Het onderscheiden van groepen controllers op basis van activiteiten

Bernard Verstegen en Ivo De Loo

SAMENVATTING Er bestaat veel onduidelijkheid over wat precies een '*controller*rol' is en welke rollen er zoal te onderscheiden zijn in de literatuur. In dit artikel wordt een empirisch geïnformeerd conceptueel raamwerk geïntroduceerd dat in volgende onderzoeken kan worden verfijnd. Controllers worden ingedeeld in groepen op basis van de activiteiten die zij verrichten. Vervolgens worden variabelen onderscheiden die het groepslidmaatschap van een controller kunnen verklaren. Hierbij wordt gebruikgemaakt van Nederlandse data van controllers die zijn afgestudeerd aan vier opleidingen. Geconcludeerd wordt dat deze controllers ofwel als *information adapters* (controllers die de nadruk leggen op het verzamelen, analyseren en rapporteren van informatie, alsmede op het ondersteunen van veranderingsprocessen) ofwel als *watchmen* (controllers die *scorekeeping*activiteiten en *risicomonitoring* benadrukken) kunnen worden geclassificeerd.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Empirische kennis van en inzicht in het beroep van controller en de beroepsgroep van controllers is van belang voor de praktijk van organisaties in zowel profit- als non-profitsectoren. Wanneer het management de controllerfunctie in een organisatie inricht, is het van belang te weten welke activiteiten zich laten combineren in samenhangende pakketten. Tevens is het van belang welke persoonlijke eigenschappen van controllers beter passen bij welke rolinvulling, zodat daarmee in wervings- en selectieprocedures rekening kan worden gehouden. Voorts zijn kennis van de omstandigheden waarin de controller opereert en de invloed daarvan op zijn of haar rol, relevant voor een effectieve invulling van de functie. De omvang van het organisatieonderdeel waar een controller verantwoordelijk voor is, de persoonlijke eigenschappen van die controller, de positionering van de controller als staf- of lijnfunctionaris en de activiteiten die bij de controller zijn ondergebracht, kunnen onderling op elkaar worden afgestemd om zo de controllerfunctie in organisaties op een zinvolle wijze vorm te kunnen geven.

1 Introductie

Strategieformulering en -implementatie zijn van belang voor een organisatie (Atkinson, Kaplan en Young, 2004). Hoewel het management van een organisatie de eindverantwoordelijkheid draagt voor deze aspecten, is ondersteuning vanuit de hele organisatie nodig, vooral in het implementatietraject (Anthony en Young, 2004). Daarbij hebben verschillende functionarissen verschillende rollen. *Management accountants* of, zoals ze in Nederland meestal worden genoemd, *controllers* zijn bij uitstek betrokken bij het ondersteunen en adviseren van het management bij strategie-implementatie. De manier waarop controllers hun rol invullen, is van belang voor de materialisatie van de strategie (Atkinson, Kaplan en Young, 2004).

In de afgelopen jaren is er een omvangrijke literatuur ontstaan over het beroep van controller. Er is uitgebreid onderzoek gedaan naar de verantwoordelijkheden, taken en organisatorische positie van controllers en naar de kwaliteiten die controllers nodig hebben om hun werk naar behoren te kunnen verrichten, zoals opleiding en training. Hoewel de literatuur omvangrijk is, is het beeld van het controllerberoep dat eruit naar voren komt niet samenhangend. De verschillende auteurs hebben vaak hun eigen typeringen van de rollen die controllers kunnen vervullen. Eén van de meest bekende voorbeelden is de indeling van Sathe (1982). Sathe onderscheidt de *involved*, de *independent*, de *strong* en de *split* controller. De involved controller bevindt zich dicht tegen de *business* van een organisatie aan en houdt rekening met de zakelijke belangen van die organisatie. De independent controller bevindt zich juist wat meer op afstand en bewaakt de integriteit van de informatievoorziening. De strong controller kan de spanning die tussen die twee rollen bestaat overbruggen en verenigt de beide rollen in één persoon. Een organisatie heeft een split controller als beide rollen weliswaar aanwezig zijn, maar worden vervuld door verschillende personen. Andere auteurs hebben andere indelingen voorgesteld. Voorbeelden zijn Conijn *et al.* (2003), Granlund en Lukka (1998), Hopper (1980), Jablonsky en Barsky (2000), Traas (1997), Russell *et al.* (1999) en Kaplan (1995). Burns en Baldvinsdottir (2005) vragen aandacht voor het ontstaan van de 'hybride' management accountant.

Daarnaast omvat de literatuur empirisch onderzoek naar de variabelen die invloed hebben op de rol die een controller vervult. Zo kunnen we ons voorstellen dat een druk op de financiële positie van een organisatie(onderdeel) ertoe kan leiden dat een controller meer in de richting van *financial control* wordt gedrongen en een *watchdog*-rol gaat vervullen. Ook de organisatorische positie van een controller is van belang, omdat we mogen verwachten dat een *concern*controller een andere rolinvulling zal hebben dan een *plant*controller, vooral waar het de betrokkenheid bij strategievorming betreft. Andere variabelen die als relevant zijn omschreven, zijn bijvoorbeeld de leiderschapsstijl van het management en de mate waarin informatietechnologie in een organisatie doordringt.

Empirische kennis van en inzicht in het beroep van controller en de beroepsgroep van controllers is van belang voor de praktijk van profit- en non-profitorganisaties. Wanneer het management de controllerfunctie in een organisatie inricht, is het van belang om zich te realiseren dat men veel vraagt van een controller als deze activiteiten krijgt toegewezen die bij verschillende rollen horen, omdat vooral strong controllers daarvoor in aanmerking komen. Maar ook is het van belang om te weten welke persoonlijke eigenschappen van controllers beter passen bij welke rolinvulling, zodat daarmee bij werving en selectie rekening kan worden gehouden. Voorts zijn kennis van de omstandigheden waarin de controller opereert en de invloed daarvan op zijn of haar rol van belang voor een effectieve invulling van de functie (Hunton *et al.*, 2000; Russell *et al.*, 1999; Knight, 1982; Mouritsen, 1996; Stone *et al.*, 2000; Masquefa, 2008).

Het probleem met het bestaande empirisch onderzoek is dat de diverse onderzoeken slechts delen van het geheel bestrijken, gebaseerd op verschillende uitgangspunten (Verstegen *et al.*, 2007). Daardoor kan eigenlijk geen totaalbeeld uit het empirisch onderzoek worden gedestilleerd – definities en ideeën lopen te zeer uiteen. Het overbruggen hiervan vormt dan ook het oogmerk van dit artikel. Wij genereren een samenhangend conceptueel en empirisch geïnformeerd raamwerk, dat in volgende onderzoeken kan worden verfijnd. Meer concreet zullen wij groepen controllers onderscheiden gebaseerd op de activiteiten die zij verrichten. Vervolgens zullen wij de variabelen (*triggers*) onderscheiden die het groepslidmaatschap van een controller kunnen verklaren. Dergelijk breed empirisch onderzoek naar het controllerberoep is tot op heden, na Sathe, schaars.[1] Dit onderzoek zal in die zin dus een bijdrage leveren aan het empirisch onderzoek naar het controllerberoep. Voor een verslag van dit onderzoek dat met name dieper ingaat op de statistische details, zie Verstegen *et al.* (2007).

In de komende paragrafen zetten wij eerst het theoretisch raamwerk uiteen. Vervolgens belichten wij de onderzoeksmethode, waarna de resultaten aan de orde komen. Ten slotte zullen wij conclusies trekken, zowel voor de ontwikkeling van de wetenschappelijke discussie als voor de praktijk.

2 Theoretisch raamwerk

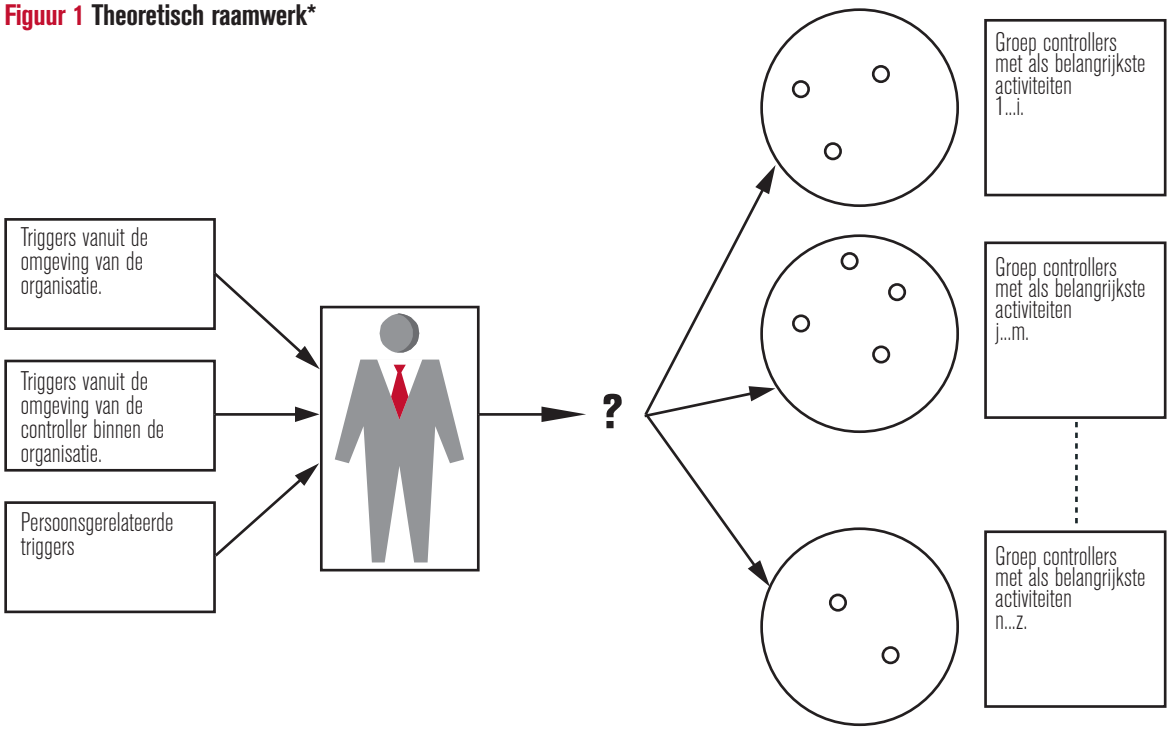
Gezien de vele definities en omschrijvingen van het begrip 'controller' moet men keuzes maken, waarbij elke keuze haar nadelen heeft. In dit onderzoek is gekozen voor een omschrijving die aansluit bij de literatuur. Wij zullen op basis van Anthony en Young (2004) en Anthony, Atkinson en Kaplan (2004) ervan uitgaan dat een controller *het management adviseert en ondersteunt in haar pogingen om de economische, financiële en/of publieke doelen van de organisatie te bereiken. Het ondersteunen vindt plaats door het inrichten en onderhouden van management control- en informatiesystemen en door het verwerken van informatie.*

In de literatuur zijn veel noemers gebruikt om controllers in groepen in te delen, bijvoorbeeld hun activiteiten, hun positie in een organisatie, hun taken of verantwoordelijkheden. Voor ons onderzoek moeten wij hier ook rigoureuze keuzes maken, omdat de noemers als geheel geen grootste gemene deler hebben (De Loo *et al.*, 2006). Wij zullen controllers in groepen indelen op basis van hun activiteiten. Activiteiten vormen een essentieel onderdeel van het werk van een controller en het is zeer waarschijnlijk dat elke classificatie van controllers te linken is aan de activiteiten die worden verricht (Katz en Kahn, 1978).

Vervolgens rijst de vraag welke 'triggers' van invloed zijn op de activiteiten van controllers en daarmee bepalend zijn voor de groep waarin een controller wordt ingedeeld. Daartoe zullen wij, Sathe (1982) volgend, triggers onderscheiden vanuit de omgeving van de organisatie (zoals de omstandigheden op de markt), triggers in de omgeving van de controller binnen de organisatie (zoals de leiderschapsstijl van het management) en persoonsgerelateerde triggers (zoals de financiële expertise van de controller).
Door de combinatie van deze studies komen we tot de volgende onderzoeksvragen:

- Welke samenhangende combinaties van activiteiten (bijvoorbeeld 1 tot en met z) worden door controllers verricht?
- Welke coherente groepen van controllers kunnen worden onderscheiden op basis van de genoemde combinaties van activiteiten? Bijvoorbeeld, een groep die hoofdzakelijk de activiteitencombinaties 1 tot i verrichten, een groep die de activiteitencombinaties j tot m verrichten en een groep die hoofdzakelijk de activiteiten n tot z verrichten.

Figuur 1 Theoretisch raamwerk*



*Voor de figuren 1, 2 en 3, zie ook Verstegen *et al.* (2007)

- Kunnen triggers van controlleractiviteiten voorspellen tot welke groep een controller behoort?

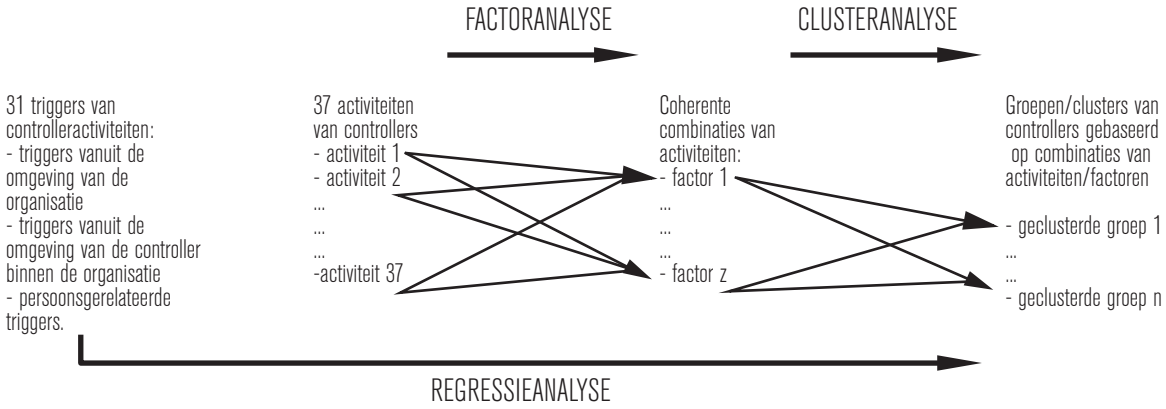
Het bijbehorende theoretisch raamwerk wordt weergegeven in figuur 1 (Smith, 2003).

3 Onderzoeksmethode[2]

In de meeste onderzoeken wordt eerst, vaak op basis van aannames of persoonlijke ervaringen, een groepsindeling van controllers verondersteld, waarna die veronderstelling empirisch wordt geverifieerd. Dit heeft geresulteerd in een groot aantal classificaties die moeilijk te vergelijken zijn (Verstegen *et al.*, 2007). Wij willen een andere aanpak hanteren, waarin de indeling van controllers in groepen niet wordt verondersteld, maar waarin deze juist uit het onderzoek resulteert. De aanpak is in hoge mate gekoppeld aan figuur 1. In de eerste plaats voeren wij een factoranalyse uit, teneinde een samenhangende lijst met activiteitencombinaties te genereren. Vervolgens gebruiken wij een clusteranalyse om de populatie van controllers in groepen te verdelen, op basis van de mate waarin zij de genoemde combinaties van activiteiten verrichten. Ten slotte relateren wij door middel van een regressieanalyse het groepslidmaatschap aan een aantal triggers, teneinde de triggers op te sporen die significant zijn voor het voorspellen van het groepslidmaatschap. De onderzoeksmethode is in figuur 2 samengevat.

De activiteiten die zijn onderscheiden, zijn gebaseerd op de literatuur, met name op de classificaties van Conijn *et al.* (2003), Cooper (1996 a, b), Van Helden (1998), Hopper (1980), Jablonsky en Barsky (2000), Johnson (1992), Kaplan (1995) en Sathe (1982). Deze auteurs hebben diverse dimensies van het controllerberoep genoemd die door het onderzoeksteam zijn gereduceerd naar activiteiten. Soms bevatten artikelen duidelijke omschrijvingen van activiteiten van controllers (zie bijvoorbeeld Hopper, 1980). In een aantal gevallen echter moest een 'vertaling' naar activiteiten plaatsvinden (Sathe, 1982). Bijvoorbeeld, indien een auteur het als een verantwoordelijkheid van de controller ziet om het management te informeren, is dit vertaald in de activiteit 'het informeren van het management'. De op deze wijze opgestelde lijst van 37 activiteiten is daardoor compatibel met de genoemde indelingen. De lijst is terug te vinden in appendix 1. Alle genoemde activiteiten zijn opgenomen in afzonderlijke enquêtevragen, waarbij respondenten moesten aangeven of zij veel of weinig met de desbetreffende activiteit bezig waren in het dagelijks werk (op een zogenaamde 'Likert-6'-schaal). In de statistische analyse is, door het uitvoeren van specifiek gekozen factoranalyses, rekening gehouden met mogelijke overlap tussen de activiteiten. (Sommige activiteiten die controllers verrichten kunnen aan elkaar gekoppeld zijn, zoals het opstellen en presenteren van budgetten.) Ook is er rekening mee gehouden dat de lijst met activiteiten onvolledig kan zijn.

Figuur 2 Onderzoeksmethode



In de literatuur zijn veel mogelijke factoren genoemd die verantwoordelijk kunnen zijn voor de indeling van controllers in groepen. Op basis daarvan is een lijst van 31 triggers opgesteld (zie appendix 2). Wij kunnen denken aan de persoonlijke capaciteiten van de controller (Ahrens en Chapman, 2000; Hopper, 1980; Hunton *et al.*, 2000; Vaassen, 2002; Mouritsen, 1996; Riedijk, Tillema en Moen, 2002; Knight, 1982; Van der Meer-Kooistra, 1999; Sathe, 1982; Russell *et al.*, 1999), eigenschappen van de organisatie of het organisatieonderdeel (Masquefa, 2008; Friedman en Lyne, 1997; Shank en Govindarajan, 1993; Vaassen, 2002; Ahrens en Chapman, 2000; Jablonsky en Barsky, 2000; Knight, 1982; Van der Meer-Kooistra, 1999; Cohen en Paquette, 1991; Riedijk, Tillema en Moen, 2002) en aan de omgeving van de organisatie (Friedman en Lyne, 1997; Russell *et al.*, 1999; Cohen en Paquette, 1991; Cooper, 1996a,b; Kendall en Sheridan, 1991; Van der Meer-Kooistra, 1999; Mouritsen, 1996; Vaassen, 2002; Bromwich en Bhimani, 1991; Bruggeman en Slagmulder, 1995; Caglio, 2003; Colton 2001). De triggers zijn rechtstreeks overgenomen uit de literatuur. Alle 31 in dit onderzoek gehanteerde triggers zijn terug te vinden in afzonderlijke enquêtevragen. Een voorbeeld is de vraag in welke sector een respondent werkzaam is. Hierbij is uitgegaan van de SBI93-classificatie van het Centraal Bureau voor de Statistiek.

De door het onderzoeksteam samengestelde lijsten met activiteiten en triggers zijn, aangevuld met een aantal algemene vragen, voorgelegd aan afgestudeerden van controlleropleidingen van de Open Universiteit Nederland, de Rijksuniversiteit Groningen, de Erasmus Universiteit en de Vrije Universiteit. Tot aan het jaar van onderzoek, 2004, zijn meer dan 1300 controllers aan deze opleidingen afgestudeerd, die allen een vragenlijst hebben ontvangen. Inclusief de twee *follow-up*-rondes heeft 26 procent van deze personen gereageerd en een anoniem ingevulde vragenlijst teruggestuurd (339 respondenten). Het was niet met zekerheid te zeggen welke respondent van welke opleiding afkomstig was, laat staan wie het was. Er kan dus niets worden gezegd over wie wel of niet gerespondeerd heeft. In de analyse is gepoogd de robuustheid van de resultaten te borgen. Dit is onder andere gebeurd door te experimenteren met het opdelen van de groep respondenten in verschillende subgroepen (die willekeurig gekozen waren), en te kijken of er dan, zelfs bij het gebruik van wisselende invullingen van de factor-, cluster- en regressieanalyses, vergelijkbare resultaten uitkwamen. Dit bleek over het algemeen het geval te zijn. Dit geeft wellicht voeding aan de stelling dat de groep respondenten representatief is voor de populatie waar zij uit afkomstig is.

4 Resultaten

94 procent van de ondervraagden was op het moment van enquêteren werkzaam in een financiële functie. Hiervan geeft 68 procent aan werkzaam te zijn als controller. Deze groep is in de analyse betrokken.

De meeste controllers die aan het onderzoek hebben deelgenomen, waren werkzaam in de industrie (22 procent), bij financiële instellingen (17 procent) en bij overheidsdiensten (16 procent). Opvallend was dat een aanzienlijk deel van de ondervraagde controllers (33 procent) werkte bij organisaties met meer dan 500 werknemers. Hun werkplek lag met name in het westen en oosten van Nederland (beide 34 procent). Van de respondenten zei 84 procent te werken in een organisatie waarvan de financiële situatie rooskleurig was en bij 16 procent was sprake van een minder florissante situatie. De gemiddelde leeftijd van de respondenten lag tussen de 35 en 40 jaar.

Als resultaat van de factoranalyse werden vijf combinaties van de genoemde 37 activiteiten onderscheiden. Deze combinaties zijn op basis van de onderliggende activiteiten met hun gewichten gelabeld. Deze combinaties zijn:

1. het inrichten en onderhouden van controlsystemen en het ondersteunen van veranderingsprocessen;

2. interne rapportage;
3. externe rapportage;
4. het leiden van de inrichting en het onderhoud van management accountinginformatiesystemen;
5. *risicomonitoring*.

In de clusteranalyse is bezien hoe de controllers konden worden gegroepeerd op basis van hun betrokkenheid bij de bovengenoemde typen activiteiten. Hieruit resulteerden twee groepen. De eerste groep was voornamelijk betrokken bij *scorekeeping* en risicomonitoring. Deze respondenten hadden relatief hoge (positieve) scores op de factoren 4 en 5, en relatief lage (negatieve scores) op de factoren 1, 2 en 3. De groep in kwestie hebben we *watchmen* genoemd. De tweede groep was voornamelijk betrokken bij het verzamelen, analyseren en rapporteren van informatie op basis van de behoeften van de organisatie en op het ondersteunen van veranderingsprocessen. Deze respondenten hadden juist hoge (positieve) scores op de factoren 1, 2 en 3 en lage (negatieve) scores op de factoren 4 en 5. Die groep hebben we het label *information adapters* meegegeven. Ongeveer 55 procent werd ingedeeld als information adapter en 45 procent als watchman.

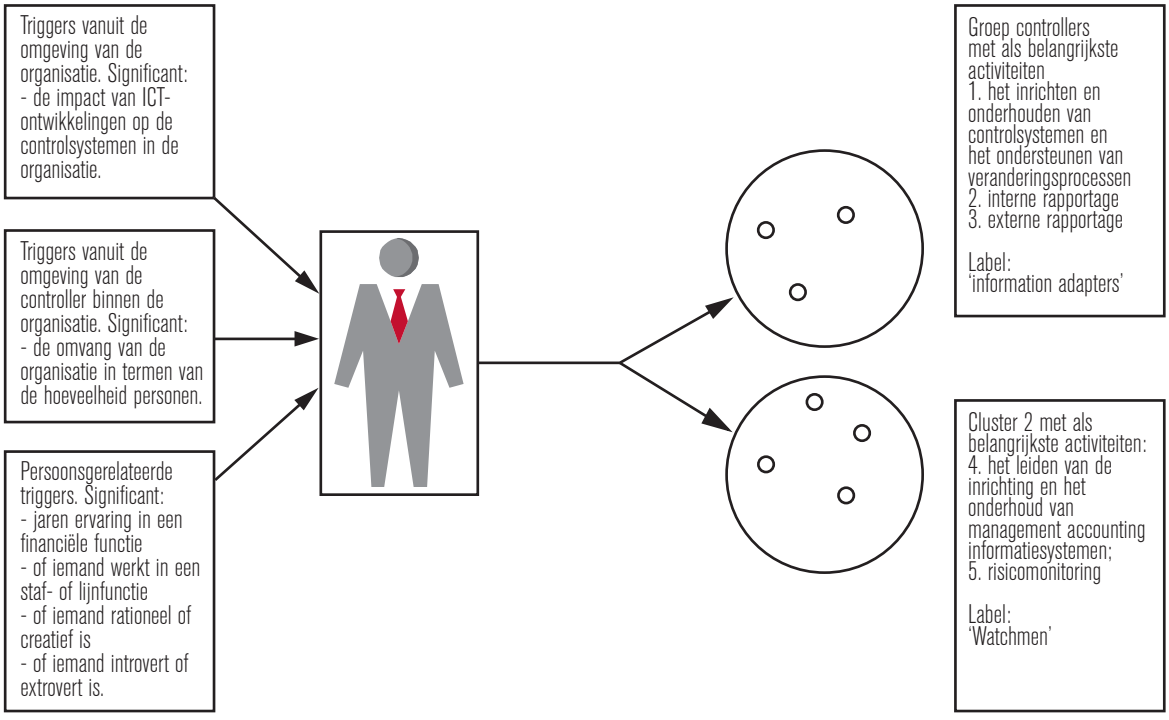
Ten slotte bleken uit de regressie zes van de 31 triggers significant te zijn voor het voorspellen van het groepslidmaatschap van controllers. Dit waren:
1. het aantal jaren ervaring in een financiële functie (des te meer ervaring, des te meer kans dat de persoon als information adapter is ingedeeld);
2. of iemand een staf- of lijnfunctionaris is (een staffunctionaris heeft meer kans om te worden ingedeeld als information adapter);
3. de omvang van de organisatie of het organisatieonderdeel in termen van de hoeveelheid personeel (hoe kleiner de organisatie, hoe groter de kans is dat de functionaris als information adapter is ingedeeld);
4. de impact van ICT-ontwikkelingen op de controlsystemen van de organisatie (hoe meer effect ICT-ontwikkelingen hebben op de organisatie waar een persoon werkt, hoe groter de kans is dat de persoon is ingedeeld als information adapter);
5. of iemand creatief of rationeel is (als iemand creatief is, is de kans groter dat hij of zij is ingedeeld als information adapter);
6. of iemand introvert of extrovert is (hoe extroverter, hoe groter de kans is op indeling als information adapter).

Een samenvatting is opgenomen in figuur 3.

5 Discussie

Wat kunnen we uit de resultaten van het onderzoek opmaken? Op de eerste plaats vinden we in de literatuur vaak de suggestie dat het controllerberoep zich beweegt in de richting van het proactief ondersteunen van organisatieveranderingen en dat de controller zich niet langer

Figuur 3 Onderzoeksresultaten



bezighoudt met scorekeeping-aspecten. Uit de resultaten van ons onderzoek blijkt dat het meer traditionele aspect van het onderhouden van accountinginformatiesystemen en risicoanalyse nog steeds zeer relevant is. Immers, 45 procent van de respondenten wordt ingedeeld als watchmen. Dit resultaat zou samen kunnen hangen met de problemen op het terrein van *corporate governance* die in de jaren voorafgaand aan 2004 de aandacht hebben gekregen. In de tweede plaats kunnen de resultaten van ons onderzoek worden vergeleken met de groepsindeling van Sathe. Van de vier typen controller van Sathe zouden er in ons onderzoek drie kunnen worden aangetroffen, omdat de split controller niet kan worden onderscheiden in een onderzoek dat is gericht op individuele controllers. Van de overblijvende drie typen kan worden opgemerkt dat onze information adapter lijkt op Sathe's involved controller, met dien verstande dat het rapportageaspect in ons onderzoek meer is aangezet. De watchmen lijken op Sathe's independent controllers, waarbij het rapportageaspect in ons onderzoek juist wat minder is aangezet. Kennelijk komt de rapportage als ondersteunende activiteit bij veranderingstrajecten in dit onderzoek meer naar voren dan bij Sathe. Een equivalent van de strong controller is in het onderhavige onderzoek niet als groep onderscheiden. In de derde plaats kunnen wij met Caglio (2003) opmerken dat de meeste onderzoeken vooral wijzen op organisatiegebonden variabelen als zijnde bepalend voor de inrichting van de controllerfunctie. Caglio (2003) adviseert om omgevingskarakteristieken van de organisatie en vooral de persoonsgebonden eigenschappen niet te vergeten. Uit het onderhavige onderzoek komt dit inderdaad naar voren. Persoonsgebonden eigenschappen van de controller zijn relatief significant. Ten vierde kan erop worden gewezen dat de literatuur geen eensluidende verwachting uitspreekt over het effect van ICT-ontwikkelingen op de rol van de controller. Enerzijds wordt de verwachting uitgesproken dat de ICT-ontwikkelingen de controller zullen ontlasten van routinematige werkzaamheden, zodat ruimte ontstaat voor meer businessgericht advieswerk. Anderzijds wordt de verwachting uitgesproken dat de controller zich juist meer met inrichtingsvraagstukken van accounting en control gaat bezighouden. Nog anderen verwachten dat het controllerberoep zal verdwijnen ten gevolge van voortschrijdende ICT-ontwikkelingen. De resultaten van onze analyse suggereren dat een grotere impact van ICT-ontwikkelingen op de organisatie de controller in de richting van de rol van information adapter duwen en lijken daarmee het eerstgenoemde scenario te ondersteunen.

Wat zijn de implicaties van ons onderzoek voor de praktijk, vooral voor de inrichting van de controllerfunctie binnen organisaties? Het relatief vaak voorkomen van de watchmen wijst erop dat organisaties het scorekeeping-aspect en risicomonitoring niet over het hoofd moeten zien wanneer controllers van taken worden voorzien. Ook is het aan te bevelen om individuele controllers niet te lichtvaardig van werkzaamheden te voorzien die worden ontleend aan beide groepen. Immers, in ons onderzoek is de daarvoor benodigde strong controller niet als groep onderscheiden. Wellicht vraagt een dergelijke functie-inrichting erg veel van individuele controllers. De belangrijke rol van persoonsgebonden eigenschappen voor de functie-invulling is ook informatief. Door werving en selectie en wellicht ook door training kan een organisatie proberen om een goede aansluiting tot stand te brengen tussen de controller als persoon en zijn of haar functie-inrichting. Nog iets verder gaand, kunnen wij ons realiseren dat een organisatie invloed kan uitoefenen op vijf van de zes significante triggers (alleen de impact van ICT-ontwikkelingen is relatief autonoom) en daarvan gebruik kan maken op het moment dat zij een controllerfunctie inricht. Men kan proberen om een match tot stand te brengen tussen de omvang van het organisatieonderdeel waar een controller verantwoordelijk voor is, de persoonlijke eigenschappen van die controller, al dan niet via werving, selectie en training gezocht en gevormd, de positionering van de controller als staf- of lijnfunctionaris en de activiteiten die bij de controller worden ondergebracht. Een dergelijke match kan vervolgens worden aangewend voor *performance assessment*.

6 Conclusies

In het voorafgaande is een empirisch geïnformeerd raamwerk gegenereerd dat samenhangende combinaties van activiteiten aanduidt, dat op basis daarvan groepen controllers onderscheidt en waaruit blijkt wat de significante triggers zijn voor het verklaren van groepslidmaatschap.

In toekomstig onderzoek kan de hier gehanteerde, op activiteiten gebaseerde aanpak mogelijk worden verbreed naar meerdere dimensies van het controllerberoep, zoals de verantwoordelijkheden en de organisatorische positie. Op die manier kan een meerdimensionaal raamwerk worden ingevuld dat een grotere reikwijdte heeft en waarmee het controllerberoep rijker kan worden beschreven. Ook kan het nuttig zijn om niet alleen controllers, maar ook hun managers vragen voor te leggen. Op die manier kunnen eventuele systematische beelden die controllers van zichzelf hebben, gerelativeerd worden. Door in toekomstig onderzoek dezelfde vragenlijst te hanteren kunnen ontwikkelingen in de tijd in beeld worden gebracht. Ten slotte kan het empirisch gefundeerde raamwerk worden gebruikt om hypothesen te genereren. Omdat het hier een omvattend raamwerk betreft is meer coherent onderzoek in de toekomst mogelijk. ■

Prof. dr. B.H.J. Verstegen is als hoogleraar Bedrijfseconomie verbonden aan de Open Universiteit Nederland. Dr. I. De Loo is als universitair docent Management accounting verbonden aan de Open Universiteit Nederland. Dank gaat uit naar de personen die aan het onderzoek hebben meegewerkt, in het bijzonder Koos Slagter, Hendrik Geerkens, Paul Mol en Diana Reddingius-Veneklaas Slots en de anonieme reviewers van het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*.

Literatuur

- Anthony, R.N. en D.W. Young (2004), *Management control in non-profit organizations,* Boston, MA: McGraw-Hill.
- Atkinson, A.A., R.S. Kaplan en S.M. Young (2004), *Management accounting,* 4th ed., Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall International.
- Ahrens, T. en C. Chapman (2000), Occupational identity of management accountants in Britain and Germany, *European Accounting Review,* vol. 9, no. 4, pp. 477-498.
- Bromwich, M. en A. Bhimani (1991), Strategic investment appraisal, *Management Accounting,* vol. 72, no. 9, pp. 45-48.
- Bruggeman, W. en R. Slagmulder (1995), The impact of technological change on management accounting, *Management Accounting Research,* vol. 6, no. 3, pp. 241-252.
- Burns, J. en G. Baldvinsdottir (2005), An institutional perspective of accountants' New Roles – The interplay of contradictions and praxis, *European Accounting Review,* vol. 14, no. 4, pp. 725-757.
- Caglio, A. (2003), Enterprise resource planning systems and accountants: Towards hybridization?, *European Accounting Review,* vol. 12, no. 1, pp. 123-153.
- Cohen, J.R. en L. Paquette (1991), Management Accounting Practices: Perceptions of Controllers, *Journal of Cost Management,* vol. 5, no. 3, pp. 73-83.
- Colton, S.D. (2001), The changing role of the controller, *Journal of Cost Management,* vol. 15, no. 6, pp. 5-10.
- Conijn, F., E. Koops en R. Uiterlinden (eds.) (2003), *World-class finance in de praktijk,* 's-Hertogenbosch: Tutein Nolthenius.
- Cooper, R. (1996a), Look out, management accountants (Part 1), *Management Accounting,* vol. 77, no. 11, pp. 20-26.
- Cooper, R. (1996b), Look out, management accountants (Part 2), *Management Accounting,* vol. 77, no. 12, pp. 35-41.
- Friedman, A.L. en S.R. Lyne (1997), Activity-based techniques and the death of the beancounter, *European Accounting Review,* vol. 6, no. 1, pp. 19-44.
- Granlund, M. en K. Lukka (1998), It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research,* vol. 10, no. 2, pp. 153-179.
- Helden, G.J. van (1998), De controller van de toekomst: Over de kloof tussen droom en werkelijkheid, *Tijdschrift Financieel Management,* vol. 18, no. 6, pp. 14-22.
- Hopper, T.M. (1980), Role conflicts of management accountants en their position within organisation structures, *Accounting, Organizations en Society,* vol. 5, no. 4, pp. 401-411.
- Hunton, J.E., B. Wier en D.N. Stone (2000), Succeeding in managerial accounting. Part 2: A structural equations analysis, *Accounting, Organizations en Society,* vol. 25, no. 8, pp. 751-762.
- Jablonsky, S.F. en N.P. Barsky (2000), The digital workplace: How is it changing the role of financial management?, *The Journal of Corporate Accounting & Finance,* vol. 11, no. 5, pp. 3-10.
- Johnson, H.T. (1992), *Relevance regained from top-down control to bottom-up empowerment,* New York, NY: The Free Press.
- Kaplan, R.S. (1995), New roles for management accountants, *Journal of Cost Management,* vol. 9, no. 4, pp. 6-13.
- Katz, D. en R.L. Kahn (1978), *The social psychology of organizations,* 2nd. ed., New York: John Wiley & Sons.
- Kendall, N. en T. Sheridan (1991), *Finanzmeister: Financial Manager en Business Strategist,* London: Pitman Publishing.
- Knight, H.C. (1982), The corporate controller's difficult job, *Journal of Accountancy,* vol. 168, no. 1, pp. 87-91.
- Lawrence, P. (1980), *Managers and management in West Germany,* London: Croom Helm Ltd.
- Masquefa, B. (2008), Top management adoption of a locally driven performance measurement and evaluation system: A social network perspective, *Management Accounting Research,* vol. 19, nr. 2, pp. 182-207.
- Meer-Kooistra, J. van der (1999), Ontwikkelingen in de controllersfunctie, *Tijdschrift Financieel Management,* vol. 19, no. 4, pp. 73-85.
- Mouritsen, J., (1996), Five aspects of accounting departments' work, *Management Accounting Research,* vol. 7, no. 3, pp. 283-303.
- Oppenheim, A.N. (1992), *Questionnaire design, interviewing and attitude measurement*, new ed., Londen: Pinter Publishers.
- Riedijk, F., S. Tillema en E. Moen (2002), De ontwikkeling van de controller in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie,* vol. 76, no. 7/8, pp. 337-347.
- Rouwelaar, H. ten en J. Bots. (2008), *Business unit controller Involvement in management: an empirical study in the Netherlands*, NRG Working Paper Series no. 08-07, Nijenrode Research Group, Breukelen..
- Russell, K.A., G.H. Siegel en C.S. Kulesza, C.S. (1999), Counting more, counting less, *Strategic Finance,* vol. 81, no. 3, pp. 39-44.
- Sathe, V. (1982), *Controller involvement in management,* Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Shank, J.K. en V. Govindarajan (1993), *Strategic cost management,* New York, NY: The Free Press.

■ Simon, H.A., G. Kozometsky, H. Guetzkow en G. Tyndall (1954), *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department: A research study and report,* Houston, TX: Scholars Books Co.
■ Smith, M. (2003), *Research methods in accounting,* Londen: Sage Publications.
■ Stone, D.N., J.E. Hunton en B. Wier (2000), Succeeding in managerial accounting. Part 1: Knowledge, ability, and rank, *Accounting, Organizations en Society,* vol. 25, no. 7, pp. 697-715.
■ Traas, L. (1997), Management accountants/controllers onder de maat?, *Tijdschrift Financieel Management,* vol. 17, no. 4, pp 43-45.
■ Vaassen, E.H.J. (2002), *Accounting information systems: A managerial approach,* Chichester: John Wiley & Sons.
■ Verstegen, B.H.J., I. de Loo, H. Geerkens, P. Mol en K. Slagter (2007), Classifying controllers by activities: An exploratory study, *Journal of Applied Management Accounting Research,* vol. 5, no. 2, pp. 9-32.

Noten

1 Voor een voorbeeld zie Ten Rouwelaar en Bots (2008).

2 Voor statistische details en beperkingen van de toegepaste methode en voor details van de resultaten zie Verstegen *et al.* (2007).

Appendix 1 Activiteiten van controllers

1. Het rapporteren van informatie die tot doel heeft het afleggen van verantwoording over het verleden.
2. Het doorvoeren van aanpassingen aan het beheersingssysteem van de organisatie (zoals de budgetcyclus).
3. Het ondersteunen van de belangen van het topmanagement.
4. Het onderhouden van de administratieve organisatie met de bijbehorende financiële informatiesystemen (waaronder kostprijssystemen).
5. Het verzorgen van verticale informatiestromen (op en neer in de hiërarchische lijn).
6. Het presenteren van rapportages ten behoeve van derden (accountants, de belastingdienst, aandeelhouders et cetera).
7. Het verstrekken van informatie aan degene(n) in de organisatie die vanuit zijn/hun functie recht heeft/hebben op deze informatie.
8. Het beschermen van bezittingen door middel van interne bewaking en controle.
9. Het rapporteren van financiële informatie.
10. Het uitbrengen van adviezen bij problemen.
11. Het rapporteren van informatie die tot doel heeft 'sturing voor de toekomst' te geven.
12. Het operationeel houden van het beheersingssysteem van de organisatie (zoals de budgetcyclus) zonder inhoudelijke aanpassingen te plegen.
13. Het verwerken van informatie uit formele, financiële informatiebronnen (zoals het financiële systeem).
14. Het vervaardigen van rapportages ten behoeve van derden (zoals accountants, de belastingdienst, aandeelhouders et cetera).
15. Het leiden van veranderingsprocessen.
16. Het interpreteren van analyses van resultaatbeïnvloedende factoren.
17. Het ondersteunen van de belangen van het lijnmanagement.
18. Het ontwerpen van het beheersingssysteem van de organisatie (zoals de budgetcyclus).
19. Het verzorgen van horizontale informatiestromen (tussen hiërarchisch gelijke managers).
20. Het leidinggeven aan het administratieve apparaat dat registraties ten behoeve van de bedrijfsleiding en bedrijfsvoering doorvoert.
21. Het verstrekken van informatie aan iedereen die dit wil hebben.
22. Het vervaardigen van rapportages aan de hand waarvan verantwoording kan worden afgelegd binnen de organisatie dan wel de organisatie gestuurd kan worden.
23. Het rapporteren van niet-financiële informatie (zoals doorlooptijden, kwaliteitsindicatoren et cetera).
24. Het opzetten van de administratieve organisatie met de bijbehorende financiële informatiesystemen (waaronder kostprijssystemen).
25. Het verwerken van informatie uit formele, niet-financiële informatiebronnen (zoals operationele systemen).
26. Het presenteren van rapportages aan de hand waarvan verantwoording kan worden afgelegd binnen de organisatie dan wel de organisatie gestuurd kan worden.
27. Het ondersteunen van veranderingsprocessen.
28. Het vervaardigen van analyses van resultaatbeïnvloedende factoren.
29. Het ondersteunen van de belangen van externe partijen (zoals accountants, aandeelhouders, beursanalisten, de overheid et cetera).
30. Het doen van aanbevelingen ter verbetering van de beheersing van de organisatie als er geen problemen zijn.
31. Het verzorgen van informatiestromen naar externe partijen (zoals accountants, beleggingsanalisten, de belastingdienst et cetera).
32. Het verwerken van informatie uit informele informatiebronnen ('wandelganginformatie').

33. Het inventariseren van risico's die samenhangen met de bedrijfsvoering (*risk management*).
34. Het overleggen met *auditors* over aanpassingen in het beheersingssysteem naar aanleiding van veranderende opvattingen bij stakeholders (zoals het topmanagement en klanten).
35. Het formuleren van strategische plannen voor de organisatie.
36. Het zelfstandig vervullen van de auditfunctie in de organisatie.
37. Het overleggen over strategische plannen van de organisatie.

Appendix 2 Triggers

Triggers vanuit de omgeving van de organisatie

1. De mate waarin op de markt wordt geconcurreerd op prijs of kwaliteit.
2. De mate waarin de markt stabiel of veranderlijk is.
3. De mate waarin wet- en regelgeving stabiel of veranderlijk zijn.
4. De mate waarin technologische ontwikkelingen van invloed zijn op het *management control*systeem van de organisatie.
5. Het effect van ICT-ontwikkelingen op de controlsystemen van de organisatie.

Triggers vanuit de omgeving van de controller binnen de organisatie

6. De strategie van de organisatie.
7. De leiderschapsstijl van de manager.
8. De juridische vorm van de organisatie.
9. De financiële situatie van de organisatie.
10. De hoofdactiviteit van de organisatie.
11. De omvang van de organisatie in termen van hoeveelheid personeel.

Persoonsgerelateerde triggers

12. Aantal jaren ervaring in een financiële functie.
13. Het niveau in de organisatie waarop iemand werkt.
14. Of iemand een staf- of lijnfunctionaris is, beide of anderszins.
15. Of iemand een *generalist* is of een *business specialist*.
16. Of iemand een denker of een doener is.
17. Of iemand rationeel of creatief is.
18. Of iemand diplomatiek is of dwingend.
19. Of iemand een individualist is of een teamspeler.
20. Of iemand proactief is of reactief.
21. Of iemand zwijgzaam is of spraakzaam.
22. Of iemand pragmatisch is of kritisch.
23. Of iemand subjectief is of objectief.
24. Of iemand algemene of financiële kennis toepast.
25. Of iemand zich richt op concrete bedrijfstoepassingen of op algemene analyses.
26. Of iemand introvert of extrovert is.
27. Het aantal jaren dat is verstreken na het afmaken van de *controller*opleiding.
28. Het hoogst genoten opleidingsniveau.
29. Het instituut waar de hoogste controlleropleiding werd genoten.
30. De leeftijd.
31. De sekse.