarnaast zullen controllers op hoofdlijnen kennis moeten hebben van de verschillende data-analyse technieken die beschikbaar zijn om (strategische) analyses te onderbouwen, budgetten op te stellen en forecasts te maken (zie bijvoorbeeld Appelbaum et al., 2017). Een controller zal tenminste moeten weten welke vraag hij of zij aan een data scientist zou moeten stellen, en hoe de door een data scientist opgeleverde informatie geïnterpreteerd kan worden. Samenhangend met het voorgaande is dat de controller zich tenminste bewust moet zijn van de kwaliteit van data (Appelbaum et al., 2017); financiële data is over het algemeen zeer betrouwbaar (door interne beheersingsmaatregelen), maar dat geldt niet altijd voor andere data die binnen de organisatie beschikbaar is. Tenslotte is de vraag hoe omgegaan wordt met het decentraal beschikbaar komen van data: is de controller nog wel nodig om data te interpreteren, of kan de lokale manager - met toegang tot de benodigde data - dat wellicht zelf?

Voor controllers is risicomanagement een vakgebied van betekenis. Een belangrijke nieuwe ontwikkeling binnen risicomanagement vraagt van controllers om meer dan alleen calculatief enthousiasme met risicoberekeningen en risicomodellen. Het vraagt vooral om een inbedding van risicomanagement in bedrijfsprocessen en daarnaast ook om invloed van controllers op management beslissingen. Net als data analytics is risicomanagement duidelijk niet alleen het domein van controllers. Ze zullen naar alle waarschijnlijkheid dan ook concurreren met andere risicodeskundigen vanuit andere achtergronden met ook weer bepaalde specifieke expertise (Mikes 2009; Hall et al. 2015). Om controllers in dit speelveld met andere deskundigen een waardevolle en herkenbare rol te laten vervullen is het nodig dat zij in staat zijn om niet louter calculatief enthousiast te zijn, maar ook calculatief sceptisch.

Power (2004) merkte in zijn boek "the risk management of everything" op dat er sprake is van een explosie van risicomanagement met voor elke risico-vraag een

risicomanagement-techniek of -model. Hij voerde aan dat als organisaties vasthouden aan het op deze manier uitbreiden van risicomanagement, zelfs op gebieden waar menselijk inzicht nodig is, risicomanagement waarschijnlijk niet functioneert (Power, 2004). Er ontstaat dan een benadering van risico met talloze voorgeschreven beheersingsmechanismen, waar men van afhankelijk is of zich afhankelijk van voelt voor het uitvoeren van risicomanagement, die zelf niet meer hanteerbaar en beheersbaar is.

Op basis van de lessen die geleerd zijn tijdens en na de financiële crisis van 2007-2009, kan gesteld worden dat effectief risicomanagement steeds belangrijker is geworden. Voor effectief risicomanagement is het volgens Power (2009) en Mikes (2011) nodig om dit in te passen in de strategische besluitvorming op hogere niveaus van organisaties (Power, 2009; Mikes, 2011). Een bevinding van Mikes (2011) in haar case-study was dat wanneer de focus ligt op het meten van risico (kwantitatief enthousiasme) en de grenzen van risicomanagement door middel van risicomodellen worden uitgebreid, een nieuwe beheersbare realiteit wordt gecreëerd. Wanneer de focus daarentegen ligt op het voorzien van risico's (kwantitatief scepticisme), dan geeft dit veel sterker de mogelijkheid aan de controller om de strategische besluitvorming te beïnvloeden. Om ervoor te zorgen dat controllers hun rol niet beperken tot het kwantitatief enthousiasme en tot box ticking, is een controller nodig die daadwerkelijk een sparring partner voor het management kan zijn. Hiervoor zijn bepaalde persoonlijkheidskenmerken en competenties nodig (Van Veen-Dirks & Tillema, 2016), maar hiervoor zal ook in het onderwijs aandacht moeten worden besteed aan het vormen van een sceptische houding ten aanzien van wat er bereikt kan worden met systemen die alleen op compliance en beheersing gericht zijn. Het leren reflecteren op de consequenties van de eigen rol is hierbij dan een belangrijk leerdoel.

Met betrekking tot ethiek in het onderwijs stelt Baardewijk (2018, p. 112) dat er binnen het bedrijfskundige onderwijs zich een probleem voordoet aangezien "het studieprogramma weinig doet om de ethische motivatie van studenten verder te helpen". Daarnaast werd ook vastgesteld dat populaire studieboeken op het gebied van management accounting vaak ethische reflecties missen (Van der Kolk, 2019). Er moet dus iets veranderen om daadwerkelijk moreel moedige controllers op te leiden, maar wat? Bickhof et al. (2017, p. 80) stellen dat het belangrijk is voor het moreel moedig handelen dat men zeker is over de eigen kennis en identiteit: in het geval van de controller kan dit betekenen dat zij op de hoogte moet zijn van wat goed handelen inhoudt en zich verbonden voelt met de beroepsgroep. Verder stelt Smit (2017) dat verhalen over moedige controllers kunnen bijdragen aan de morele moed van controllers. Dit impliceert dat het behandelen van casestudies over klokkenluiders, het bespreken van krantenartikelen, documentaires of films over moedige controllers kan helpen, maar ook het uitnodigen van gastdocenten die uit hun eigen ervaring putten en illustreren wat voor hen 'moedig handelen' inhield.

Tenslotte moet de controller in staat zijn om dwarsverbanden tussen de vakgebieden

te kunnen leggen. Zo kan data analytics gebruikt worden om risico's te identificeren, alternatieve acties te suggereren, en op die manier risico's te verminderen (Appelbaum et al., 2017). Ook kan data analytics gebruikt worden om bijvoorbeeld de productiviteit van medewerkers te volgen ('electronic surveillance'); de vraag is of dat ethisch verantwoord is. Ofwel, het kan wel, maar zou de controller daar akkoord mee moeten gaan? Tenslotte is fraude rond externe verslaggeving vaak een belangrijk risico voor ondernemingen; dit soort risico's kan gedeeltelijk beperkt worden door controllers zich bewust te laten zijn van de eigen ethische afwegingen en het ethisch klimaat in de organisatie (Shafer, 2015).

Uit de bovenstaande beschrijving van de ontwikkelingen die op dit moment van belang zijn voor het controllersvakgebied valt op te maken dat voor het opleiden van controllers tot academische professionals niet alleen de nieuwste academische inzichten nodig zijn, maar ook een programma dat een kritische, een proactieve, en zelfs een moedige houding stimuleert. Met andere woorden: "Controllership van de toekomst is [...] iets voor kritische geesten die een ondersteunende rol willen spelen die tegelijkertijd een tegenrol is" (Bossert & Vosselman, 2014, p. 98). Het vormgeven van een onderwijsprogramma dat een dergelijke academische houding ontwikkelt en waarin daarnaast zowel specifieke ontwikkelingen als vakgebied overstijgende dwarsverbanden een plek krijgen, is een uitdagende taak. We hopen dat deze bijdrage helpt bij het aangaan van die uitdaging en bij kan dragen aan het verder ontwikkelen van opleidingen voor academische controllers in Nederland. En meer nog dan dat hopen we dat de bijdrage voer mag zijn voor kritische geesten.