

Trends in Finance & Control

‘De toekomst van de controller en de financiële functie; een zaak voor managers!’

Prof. Dr. O.C. van Leeuwen en Drs. P. Wemmenhove

1 Inleiding

De wereld om ons heen verandert in hoog tempo. Het is duidelijk dat dit gevolgen heeft voor organisaties en ook voor de controller en de informatievoorziening waarvoor hij verantwoordelijk is. Dat is de reden dat de Vrije Universiteit tezamen met de Rijksuniversiteit Groningen een onderzoek heeft uitgevoerd waarin trends werden geïnventariseerd in Finance en Control bij Nederlandse multinationals. In dit artikel worden de uitkomsten van dit onderzoek behandeld¹. De onderzoeksuitkomsten worden onder meer vergeleken met² de uitkomsten van een enquête die zowel in 1997, 1998, 1999 als in 2000 is gehouden onder de bezoekers van de Nationale Administrateurs en Controllersdag, alsmede met een onderzoek binnen Europa naar het versnellen van rapportages.

Karakteristieken van het onderzoek:

Het onderzoek was verkennend van aard. Er zijn zowel gesloten als open vragen gesteld. Voor het onderzoek zijn in eerste instantie ongeveer 600 bedrijven bekeken, waarvan uiteindelijk 285 aan de vooraf gestelde criteria voldeden. Naar deze groep van 285 bedrijven is een vragenformulier gestuurd. De begrijpelijkheid van de vragen in de enquête is vooraf bij de doelgroep getoetst. Vanuit deze groep zijn 80 vragenformulieren geretourneerd. Dit komt overeen met 28 procent. Dit is voor een dergelijk onderzoek een goede score. In het verlengde hiervan zijn bij dochters van 20 bedrijven in het buitenland interviews gehouden met zowel de algemeen directeur als de CFO of controller van de buitenlandse dochter om een zo goed mogelijk beeld te krijgen van de beweegredenen en achterliggende gedachten bij het invullen van de enquêtevragen.

Het onderzoek richtte zich op de financiële functie bij internationaal actieve Nederlandse

bedrijven. Onder de financiële functie worden voor het doel van het onderzoek alle activiteiten verstaan op het gebied van financieel management, controlling en bestuurlijke informatievoorzorging. In paragraaf 2 wordt het begrip financiële functie verder uitgewerkt. De Nederlandse bedrijven zijn op basis van de volgende criteria geselecteerd.

- hoofdkantoor in Nederland;
- omzet in 1997 minimaal 100 miljoen gulden;
- substantiële vestigingen in België, Duitsland, Frankrijk of Engeland.

Om de onderzoekspopulatie voldoende homogeen te laten zijn, zijn de allergrootste ondernemingen in Nederland niet in het onderzoek betrokken. Bedrijven die hun medewerking aan het schriftelijk deel van het onderzoek hebben verleend, zijn over de onderstaande sectoren verdeeld: industrie (45%), zakelijke dienstverlening (23%), overig (32%).

Van de 20 gesprekken die bij dochters van de onderzochte bedrijven in Europa zijn gevoerd zijn gespreksverslagen gemaakt. De resultaten van het onderzoek zijn met een groot deel (15) van de onderzochte bedrijven plenair besproken.

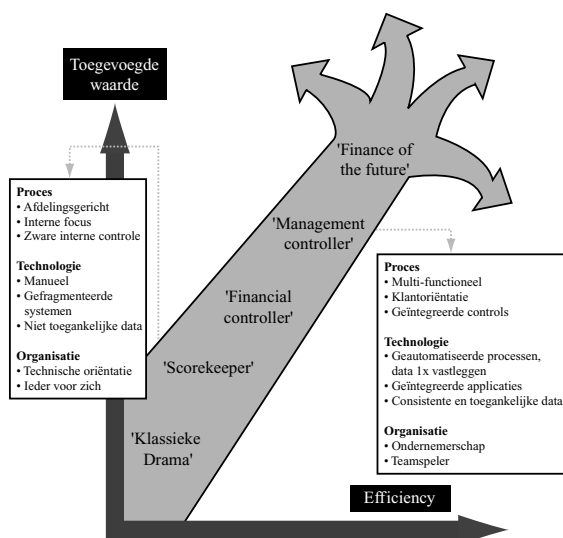
Prof. Dr. O.C. van Leeuwen is directeur bij KPMG Consulting met als specifieke aandachtsgebieden Financieel Management in relatie tot de besturing van organisaties en de hiervoor benodigde informatie. Daarnaast is hij als hoogleraar Bestuurlijke Informatieverzorging/Administratieve Organisatie werkzaam aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

Drs. P. Wemmenhove is als adviseur werkzaam binnen de business unit World Class Finance. Hij was projectleider voor de uitvoering van het onderzoek Trends in Finance en Control.

Allereerst wordt een schets gegeven van ontwikkelingen³ op het gebied van de financiële functie. Deze schets mondt uit in een aantal onderzoeksvragen. De uitkomsten van het onderzoek naar deze vragen worden vervolgens behandeld.

2 Hoe ziet de toekomst van de financiële functie er uit ?

De financiële functie van een organisatie kan zich in verschillende stadia bevinden⁴. Deze verschillen zien wij als 'evolutionaire stadia'.



Figuur 1: Evolutionaire stadia van de financiële functie

De pijl in figuur 1 geeft geen willekeurige reeks aan. Iedere volgende fase veronderstelt dat de verbeteringen in de vorige fase grotendeels zijn gerealiseerd.

Het klassieke drama

Wij hebben het hier over die gevallen waar de administratie of belangrijke delen daarvan niet in orde zijn. Belangrijkste kenmerk is het zeer laat opleveren van een verantwoording over het afgelopen jaar omdat de administratie niet bij is, soms zelfs gekoppeld aan het ontbreken van een goedkeurende accountantsverklaring.

Het stadium van de scorekeeper

In zijn meest elementaire vorm houdt een financiële functie netjes de score bij van alle transacties die in de organisatie plaatsvinden zoals facturering, inkoop, salarissen, werkstaten, productiestaten. Als de administratie maar goed en betrouwbaar wordt bijgehouden, is de scorekeeper eigenlijk wel tevreden.

Het stadium van de financial controller

Een groeistadium verder dan dat van de score-

keeper is de financial controller. Behalve de vraag of de scores netjes worden bijgehouden, stelt de financial controller ook de vraag of dit wel op een efficiënte manier gebeurt: het moet goed en het moet snel.

Het stadium van de management controller

Weer een stap verder in de evolutie is de management controller. De systemen, routines en werkwijzen waarmee de scores worden bijgehouden zitten goed op hun plek: ze zijn betrouwbaar en de efficiency ervan wordt regelmatig aan een kritische blik onderworpen. De management controller richt zich op de ondersteuning van zijn manager. Deze beschouwt hij als zijn klant, die hij zo goed mogelijk wil bedienen door allereerst goed te luisteren en goed te begrijpen wat deze nodig heeft en door vragen voor te zijn. De management controller heeft de ambitie zich op te stellen als 'partner in business'.

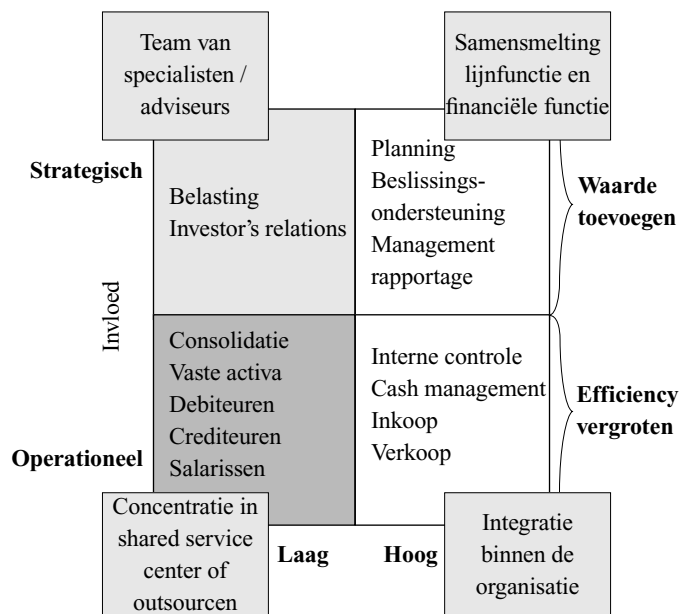
Het 'Finance of the Future' stadium

Met het stadium van de management controller zijn we niet aan het einde van de ontwikkeling van de financiële functie. In de loop van de tijd heeft deze een dermate groot aantal verschillende taken toebedeeld gekregen (soms ook 'naar zich getrokken') dat hieruit nieuwe, logische combinaties kunnen worden gemaakt. Tegelijkertijd nemen de eisen vanuit de omgeving en vanuit de organisatie toe. Door de voortdurende nadruk op het verbeteren van de efficiency en van de toegevoegde waarde, wordt een ontwikkeling op gang gebracht waarbij de traditionele financiële functie uiteenvalt en de activiteiten op een specifieke manier 'uiteenwaaien' in vier verschillende richtingen⁵. Deze vier hoofdrichtingen zijn samengevat in figuur 2. De figuur laat zien waar deze vier richtingen uit bestaan. Activiteiten van de financiële functie zijn ingedeeld langs de as 'strategisch/niet strategisch' en langs de as 'in lage mate/in hoge mate geïntegreerd in de bedrijfsprocessen'. De twee assen vormen samen de matrix. Figuur 2 laat tevens zien om welke activiteiten het kan gaan, al is deze indeling niet vast: waar een activiteit thuis hoort, hangt af van de specifieke bedrijfssituatie.

Het onderzoek naar de trends op het gebied van de financiële functie heeft zich gericht op drie van de vier blokken van Figuur 2.

Blok 1: Routinematige taken worden gecentraliseerd of geoutsourced (het vak linksonder)

Binnen organisaties worden, uit noodzaak of verplichting, vaak veel routinematige administratieve taken uitgevoerd die weinig of geen waarde toevoegen aan de bedrijfsactiviteiten. Deze moeten



Figuur 2: 'Activiteiten binnen de financiële functie'

goed, en daarnaast vooral tegen zo laag mogelijke kosten, worden uitgevoerd. Dergelijke taken worden steeds vaker samengevoegd in een zogenaamd Shared Service Center. De concentratie maakt bulkverwerking mogelijk, waarbij diverse opties ontstaan voor de optimalisatie van de betreffende processen. Temeer omdat bij deze samenvoeging voor alle activiteiten de 'best practice' kan worden gekozen, wat in de praktijk tot substantiële voordelen kan leiden. De opkomst van het Shared Service Center zien wij inmiddels bij tal van bedrijven. Een voorbeeld wordt geleverd door een grote internationaal opererende vliegtuigmaatschappij, die de financieel-administratieve activiteiten concentreert op één locatie per tijdzone. Ook minder grote bedrijven zullen steeds vaker overgaan tot dergelijke stappen. Daarnaast bestaat de mogelijkheid om de geconcentreerde activiteiten uit te besteden. Voor zowel kleinere als grote bedrijven kan het aantrekkelijk zijn om transactieverwerking uit te besteden aan externe 'administratiefabrieken'. Voor het onderzoek wordt derhalve een trend verwacht naar meer (interne) uitbesteding van administraties van dochters aan derden.

Anderzijds zou de standaardisatie van de processen in een SSC het mogelijk moeten maken informatie sneller te gaan verstrekken aan de managers die daarmee beter hun bedrijf zouden moeten kunnen aansturen. Daarom bestond bij het onderzoek de verwachting dat het versnellen van de interne rapportages een belangrijke trend zou zijn.

Blok 2 Ondersteuning van het lijnmanagement door de financiële functie op het gebied van prestatieverbetering (het vak rechtsboven)

Hier gaat het om de controller die zich heeft weten te ontwikkelen tot 'businesspartner' en de verantwoordelijkheid voor een aantal belangrijke informatiefuncties van het management met succes naar zich heeft weten toe te trekken. De blikrichting hier is dan die van het management: de klant en de markt waarop de business van het bedrijf zich richt. De blik is meer op de toekomst gericht dan op het verleden. De feitelijke taken waarover het hier gaat zijn met name planning, beslissingsondersteuning en managementrapportage. Financiële managers worden in toenemende mate in of dichtbij het lijnmanagement geplaatst. Dit betekent dat steeds meer de link zal worden gelegd tussen het feitelijk bedrijfsgebeuren en de financiële functie. De financiële functie zal daarom ook steeds meer niet-financiële informatie gaan verstrekken. Bij het onderzoek werd daarom verwacht dat Balanced scorecard-achtige toepassingen een steeds grotere rol zullen gaan vervullen.

Blok 3 Administratieve werkzaamheden integreren in het primaire proces (het vak rechts-onder)

Veel administratieve taken worden in toenemende mate geïntegreerd in het primaire proces: dezelfde gegevens die voor een pakbon worden gebruikt zijn eveneens de gegevens waarmee de factuur wordt gemaakt en wordt geboekt in de financiële administratie. Bij een postorderbedrijf worden de basisgegevens ingevoerd door de verkoper aan de telefoon, of zelfs door de klant wanneer deze on-line via internet zijn bestelling plaatst. De urenstaten van een advocatenkantoor worden door de advocaten zelf ingevuld en per e-mail naar een centraal punt gestuurd waarna ze de basis vormen voor de opstelling van de facturen. Niet langer is er een datatypiste nodig die de staten overtypt, waarna de boekhouder er de facturen mee opstelt. Mede als gevolg van de steeds verdergaande inzet en mogelijkheden van IT worden dergelijke taken steeds meer gedelegeerd binnen de organisatie en maken zij geen onderdeel meer uit van de financiële functie. De toepassing van IT en internet binnen de financiële functie zou dus een belangrijke trend moeten zijn die uit het onderzoek naar voren zou moeten komen.

Onderzoeksvragen

Bovenstaande visie op de ontwikkeling van de financiële functie gaat ervan uit dat elk van de hiervoor beschreven stadia van de ontwikkeling van de financiële functie in de praktijk kunnen voorkomen. De onderstaande onderzoeksvragen haken in bij deze ontwikkelingen. Hierbij wordt onder meer nagegaan of, en zo ja, in hoeverre, het 'finance of the future'-stadium al is bereikt.

1 Routinematige taken worden gecentraliseerd of geoutsourced

Het uitbesteden van een deel van de activiteiten van de financiële functie in een Shared Service Center leidt, binnen afzienbare tijd, tot een vermindering van de kosten. Daarom wordt een trend verwacht naar concentratie van administraties in het concern en meer (interne) uitbesteding van administraties van dochters aan derden. In het onderzoek is in het verlengde hiervan voor de volgende onderdelen van de administratie gevraagd of deze momenteel worden uitgevoerd door een Shared Service Center cq. of dit de komende drie jaar zal gebeuren.

2 Geconcentreerde administraties zijn beter in staat om snel rapportages te vervaardigen doordat er minder afhankelijkheden bestaan

De versnelling van de rapportages is met name van belang om de effectiviteit van de financiële functie te vergroten. Door het snel/tijdig beschikbaar stellen van 'stuurinformatie' kunnen het management en externe belanghebbenden hun management en toezichthoudende taak goed vervullen. Daarom bestond de verwachting dat het versnellen van rapportages een belangrijke trend zou blijken te zijn. In het onderzoek is in het verlengde hiervan gevraagd binnen hoeveel weken de interne managementrapportages bekend zijn en of versnelling hiervan wordt overwogen.

3 Ondersteuning van het lijnmanagement door de financiële functie op het gebied van prestatieverbetering

De financiële functie stelt de organisatie en haar managers in staat om met behulp van zaken als performancemetingen, goede cost managementberekeningen en flexibele budgetten beslissingen te nemen die gericht zijn op het bereiken van strategische doelstellingen. De verwachting bestaat dat het combineren van financiële met niet-financiële prestatie-indicatoren hierbij een steeds grotere rol zal gaan spelen. Bij het onderzoek wordt daarom een toenemend belang van niet-financiële prestatie-indicatoren verwacht. In het onderzoek is in het verlengde hiervan gevraagd of het gebruik van de Balanced Scorecard op dit moment gepland is cq. of men van plan is de komende drie jaar een Balanced Scorecard in te voeren. Daarnaast werd voor een aantal financiële en niet-financiële indicatoren gevraagd of deze op dit moment gebruikt worden cq. of het de bedoeling is deze factoren, de komende drie jaar, te gaan hanteren.

4 Administratieve werkzaamheden worden geïntegreerd in het primaire proces

Trends in Informatie Communicatie Technologie

(ICT) op het gebied van e-business hebben een grote impact op de inrichting van de financiële functie. In sommige gevallen heeft e-business impact op de efficiency, bijvoorbeeld omdat e-business de kosten verlaagt van de financiële functie, en in andere gevallen moet de effectiviteit van de financiële functie verhoogd worden bij het ontwikkelen van nieuwe control-concepten op het gebied van betalingen, web-reporting etcetera. De verwachting bij het onderzoek is dat de rol van IT als enabler van verbeteringen op het gebied van het functioneren van de financiële functie een belangrijke rol zou spelen. In het onderzoek is daarom van diverse vormen van ICT-toepassingen gevraagd in hoeverre deze op dit moment worden toegepast, c.q. of toepassing de komende drie jaar wordt verwacht.

In het vervolg van dit artikel worden de uitkomsten van deze onderzoeksvragen behandeld.

3 Uitbesteding van delen van de administratieve functie

Uitbesteding krijgt een steeds belangrijkere plaats in de processen van organisaties. Flexibiliteit, kostenbesparing, maar ook prestatie- en kwaliteitsverbetering zijn argumenten voor uitbesteding. Een andere reden is dat men zo aan specialistische kennis kan komen die men zelf niet heeft of niet wil ontwikkelen. Er bestaan tal van varianten wat betreft de wijze van uitbesteding. Voor de financiële functie is met name het zogenaamde 'Shared Service Center' (SSC) van belang⁶, een gemeenschappelijke service-unit die bepaalde taken uitvoert voor het hele concern of zelfs voor meerdere bedrijven. Wanneer de taken zich beperken tot het voeren van financiële administraties dan wordt zo'n unit ook wel een 'Accounting House' genoemd. Bij deze units worden grote volumes transacties gebundeld, zoals bijvoorbeeld voor de salaris- of financiële administratie. Uitbesteding aan een SSC betekent niet noodzakelijkerwijs dat het personeel in dienst treedt bij een andere juridische eenheid.

De verwachting bestaat dat uitbesteding als gevolg van de mogelijkheden die de IT biedt, ook voor de financiële functie in de komende jaren een grote vlucht gaat nemen. Informatietechnologie, waaronder internet, zal daarbij een belangrijke factor zijn. Deze zal de mogelijkheden voor uitbesteding verregaand vergroten. Voor de financiële functie zijn met name de in figuur 3 opgenomen vormen van uitbesteding aan de orde. Sommige van deze vormen kunnen tegelijkertijd plaatsvinden⁷:



Figuur 3: Uitbesteding van activiteiten

Uit het onderzoek blijkt dat binnen de onderzochte multinationals het uitbesteden van de activiteiten van de financiële administratie op dit moment nog niet ver is gevorderd. Wel is er op dit punt relatief gezien een toename te verwachten, evenals op het gebied van de uitbesteding van IT.

Deze onderzoeksuitkomsten wijken nogal af van de verwachtingen voorafgaand aan het onderzoek, waarbij ervan werd uitgegaan dat een groter deel van de routinematige taken van de financiële functie zal worden uitbesteed. Ter vergelijking: in Amerikaanse onderzoeken worden percentages genoemd van meer dan 50. Het aandeel van het Shared Service Center blijft bij Nederlandse multinationals vooralsnog bescheiden.

Uit de gesprekken die rondom het onderzoek werden gevoerd bleek dat weinig bedrijven er zicht op hebben in hoeverre hun eigen financiële functie efficiënt werkt. Ongeveer 90 procent heeft de financiële functie de afgelopen drie jaar niet laten benchmarken. Bij een grote transportonderneming en een supermarktketen die aan het onderzoek deelnamen waarbij dit wél gebeurde, was uit een benchmark-onderzoek gebleken dat het inrichten van een Accounting House op jaarbasis miljoenen guldens zou kunnen besparen. Toch ging men hier niet toe over. De directie vond de risico's van het veranderingsproces groot en gaf aan liever niet de eerste binnen de branche te willen zijn en dat kostenbesparing op dit moment gezien de goede resultaten nog geen issue is.

Het beeld van het onderzoek wordt overigens bevestigd door de onderzoeken onder controllers op de NAC-dagen van 1998, 1999 en 2000 waarbij het percentage dat zegt een SSC toe te passen is gestegen van 17 procent in 1998 tot 25 procent in 2000, maar het percentage dat het concept op korte termijn wil gaan toepassen, daalt van 29 procent naar 21 procent.

4 Versnelling van de rapportage

In tekstboeken op het gebied van Management Informatievoorziening⁸ wordt in toenemende mate gesproken over de noodzaak van het snel besluiten kunnen nemen. Dat is noodzakelijk om te kunnen inspelen op de snelheid waarmee gebeurtenissen zich in de omgeving van bedrijven afspelen. Een snelle en adequate managementinformatievoorziening is van groot belang voor bedrijven. Bedrijven die werkzaam zijn in de 'e'-wereld (de dot.com-bedrijven) spreken wel over 'internetjaren' die drie maanden duren; ze spreken over het aantal dagen dat zij eerder met een bepaald product (bijvoorbeeld het operationeel hebben van een portal) op de markt zijn gekomen. Binnen accountants- en adviesbureaus bestaan speciale afdelingen die zich richten op het versnellen van de rapportages. Termen als 'Fast Close' en 'Virtual Close' worden hiervoor gehanteerd. Dit leidde ertoe dat in het onderzoek de vraag is opgenomen hoeveel tijd de onderzochte bedrijven nodig hebben voor het uitbrengen van hun rapportages en of zij van plan zijn deze tijd in de toekomst te gaan verkorten.

Zoals blijkt uit de figuur 4 vormen bedrijven die in drie tot vier weken rapporteren tot de grootste groep: 46 procent. Deze wordt gevolgd door een groep van 21 procent die hetzelfde doet in vijf tot zes weken. Toch weet eenzelfde percentage, 21 procent, het in twee weken of minder tijd voor elkaar te krijgen. De *best practices* laten een afsluiting zien binnen drie werkdagen na afloop van de rapportageperiode. Al met al komt uit het onderzoek een gemiddelde uit de bus van vier tot zes weken die organisaties nodig hebben voor de rapportages. Ook de enquêtes op de NAC-dagen van 1999 en 2000 hebben een vergelijkbare uitkomst. Het gemiddelde publicatiemoment ligt op vijf weken na afsluiting van de periode⁹.



Figuur 4: Rapportagetijdstippen

Interessant is de vraag in hoeverre de onderzochte bedrijven de huidige termijn in de nabije toekomst zullen gaan verkorten. Van de ondervraagde controllers ziet 62 procent daartoe geen aanleiding,

of heeft althans geen plannen in die richting. Het onderzoek geeft dan ook, internationaal gezien, goede cijfers te zien. De onderzochte Nederlandse multinationals rapporteren gemiddeld sneller dan andere Nederlandse bedrijven¹⁰, (vier versus acht weken). Van deze laatste categorie organisaties geeft overigens 65 procent aan de rapportageperiode te willen gaan verkorten¹¹.

Ook doen Nederlandse multinationals het goed in vergelijking met Europese concerns¹²: vier weken tegen vijf. Niettemin geeft 38 procent aan deze periode te gaan verkorten. Daarmee lijkt toch wel van een trend te kunnen worden gesproken. Men denkt te kunnen versnellen door informatietechnologie (40 procent), het gebruik van grovere schattingen (15 procent) en het versnellen van de administratieve processen (26 procent). Bij een later gehouden onderzoek¹² in 2000 onder Europese bedrijven werd deze versnellingstrend bevestigd. Dit onderzoek werd gehouden onder een groep Europese bedrijven die qua omvang en grootte vergelijkbaar was met de Nederlandse groep bedrijven in het hier besproken onderzoek.

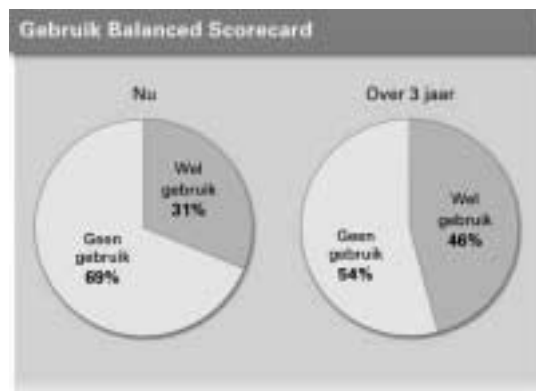
Een vraag voor mogelijk vervolgonderzoek is of de percentages er anders uit hadden gezien wanneer niet aan controllers maar aan het management de vraag 'wilt u een snellere jaarafsluiting' zou zijn voorgelegd. Dit zou kunnen aangezien in de gesprekken die bij de onderzochte organisaties zijn uitgevoerd bleek dat de vraag naar versnelling in de meeste gevallen van het niet-financiële management afkomstig is.

5 Het belang van niet-financiële informatie blijft toenemen

Mondialisering, snel opkomende e-commerce, de handel via internet: de businessomgeving ontwikkelt zich stormachtig. Bedrijven zien nieuwe afzetmarkten binnen bereik komen, maar ook concurrentie 'uit het niets' opduiken. Door deze dynamiek zeggen financiële cijfers uit het verleden, het afgesloten boekjaar, steeds minder over de toekomst. Alle multinationals kennen deze ontwikkelingen. Dat traditionele financiële rapportages niet langer toereikend zijn, daarover zijn vrijwel alle publicaties¹³ het roerend eens. De vraag is dan wat controllers doen met dat gegeven. De Balanced Scorecard (BSC), heeft de afgelopen jaren furore gemaakt als alternatief voor de eenzijdigheid van de traditionele rapportage. In de BSC spelen financiële factoren nog steeds een rol, maar worden deze geflankeerd door factoren als klanttevredenheid, de kwaliteit van de bedrijfsprocessen en de mate waarin het bedrijf in staat is

te leren. Enigszins tot onze verrassing bleek dat 23 procent van de respondenten het BSC-concept niet kent. Onder de bezoekers aan de NAC-dagen is het percentage dat de BSC niet kent gedurende de laatste vier jaar overigens afgenomen van 30 procent in 1997 tot 12 procent in 2000.

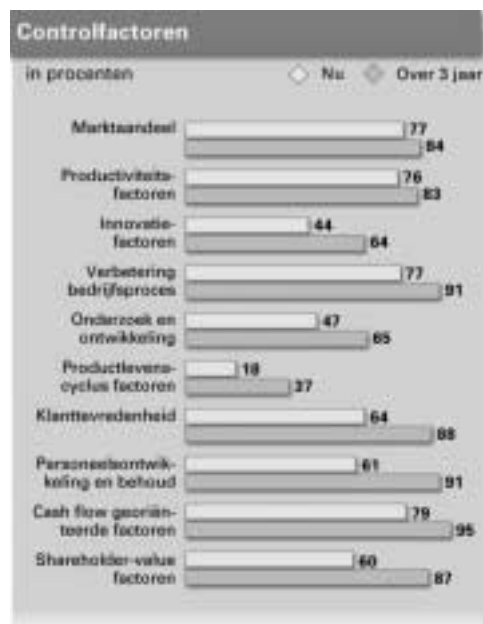
Momenteel wordt de Balanced Scorecard door 31



Figuur 5: Gebruik Balanced Scorecard

procent van de Nederlandse multinationals gebruikt (tegen 34 procent bij de controllers die de NAC-dag 2000 bezochten), een percentage dat over drie jaar naar verwachting 46 zal zijn; een toename met bijna de helft. Ook dit percentage ligt in lijn met de uitkomsten van het onderzoek onder de bezoekers van de NAC-dag. Van hen verwacht 47 procent binnen drie jaar met de Balanced Scorecard te zullen werken.

In de figuur 6 zien we de op grond van het literatuuronderzoek verwachte sterke stijging van het



Figuur 6: Factoren in managementrapportages

gebruik van een groot aantal niet-financiële control-factoren. Nu reeds veelgebruikte factoren zoals marktaandeel, productiviteit en verbetering van bedrijfsprocessen, zullen in de komende drie jaar in verhoogde mate voorkomen. Spectaculair zijn de verwachte stijging van het gebruik van de factoren rond innovatie, onderzoek en ontwikkeling, klanttevredenheid en personeel. Die laatste geeft zelfs een toename te zien van ongeveer 50 procent. Een duidelijk signaal dat in de huidige schaarste op de arbeidsmarkt het belang van het ontwikkelen en behoud van personeel zwaar telt.

Onmiskenbaar is ook de stijging van een aantal 'alternatieve' financiële control-factoren. Van de in de figuur opgenomen financiële indicatoren vallen in dit kader bijvoorbeeld de toename van de cash flow- en shareholder value georiënteerde factoren op.

Wat betreft cost management mag een aantal uit de literatuur bekende methoden zich in een groeiende belangstelling verheugen. Een voorbeeld is Activity Based Costing, een methode waarbij de winstgevendheid van producten, diensten en klanten, behalve met directe ook met indirecte kosten in verband wordt gebracht. De toepassing hiervan stijgt van 43 procent op dit moment tot 68 procent over drie jaar.

Ook aan de budgettering verandert er het een en ander in de komende tijd. Flexibel budgetteren, waarbij een budget gedurende het jaar wordt bijgesteld op grond van nieuwe verwachtingen en behaalde resultaten, neemt voor de respondenten toe van 49 procent nu tot 58 procent over drie jaar. Activity Based budgetteren, waarbij budgetten worden samengesteld op basis van een geschat niveau van activiteiten en daarmee samenhangende kosten, neemt toe van 32 naar 41 procent. Kaizen budgetteren, waarbij het halen van budgetten is gekoppeld aan het realiseren van verbeteringen, neemt toe van 6 tot 17 procent¹⁴.

Uit het onderzoek komt ondubbelzinnig naar voren dat bij de respondenten een groeiende belangstelling bestaat voor niet-financiële performance-indicatoren. Een toenemend aantal van de onderzochte bedrijven stuurt mede op niet-financiële indicatoren zoals klanttevredenheid, ontwikkeling bij en van het personeel en innovatie. De gesignaleerde veranderingen in budgettering en cost management sluiten aan bij de gedachte dat huidige budgetteringmethoden vaak niet meer voldoen aan de eisen die de omgeving en het management stellen. In de huidige praktijk moet een budget een uitdaging zijn. Maar tegelijkertijd

is het een planningsinstrument, dat realistisch moet zijn. Die twee zaken botsen. Geen mens vindt dat het strak sturen op historische budgetcijfers een stimulans is voor 'ondernemersdenken'. De jaarlijkse budgetteringsronde is voor het management bij veel bedrijven een toenemende bron van ergernis. Een aantal succesvolle ondernemingen is er dan ook al van afgestapt¹⁵ (bijvoorbeeld IKEA, Boots, Volvo Cars). Overigens geven de bezoekers van de NAC-dag 2000 aan rolling forecast mogelijk te gaan toepassen als een vervanger van het klassieke budgetteringsproces (beyond budgeting).

6 ICT-trends worden steeds bepalender

Informatie over control-factoren zal in veel gevallen uit het Enterprise Resource Planning (ERP)-systeem kunnen worden geëxtraheerd. Het gebruik van ERP-systemen is een trend die volgens de controllers op de tweede plaats staat. Ongeveer 83 procent van de respondenten verwacht deze binnen drie jaar in gebruik te hebben (nu bedraagt dit nog 49 procent). ERP-pakketten zijn in de afgelopen periode in hoog tempo bij een groot aantal organisaties ingevoerd. Vaak met verregaande consequenties. Bijvoorbeeld voor de tijd die wordt besteed aan het invoeren van brongegevens. Het handmatig invoeren van gegevens wordt voor veel processen vrijwel tot nul gereduceerd. Meer in het algemeen kan de tijd die nodig is voor transactieverwerking door een ERP-systeem drastisch worden verkort. Bovendien worden veel administratieve handelingen geïntegreerd in de herontworpen processen en komen de feitelijke activiteiten terecht bij de lijnorganisatie.

De ICT-trend die boven alles uitspringt is internet. Van de onderzochte organisaties verwacht 99 procent dat dit zal worden toegepast. Met name wat internet en in het bijzonder e-commerce betreft, heeft de tijd sinds het onderzoek niet stilgestaan. In het afgelopen jaar is de internetdijk met groot geraas definitief doorgebroken. Wie eind 1998 had voorspeld dat ABN Amro met plannen zou komen om honderdvijftig vestigingen te sluiten en zich massief te richten op dienstverlening via internet, was misschien wél door enkele insiders, maar door negen van de tien toevallige luisteraars niet serieus genomen. Intussen stapelt zich voorbeeld op voorbeeld van bedrijven die hun zaken geheel of gedeeltelijk via het internet gaan regelen. De bloemenveiling die zijn waar via een site aanbiedt, chemieconcerns die langs dezelfde weg hun waren verhandelen, liefhebbers van een bepaalde auto die via sites groepen vormen om een goede deal te maken door met vijftig

tegelijk bij de fabriek te bestellen, bedrijven die volgens hetzelfde principe voordelig koopsompolissen in- en verkopen. Bestaande bedrijven in de zogenaamde 'oude economie' halen ook de nieuwe economie in huis.

De internettrend heeft een verstrekkende invloed op de rol van de controller en de financiële functie. Per geval en per organisatie zal dit uiteraard sterk verschillen. Als belangrijkste gevolgen worden in het onderzoek dat gehouden is in mei 2000 op de NAC-dag genoemd:

- Uitbreiding van de in systemen opgenomen control-activiteiten (15 procent).
De systemen op de administratie zijn steeds meer in staat zelf controleactiviteiten uit te voeren door gegevens uit verschillende bronnen met elkaar te confronteren. Op de administratie zelf kan de aandacht zich dan met name op de uitzonderingsgevallen gaan richten.
- Minder handmatige handelingen (17 procent).
Bij e-commerce voert de klant zelf veel administratieve handelingen uit, waardoor bij goed geïmplementeerde e-commerce-toepassingen de transactiekosten kunnen afnemen tot een fractie van de huidige kosten.
- Herinrichten van de financieel administratieve processen (39 procent). Zie hiervoor ook paragraaf 4, versnelling van de rapportage. Implementatie van data warehouse-toepassingen, Executive Information Systemen en Decision Support Systemen hebben grote invloed op de wijze waarop aanwezige informatie inzichtelijk kan worden gemaakt. Dat leidt er toe dat ondersteunende managementrapportages op een andere wijze kunnen worden samengesteld. Zo kunnen managers met de meest moderne toepassingen op dit moment via hun WAP 'at the speed of light' kennismaken van de laatste resultaten van hun organisatie.

Het gebruik van internet op het gebied van finance kan volgens de bezoekers aan het e-finance seminar van 13 december 2000 overigens met name voordelen opleveren op de volgende gebieden:

- het optimaliseren van het inkoop- en betalingsproces (26 procent);
- het verkoop- en inningsproces (28 procent);
- het versnellen van interne rapportages (16 procent);
- het faciliteren van Shared Service Centers (12 procent);
- risicomanagement en procesbeheersing (12 procent);
- overig (6 procent).

De beoogde voordelen hebben gedeeltelijk een

efficiëntiecomponent in zich (het verlagen van de kosten van bijvoorbeeld het crediteurenproces doordat facturen elektronisch binnenkomen) maar met name een effectiviteitscomponent (het sneller goederen geleverd krijgen c.q. kunnen leveren aan klanten).

Wat zijn de gevolgen voor de control-functie van dit soort ontwikkelingen? Dit is een onderwerp waarover nog veel zal moeten worden nagedacht. Electronic commerce vraagt om een visie op electronic control, dat is in ieder geval wel duidelijk. Hier wachten tal van uitdagende vragen dringend op een antwoord. We noemen er enkele, een lijst die bij lange na niet uitputtend is:

- het selecteren en implementeren van betrouwbare betaalsystemen;
- credit management via het internet;
- het herontwerpen van financiële processen als gevolg van de toepassing van e-business;
- het via internet versturen van verkoopfacturen en aanmaningen;
- het ontvangen van kostendeclaraties, urenoverzichten en inkoopfacturen via internet;
- rechtstreeks boeken in het grootboek via internet.

Alle ontwikkelingen op het gebied van internet leiden er ook toe dat er een behoefte ontstaat aan medewerkers met andere competenties die in de vernieuwde financiële functie goed uit de voeten kunnen. Dit geldt uiteraard ook voor de persoon van de controller.

7 De persoon van de controller

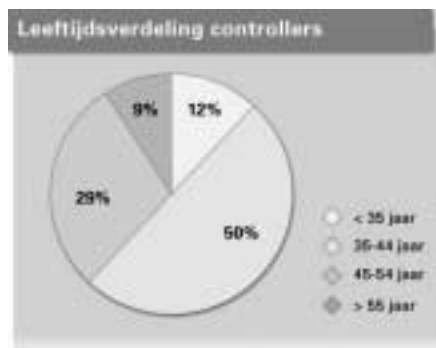
Maar hoe zit het nu met de persoon die al die taken uitvoert of daarvoor verantwoordelijk is? Wie is die controller en waaraan besteedt hij zijn tijd in zijn dagelijkse werk? Hoe ziet hij dit over drie jaar?

Het moge duidelijk zijn dat 'de' controller niet bestaat. Maar uit de antwoorden op diverse vragen uit het onderzoek laat zich enigszins een beeld afleiden.

7.1 Een profiel van de controller volgens het onderzoek

Meestal melden wij in een artikel dat als er in de tekst 'hij' staat, er toch ook 'zij' gelezen mag worden. Hier is een dergelijke opmerking overbodig. Alle respondenten in ons onderzoek waren mannen. Opmerkelijk, gezien het feit dat in veel beroepen en functies vrouwen veel terrein hebben gewonnen. De gemiddelde controller in ons onderzoek is man, 42 jaar oud en heeft een opleiding op minimaal HBO-niveau. Figuur 7 geeft de leeftijdsverdeling weer. Hieruit blijkt dat de spreiding

ding in leeftijd niet bijzonder groot is: 79 procent valt in de categorie van 35 tot 54 jaar.



Figuur 7: Leeftijdverdeling controllers

Van onze onderzoeksgroep heeft 20 procent een HBO-opleiding gevolgd, 25 procent WO en 40 procent een postdoctorale opleiding. Die laatste bestond meestal uit een RA-opleiding (90 procent), een kleine groep volgde de specifieke postdoctorale RC-opleiding (7 procent). Per jaar besteden de respondenten gemiddeld zes dagen aan het volgen van opleidingen – een flink aantal, gezien de drukke werkzaamheden van de controller. Seminars volgen is beperkt tot twee dagen; er lijkt sprake van toenemende seminarmoeheid. Gemiddeld heeft de controller abonnementen op vier vaktijdschriften. Veel controllers zijn lid van het Nederlands Instituut voor Registeraccountants (NIVRA). De controller kent een groot aantal verantwoordelijkheden. Naast transaction processing, reporting and control, treasury, belastingen, automatisering, verzekeringen, en facilitaire dienstverlening werden nog zo'n twintig andere gebieden genoemd.

Hoe besteedt de controller in het dagelijks leven zijn tijd? Hoe verwacht hij over drie jaar zijn tijd te besteden? Om het beeld vergelijkbaar te krijgen, werden in het onderzoek de volgende categorieën gedefinieerd.

- 1 Transaction processing: debiteuren-, crediteuren-, salaris-, vaste activa, kostprijzen en voorraadadministratie en cash management.
- 2 Reporting and control: algemene boekhouding, budgetteren en forecasting, internal audit en belastingen.
- 3 Business decision making: analyse en rapportage (managementinformatie en beleidsondersteuning), operationele support, belastingplanning, investor relations en financiering van de organisatie.



Figuur 8: Tijdbesteding van de controller

Dit leverde het beeld op van de figuur 8. Met name de tijdbesteding aan transaction processing en reporting and controls, samen op dit moment goed voor 57 procent, zal naar verwachting over drie jaar zijn teruggelopen tot 47 procent. De vrijkomende tijd zal met name worden besteed aan business decision making, zo verwachten de deelnemers aan het onderzoek. Hieruit valt af te leiden dat controllers bij multinationals zich verder zullen concentreren op hun bijdrage aan de besluitvorming binnen hun organisatie. Dit beeld komt overigens overeen met dat van de controllers die de NAC-dag 2000 bezochten.

8 De toekomst van de controller en de financiële functie. Een zaak voor managers?

8.1 Overall conclusions

Het verkennende karakter van het onderzoek bracht met zich mee dat een groot aantal verschillende thema's en ontwikkelingen worden beschreven, waardoor het trekken van een algemene conclusie op basis van de uitkomsten een riskante zaak is.

Eén verschil tussen theorie en praktijk springt er uit: de veranderingen in de praktijk van de financiële en control functie gaan niet zo snel als de vakliteratuur suggereert. Er is eerder sprake van een evolutie dan van een revolutie. In een plenaire nabespreking van de bevindingen van het onderzoek werd hiervoor als verklaring gegeven dat men graag eerst even de kat uit de boom kijkt maar dat men het voornemen heeft de komende jaren wel degelijk met de gesignaleerde trends actief aan de slag te gaan.

In tabel 1 is een samenvatting van de antwoorden op de onderzoeksvragen gegeven.

Een eruit springende ontwikkeling in lijn met de

verwachtingen voorafgaand aan het onderzoek is het belang dat de onderzochte organisaties aan niet-financiële prestatie-indicatoren in managementrapportages hechten en het voornemen internet te gaan toepassen bij het inrichten van de financiële functie.

De uitkomsten van het onderzoek onder Nederlandse multinationals sluiten daarnaast in het algemeen redelijk aan bij de uitkomsten van ander onderzoek onder controllers van Nederlandse organisaties in het algemeen.

8.2 Tijd voor reflectie

‘Boekhouder kan fonds maken of breken’, kopte *NRC Handelsblad* op 28 oktober 1999 op de voorkant van zijn economiekatern. Onder die kop verscheen een artikel over de voorkeur van beleggers voor gelijkmatige winstcijfers, en de invloed die de wijze van verslaglegging heeft op die gelijkmatigheid. De boodschap is duidelijk: degene die over de cijfers gaat heeft een directe, volgens het artikel zelfs vergaande invloed op de beurswaarde van een onderneming.

Het is maar één voorbeeld van een manier waarop een controller waarde kan toevoegen, een eis die de onderneming steeds nadrukkelijker stelt. Want de tijden veranderen. Bij reorganisaties is de ‘financiële functie’ opmerkelijk lang uit de wind gebleven. Inmiddels is de blik van het management richting financiële functie kritischer geworden. Bij een toenemend aantal organisaties leidt dit tot het ‘doorlichten’ van de financiële functie op kosten en efficiency (aantal medewerkers,

kwaliteitsniveau, prestaties) en opbrengst (toegevoegde waarde). Waarde toevoegen betekent voor de controller met name inhoud geven aan business decision making. In de praktijk kan de controller zijn belangrijkste toegevoegde waarde leveren met het verstrekken van managementinformatie, op een manier zoals managers die graag willen zien.

Boeiend hierbij is overigens de rol van de manager. De meeste managers zijn niet erg tevreden over de financiële functie van hun organisatie. Dit blijkt uit de gesprekken die in het kader van het onderzoek met het management van de onderzochte organisaties zijn gevoerd. Het management wil graag dat de control-functie zich verder ontwikkelt; door de bank genomen van een financial naar een management control-niveau. Het ligt echter niet voor de hand om van de controller te verlangen zijn eigen afdeling te reorganiseren. Grootschalige verbeteringen binnen de financiële functie zullen daarom vrijwel altijd door het algemene management moeten worden geïnitieerd!

NOTEN

1 Een uitgebreide bespreking van de onderzoeksresultaten is te lezen in het boekje *Trends in Finance & Control*, 2000, ISBN 908764570.

2 Zie ook de volgende artikelen in het tijdschrift *Controlling*, juli/augustus 1997: ‘Balanced Score Card? Nooit van gehoord!’, F. Conijn en J.P. Koning; september 1997: ‘Excellente prestatie hangt samen met slimme inzet IT’, F. Conijn en J.P. Koning; februari 1999:

Tabel 1: Samenvatting van de onderzoeksbevindingen

	Vraagstelling	Uitkomst
1	Welke delen van de administratie worden uitgevoerd door een Shared Service Center en wordt een stijging van de interne uitbesteding van administratieve onderdelen aan een Shared Service Center verwacht ?	• Uitbesteding aan een Shared Service Center komt in beperkte mate voor. • Er wordt een geringe stijging van deze vorm van uitbesteding verwacht.
2	Hoe snel zijn interne management rapportages beschikbaar en verwacht u een stijging ?	De meeste interne rapportages zijn na drie tot vier weken beschikbaar. Er wordt geen verdere versnelling verwacht.
3	Worden Balanced Scorecards en niet-financiële prestatie-indicatoren momenteel gebruikt voor rapportagedoeleinden en verwacht men een stijging?	Momenteel gebruikt eenderde van de onderzochte organisaties een Balanced Scorecard. Een stijging hiervan wordt evenals van het gebruik van niet-financiële prestatie-indicatoren verwacht.
4	Welke ICT-toepassingen gebruikt u ter ondersteuning van uw financiële functie en verwacht u hiervan een stijging?	ERP- en internettoepassingen worden veel gebruikt. Een verdere stijging hiervan wordt verwacht.

'Opkomst en ondergang van de controller', F. Conijn, J. de Boer en J.P. Koning; november 1999: 'De controller verdwijnt; leve de business partner' F. Conijn, R. Klop en J. de Boer; 'E-finance: een kwestie van kansen pakken', F. Conijn, C. Taia Boneco en F. van Erck. Zie tevens: *Fast Close Survey* waarin de rapportage-tijdstippen van Europese multinationals zijn onderzocht, KPMG, 2000.

3 In dit artikel worden de begrippen 'trend' en 'ontwikkeling' als synoniemen gehanteerd.

4 Zie onder meer *Tijdschrift Financieel Management*, 1999: K. Bos en O. van Leeuwen, 'De toekomst van de financiële functie.'; *Tijdschrift Controlling*, 2000: O. van Leeuwen, 'It's life Jim, but not as we know it.'; *Holland Management review*, 1999: K. Bos en O. van Leeuwen, 'Heeft u de financiële functie die u wilt?'.

5 Zie onder meer: *MAB* mei 2000: H.A.L.M. van Horn, 'Voor en tegen de outsourcing van de financiële functie'.

6 M.P. van Delft Westerhof, 'Accounting House: instrument voor verbetering van de financiële functie', TFM, 1996 en M.P. van Delft Westerhof, 'Accounting House', *MAB*, 2000 en W.F. Schets en D.M. Swagerman, 'Financial shared services centers', TFM, 1998.

7 Zie noot 5.

8 Zie *Kwaliteit van Administratieve Dienstverlening* door Molenkamp, Hartog en Otten, Kluwer 1992 en Bestuurlijke Informatieverzorging, Starreveld e.a., Samsom, 1994.

9 Dit blijkt uit het onderzoek uitgevoerd tijdens de NAC-dag 2000. Overigens gaven ook de NAC-dagen-onderzoeken van voorgaande jaren hetzelfde beeld.

10 Dit blijkt uit een vergelijking met het onderzoek uitgevoerd tijdens de NAC-dag van 2000.

11 Dit blijkt uit de *Fast Close Survey* waarin de rapportagetijdstippen van Europese multinationals zijn onderzocht, KPMG, 2000.

12 Zie noot 11.

13 Zie bijvoorbeeld M. Gelderman, 'Het meten van gebruik van de balanced scorecard: wegen naar de evaluatie van een management accountinginnovatie', *MAB*, juni 2000.

14 Deze begrippen worden nader toegelicht in de Bijlage.

15 T. Freeman, 'Bereid uw financiële functie voor op het nieuwe millennium', *Corporate Controller*, 1998; C.J. McNair, 'De financiële expert van de toekomst', *CMA magazine*, 1997; W.F. Schets, D.M. Swagerman, 'Financial shared services centers', TFM, 1998; T. Sheridan, 'De veranderende structuur van de financiële functie', *Management Accounting*, 1998.

BIJLAGE: GEHANTEERDE BEGRIPPEN

Accounting House. Gemeenschappelijke service-unit die administratieve taken uitvoert. Zie Shared Service Center (SSC).

Activity Based Budgettering. Samenstellen van budgetten op basis van het geschatte niveau van activiteiten en de daarmee gepaard gaande kosten. Omvat zowel productie- als indirecte activiteiten. Hierbij wordt gebruikgemaakt van de resultaten van het Activity Based Costing-kostprijsstelsel van de onderneming.

Activity Based Costing (ABC). Richt zich primair op de indirecte kosten van organisaties en wijst op basis van gebruik kosten toe aan producten, klanten en distributiekanaalen. In combinatie met de opbrengsten en directe kosten kan de winstgevendheid van producten, klanten en distributiekanaalen worden bepaald, evenals kostprijzen en de kosten en tarieven van activiteiten.

Balanced Scorecard (BSC). Methode van informatie-verstrekking waarbij op grond van gestelde doelen vanuit vier invalshoeken (klant, interne organisatie, financiën, innovatie) wordt gerapporteerd.

Benchmarking. In de financiële functie het toetsen van structuur, inrichting en prestaties van de financiële processen aan de hand van 'benchmarks'. Dit zijn databases waarmee organisaties op basis van vergelijkbare omstandigheden hun financiële performance kunnen toetsen. Hierbij wordt een score gemeten die kan worden vergeleken met 'Best in Class'-processen.

Datawarehousing. Een datawarehouse is een verzameling operationele databases waarin informatie is opgeslagen, die kan dienen ter ondersteuning van het besluitvormingsproces. De informatie wordt gegenereerd vanuit het datamining-proces, waarin analyses worden uitgevoerd. Een datawarehouse vervult als het ware een integratiefunctie en dient als brug tussen de (ruwe) bedrijfsinformatie en de besluitvormer.

Decision Support System (DSS). Een interactief, flexibel en aanpasbaar informatiesysteem, ontwikkeld voor de ondersteuning van een beslisser bij het oplossen van slecht gestructureerde managementproblemen met een beslissingskarakter. Een DSS kan de manager in alle fasen van het besluitvormingsproces ondersteunen, maar het systeem vervangt de manager niet. Een DSS gebruikt data, modellen en (eventueel) een kennisbank en is vooral gericht op het verbeteren van de effectiviteit van beslissingen, meer dan op efficiency.

Electronic Data Interchange (EDI). Het elektronisch versturen van gestandaardiseerde berichten via een netwerk om de communicatie tussen bedrijven (en tussen processen) te automatiseren (bestellingen, facturen, productgegevens en betalingen).

Executive Information System (EIS). Een interactief, computergestuurd systeem dat informatie genereert voor het ondersteunen van het hoger management bij het nemen van beslissingen met betrekking tot ongestructureerde problemen.

Enterprise Resource Planning (ERP). Een concept voor het optimaal inrichten van samenhangende bedrijfsprocessen op basis van gestandaardiseerde software, om integrale aansturing van de gehele organisatie mogelijk te maken.

Economic Value-Added (EVA – maximale interne waardecreatie). Centraal staan de toekomstige kasstromen van de onderneming en de kosten die aan deze kasstromen zijn verbonden, de gemiddelde vermogenskosten. Van waardecreatie is sprake als het rendement op investeringen hoger is dan de gemiddelde vermogenskosten van die investering. De externe berichtgeving richt zich op de aandeelhouderswaarde: shareholder value analysis (SVA – zie aldaar), de interne bepaling van de ondernemingswaarde op basis van kasstrooptimalisatie. In de interne berichtgeving staat sturing op basis van EVA centraal (de toegevoegde waarde in de verslagperiode).

Fast Close. Door het hanteren van een bijna permanente afsluitingsfilosofie vindt dagelijks afstemming met werkmaatschappijen plaats, waardoor aan het einde van een boekingsperiode nog maar weinig transacties tussen de werkmaatschappijen behoeven te worden afgestemd.

Flexibele budgettering. Het budget gedurende het jaar bijstellen aan de hand van nieuwe verwachtingen en reeds behaalde resultaten.

Kaizen-budgettering. Begroten op basis van verbeteringen in de toekomst. Budgetten worden slechts gehaald als de verbeteringen worden gerealiseerd.

Life cycle-budgettering. Begroten van kosten en opbrengsten gedurende de levenscyclus van een product.

Life cycle costing. Een reactie op het empirische gegeven dat tot 90 procent van de productkosten wordt gemaakt, bepaald in de fase waarin het product wordt ontworpen en gespecificeerd.

Shared service center (SSC). Gemeenschappelijke service-unit die bepaalde taken uitvoert. Uitbesteding bij een SSC beoogt veelal om door middel van bundeling van volumes van transactie-verwerking (bijvoorbeeld salaris- of financiële administratie) tot betere prestaties te komen tegen dezelfde of zelfs lagere kosten. Een ander argument voor keuze van een SSC is, dat men de vereiste kennis, capaciteit of vaardigheden niet in eigen huis heeft. Doordat shared service centers worden ingericht voor zeer diverse soorten dienstverlening, wordt voor financieel georiënteerde SSC's ook de term 'Accounting House' gebruikt.

Shareholder value analysis (SVA). Het bepalen van de aandeelhouderswaarde op basis van de contante waarde van de verwachte netto cash flows van de onderneming.

Target costing. Kostenbeheersing op basis van enerzijds klant of markt en anderzijds toegestane kosten van producten of diensten.

Workflow management. Het beheersen en sturen van processen met behulp van informatietechnologie. Met behulp van workflow management kan men de efficiency binnen de organisatie verbeteren, doordat communicatiestromen worden verbeterd en doorlooptijden van informatiestromen worden verkort.