Hoe ziet de control-functie er in 2020 uit?

Een onderzoek naar de ontwikkeling van de control-functie van verleden naar 2020

Fred Conijn en Hans ten Rouwelaar

SAMENVATTING Dit artikel bevat de resultaten van een kwalitatief onderzoek uitgevoerd naar de ontwikkelingen van de control-functie. De verwachtingen zijn duidelijk: de hoeveelheid informatie zal toenemen; de snelheid, waarmee management besluiten moet nemen, zal eveneens toenemen; de persoon van de controller zal veranderen en doordat de informatievoorziening en de beheersing steeds meer worden geïntegreerd in de reguliere bedrijfsvoering, zal de controller daar minder tijd aan hoeven te besteden en krijgt hij¹ de ruimte om te investeren in zijn adviesrol. Bepalend voor de invulling van de rol van de controller zijn de ontwikkelingen op het gebied van de informatievoorziening, als een cruciaal hulpmiddel bij het vervullen van de rol, en de ontwikkelingen van de wijze waarop een controller invulling kan geven aan de verschillende aspecten van zijn rol, op het gebied van beheersing, besluitvorming en advisering.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Veel bedrijven worstelen met het (her)ontwerpen van de control-functie en de verschillende rollen, die controllers (management accountants) binnen de organisatie vervullen. De resultaten van dit onderzoek helpen organisaties en hun controllers om bewuste keuzen te maken in de vormgeving van de control-functie. De analyse van trends in de bedrijfsvoering en maatschappelijke ontwikkelingen stelt de controller in staat zich een beeld te vormen van de impact van de veranderingen op zijn eigen rol. Daardoor kan hij tijdig en adequaat inspelen op deze ontwikkelingen, waardoor hij waarde blijft toevoegen aan de bedrijfsvoering en daarmee zijn positie in de organisatie behoudt of zelfs versterkt.

1 Inleiding

Er is in de afgelopen jaren veel gepubliceerd over de veranderingen en ontwikkelingen binnen de functie van controllers. In dit artikel willen we een overzicht geven van deze ontwikkelingen tot nu door de volgende vragen centraal te stellen: Welke ontwikkelingen heeft de control-functie in de afgelopen 30 jaren doorgemaakt en hoe zal de control-functie zich de komende 10 jaren gaan ontwikkelen? Om een antwoord op deze twee vragen te krijgen is in september 2011 een kwalitatief onderzoek uitgevoerd door een rondetafelbijeenkomst te organiseren met twaalf

cfo's van gerenommeerde Nederlandse bedrijven. Voorafgaand aan de rondetafelbijeenkomst zijn op basis van literatuuronderzoek de ontwikkelingen gedurende de periode 1980 tot en met 2010 in kaart gebracht. Vervolgens zijn toekomstige trends geïdentificeerd op basis van de onderzoeken van Thomas² (2009a en b). Daarbij is rekening gehouden met de maatschappelijke ontwikkelingen in het komende decennium. De cfo's kregen een aantal prikkelende stellingen voorgelegd die hen stimuleerden een beeld te vormen van de rol van de control-functie in 2020. In paragraaf 2 gaan we in op de ontwikkeling van de control-functie in de jaren 1980-2000. Paragraaf 3 besteedt aandacht aan de recente ontwikkelingen in de afgelopen tien jaar. Vervolgens wordt in paragraaf 4 de resultaten van het onderzoek gepresenteerd, waarna we dit artikel afsluiten met een samenvatting en enkele conclusies.

2 De financiële functie in de vorige eeuw: van scorekeeper naar business partner

In de afgelopen twee decennia stond de oude, vertrouwde financiële functie van de controller op de tocht. De transactieverwerking was in de jaren tachtig één van de belangrijkste taken van de boekhouders en controllers (Simon et al., 1954; Tulimieri en Banai, 2010). Tot 1990 hielden veel controllers zich voornamelijk bezig met transactieverwerkende activiteiten (Morgan, 2001; Conijn et al., 2003). Deze boekhoudkundige functie wordt ook wel 'score-keepers' (Simon et al., 1954) of 'bean-counters' (Baldvinsdottir et al., 2009; Sharma en Jones, 2010) genoemd. Steeds meer organisaties eisten van hun controllers dat zij efficiënter gingen opereren, meer waarde gingen toevoegen aan de bedrijfsprocessen en minder tijd besteden aan transactieverwerking (Bos en Van Leeuwen, 1999; Schouten, 2006; KPMG, 2009a). Door de internationale concurrentie werden organisaties gedwongen om ook in de financiële organisatie kostenreducties door te voeren door just-in-time (JIT), total quality management (TQM), outsourcen en adequate ICT-ondersteuning. Cooper spreekt in dit verband van 'lean organizations' (Cooper, 1995; Kennedy en Widener, 2008). In 1998 bevond de economie zich in de 'hoogtij'-fase als gevolg van de hooggespannen verwachtingen rondom o.a.

mobiele communicatie en internet. Daarnaast vonden er veel acquisities en overnames plaats, die veel aandacht vergden van de controllers. Het integreren van de organisaties was een moeizaam proces. Ondersteunende diensten, zoals de financiële functie, werden 'houtje-touwtje' aan elkaar geknoopt (Conijn et al., 2003).

Met adequate managementinformatie vervult de controller een ondersteunende rol bij de sturing van de organisatie (Borthick, 1996; Weber en Nevries, 2010). De introductie van de Business Balanced Business Score Card (BBSC) door Kaplan en Norton in 1992 verbreedde de visie. Deze scorecard beoogde een balans te bewerkstelligen tussen korte termijn en lange termijn, tussen financieel en niet-financieel, tussen operationele en strategische doelen (Kaplan en Norton, 1996 en 2008). De controller is vanuit zijn bedrijfsbrede blik uitstekend in staat om de samenhang van de elementen van het control-raamwerk te bewaken. Deze samenhang omvat niet alleen de sturing van strategie tot en met werkvloer, waarbij hij op basis van een dashboard of BBSC vaststelt dat de strategie adequaat is vertaald in procesindicatoren, maar ook of de wijze van rapportage en beoordeling van uitkomsten leiden tot het gewenste gedrag en resultaten op de werkvloer. Uit literatuuronderzoek over de periode 1992-2000 blijkt de BBSC geen hype te zijn (Groot, 2003; Conijn et al., 2009). De invoering van de BBSC duurde langer dan verwacht, omdat de BBSC vaak als afrekeninstrument werd ingezet, of omdat de doelstellingen niet goed werden doorvertaald naar de onderliggende niveaus (Nørreklit et al., 2008). Ook was het omzetten van de strategie in eenduidige en kwantificeerbare doelstellingen moeilijker dan men dacht (Conijn et al., 2009).

Het ontstaan van Shared Service Centers (SSCs) is het antwoord op de steeds zwaardere efficiencyeisen, die aan de financiële functie werden gesteld. Een ander niet onbelangrijk argument om SSCs in te voeren is de mogelijkheid tot kostenreductie. In eerste instantie richten de SSC's zich op routinematige processen zoals de inkoop, de betalingen, het kas/bankproces en soortgelijke transactiegerichte processen. Deze processen kunnen goed en in detail beschreven worden, vergen relatief weinig kennis van de achterliggende businessprocessen en vragen nauwelijks analyse. Echter, later werden ook de complexere, financiële processen uitbesteed aan gespecialiseerde centra, zoals de accounting en rapportage, de activa-administratie, het verkoop- en factureringsproces, die gekenmerkt worden door minder routine, meer uitzonderingen en per transactie vaker specifieke omstandigheden (Riemsdijk, 2010, p. 27). De controller blijft echter wel verantwoordelijk voor de gerapporteerde cijfers en verklaringen van ontwikkelingen (Riemsdijk, 2010). Door het weghalen van routinematige activiteiten bij de decentrale onderdelen, kan de decentrale of regionale controllingorganisatie zich volledig richten op activiteiten die waarde toevoegen: financiële planning, analyses en beslissingsondersteuning (Conijn et al., 2003).

Controllers hebben in de jaren negentig veel implementaties van Enterprise Resource Planning (ERP)-systemen doorgevoerd, ter vervanging en standaardisering van transactieverwerkende systemen voor multidisciplinaire functies binnen organisaties (Jacobs en Weston, 2007; KPMG, 2009a). Tevens beoordeelt de controller in hoeverre de verschillende elementen van het control-raamwerk elkaar versterken. De impact van de financiële sturing (cost accounting en pricing) verdient daarbij extra aandacht. Financiële targets, zoals EBITA, ROI en Economic Value Added (EVA), spelen een belangrijke rol bij de sturing. De controller kan deze targets vertalen in ambities en bijbehorende indicatoren voor de processen. Het is dus logisch dat de controller vaststelt of de sturingsinformatie expliciet, begrijpelijk en bedrijfsbreed consistent is (Schouten, 2006).

3 Begin 21^e eeuw: versnelling en risicobeheersing

Rond de eeuwwisseling richtte alle aandacht zich op het 'Millenniumprobleem'. Er was immers veel onzekerheid over de impact (Conijn et al., 2003). Wat daarna is gebeurd, staat vaak nog helder voor de geest: de beursgang van World-on line (maart 2001), terroristische aanslagen (11 september 2001), de conversie naar de Euro (januari 2002), fraudeschandalen (Ahold februari 2003), stijgende dollarkoersen en andere economische tegenwind, zoals de kredietcrisis in 2008 (Ivashina en Scharfstein, 2010; Van der Stede, 2011) en de eurocrisis in 2011. Het Millenniumprobleem en de invoering van de Euro werden vaak aangegrepen om de bestaande (verouderde) informatiesystemen te vervangen dan wel in belangrijke mate te upgraden (Conijn et al., 2003). Als gevolg van de teruggelopen economie kwamen de inkomsten onder druk te staan en werd er gesneden in de kosten. Het vet werd weggesneden, kostbare houtje-touwtje oplossingen werden geëlimineerd en men raakte steeds meer 'in control' (Conijn et al., 2003; Conijn et al., 2004a).

Het was voor de eeuwwisseling een hele prestatie als men in staat was binnen een paar maanden een betrouwbare jaarrekening op te leveren. Steeds vaker werd het sneller rapporteren extern afgedwongen. Het tijdig opleveren van informatie (fast close) werd gezien als een kwaliteitsindicator voor het functioneren van de financiële functie (KPMG, 2011). Er langer over doen dan één maand was niet gewenst en langer dan 3 maanden was niet meer acceptabel (Conijn et al., 2003). Als reactie op het omvallen van Enron en Worldcom heeft het Amerikaanse congres in 2002 de Sarbanes-Oxley-wet uitgevaardigd (Carnegie en Napier, 2010; Tulimieri en Banai, 2010). In navolging van de Verenigde Staten komt de Europese Commissie met transparantierichtlijnen voor financiële rapportages. Deze richtlijnen stellen hogere eisen aan de snelheid van de rapportages van beursgenoteerde bedrijven (KPMG, 2009a). Deze richtlijnen, samen met de invoering van IFRS (International Financial Reporting Standards), veroorzaakten di-

verse aanpassingen in de consolidatie- en rapportagesystemen en processen (Schouten, 2006; KPMG, 2009a; Carnegie en Napier, 2010). De toenmalige controllers en cfo's stonden voor de belangrijke uitdaging: zowel sneller als betrouwbaarder rapporteren tegen lagere kosten (Conijn et al., 2004b; Schouten, 2006; Tulimieri en Banai, 2010; KPMG, 2011). Door efficiënter te werken werd niet alleen tijd bespaard, maar konden controllers ruimte vinden om het management te ondersteunen als 'business partner'.

Eind jaren 90 werd de controller erop gewezen dat hij 'business partner' moest worden, waarde toevoegen (Roozen en Steens, 2006; Sharma en Jones, 2010) en zich bezighouden met concepten zoals: Economic Value Added (EVA), shareholder value, INK-model³ en Business Process Redesign⁴ (BPR). Na de eeuwwisseling kwam de kentering. Het belang van risicobeheersing werd benadrukt en door regelgeving afgedwongen, waardoor de posities van de cfo en corporate controller werden versterkt (Conijn et al., 2004b; Schouten, 2006; Maas en MatÄjka 2009; Tulimieri en Banai, 2010). Voor de verschillende regels en regelgevende instanties zijn in eerste instantie aparte procedures en rapportagelijnen opgetuigd. Dit helpt om het belang te benadrukken en de procedures snel in te voeren. Het komende decennium zal dit vermoedelijk verder worden doorgevoerd en grotendeels binnen systemen op de werkvloer worden ingevuld.

Door de toegenomen decentralisatie van de financiële functie (Järvenpää, 2007), de toegenomen grootte van de organisatie en door de complexiteit van de beslissingen, die moeten worden genomen, vertrouwen managers meer en meer op de specialistische adviezen en kennis van financiële experts (Ten Rouwelaar, 2011). Deze ontwikkeling wordt versterkt door ICT-ondersteuning met effectieve en centraal aangestuurde accounting information (ERP)-systemen en financiële consolidatiepakketten en HR-management (Järvenpää, 2007). Deze ICT-ondersteuning helpt wel, want daardoor kunnen routinematige activiteiten sneller gedaan worden, grote databestanden sneller geanalyseerd en kan sneller en effectiever gerapporteerd worden (ICAEW, 2011). Dit levert ongetwijfeld tijdsbesparing voor controllers op (Morgan, 2001). Maar door de toegenomen ICT-mogelijkheden, performance scorecards en Business Intelligence (BI) krijgen managers te maken met een 'information overload' (Yigitbasioglu en Velcu, 2012), waarbij de percepties van gewenste informatie vanuit het perspectief van de manager en opsteller (controller) verschillend zijn (Pierce en O'Dea, 2003; Ten Rouwelaar, 2011).

Als de controller de ondersteunende rol van business partner goed vervult, krijgt hij het vertrouwen van het management (Roozen en Steens, 2006). De tendens, die in publicaties van 2000-2010 de boventoon voert, is dat de traditionele rol van de controller, als financieel geweten van de organisatie, gaat veranderen (o.a. Siegel et al., 2003; De

Waal, 2003, 2004 en 2005; Roozen en Steens, 2006; Järvenpää, 2007; Albu et al., 2008; Bragg, 2009). De controllers op allerlei niveaus binnen de organisatie moeten zich minder met het controleren van getalletjes en rapportages bezighouden en meer betrokken (involved) worden bij de besluitvorming van de managers. Deze verschuiving van 'number-crunching' naar meer 'controller involvement in management' zou goed zijn voor de persoonlijke ontwikkeling van de controller en ook de prestaties van de organisatie verbeteren, omdat door de inhoudelijke inbreng van de financiële expertise in de adviezen van de controller aan de managers er betere besluiten worden genomen (Sathe, 1982; Schouten, 2006; Zoni and Merchant, 2007; Bragg, 2009). Eenvoudig dezelfde rapporten sneller en kosten-effectiever samenstellen is niet goed genoeg meer; de controller moet in staat zijn de informatie toekomstgericht te maken en door goede analyses inzicht geven om de planning, strategie en besluitvorming te ondersteunen (Bragg, 2009; KPMG, 2011).

4 Rondetafelbijeenkomst 2011

Mark Thomas (2009a) beschikt niet over een kristallen bol waaruit blijkt hoe de maatschappij zich ontwikkelt het komende decennia, maar doet daar wel veel onderzoek naar. Op basis van zijn onderzoek naar de gevolgen van de economische crisis (Thomas, 2009a) en een onderzoek naar de mate waarin organisaties in staat zijn in te spelen op onzekerheden (Thomas, 2009b), heeft hij wel een beeld geschetst voor de bij de rondetafelbijeenkomst aanwezige cfo's. Zijn mening is:

"De toekomst bestaat uit zoveel onzekerheden dat elke voorspelling bij voorbaat een verkeerde aanname is, waardoor een werkelijke uitkomst meer geluk is dan wijsheid. Het is wel goed om vooraf na te denken over de verschillende scenario's. Dit vergroot de reactiesnelheid aanzienlijk".

Om inzicht te verkrijgen in de toekomstige rol van de control-functie is gekozen voor een kwalitatief, exploratief onderzoek (Smith, 2011). De twaalf cfo's kregen in september 2011 tijdens een rondetafelbijeenkomst op Nyenrode Business Universiteit een aantal prikkelende stellingen voorgelegd die hen stimuleerden een beeld te vormen van de rol van de control-functie in 2020, waardoor de kwalitatieve uitkomsten en de theorie elkaar versterken (Ahrens en Chapman, 2006).

Stelling 1 Jonge controllers krijgen de macht

Argumenten voor de stelling	Argumenten tegen de stelling
De jongere (M-generatie) ⁵ controllers zijn gericht op samenwerking en heel goed in staat om de verbinding te leggen tussen business, beheersing en besturing. De Y-generatie waardeert hun kritische houding, hun extravertie en beschouwt hen als een uitstekende sparrings- en business partner.	De Y-generatie vindt dat de controller eerst zijn vak goed moet beheersen, voordat hij zich met de business gaat bemoeien. Veel 'verrassingen' in forecasts/actuals zullen dit gevoel versterken.

In de literatuur (Becker, 1992; Bontekoning, 2007) en in de discussie tijdens de rondetafelbijeenkomst bestaat er onduidelijkheid of de verschillen tussen generaties tot generatiekloven op het werk leiden. Een cfo vatte de discussie naar aanleiding van stelling 1 als volgt samen:

“Vergelijkbaar bij zijspanwegraces is de controller de bakkenist en de manager de motorrijder, maar beiden moeten reageren. De controller in de zijspan zorgt voor tegenwicht, waardoor de prestatie van het team beter wordt”.

Van een generatiekloof is bij hecht teamwerk tussen manager en controller volgens de meeste cfo's geen sprake. Wel is duidelijk dat er aan moderne controllers meer eisen worden gesteld qua vaardigheden, maar ook qua persoonlijke eigenschappen, zoals extravertheid, en toch wordt een kritische houding van de controller bij de managers op prijs gesteld. Jonge, goed opgeleide controllers van de M-generatie zijn meestal beter in staat om in te spelen op deze nieuwe rol in de samenwerking tussen controller en manager (Tulimieri en Banai, 2010). Over het algemeen zijn controllers rationeel en introvert en managers meer emotioneel en extravert (Ten Rouwelaar en Bots, 2008; Naranjo-Gil et al., 2009).

Stelling 2 Een controller moet snel inspelen op de laatste vraag van het management

Argumenten voor de stelling	Argumenten tegen de stelling
De controller ondersteunt het management bij het nemen van besluiten. Het management is uitstekend in staat om zelf zijn behoeften te bepalen en bepaalt wat de controller moet doen en wat de prioritering is. Kortom, het management betaalt en dus bepaalt.	De controller heeft zijn eigen verantwoordelijkheid en expertise. Door zijn onafhankelijke rol is hij juist in staat om de financiële aspecten met de business te verbinden. Hij heeft de positie om het management uit te dagen/challengen, zodat het management een completer beeld krijgen dan dat ze daarvoor had.

De samenwerking tussen het management en controller (zoals weergegeven in stelling 2) is belangrijk voor de effectiviteit. Een van de cfo's merkte op:

“Als de controller goed is, heeft hij de antwoorden al klaar voor de vragen die het management nog moet stellen. Hij anticipeert en is daardoor niet de loopjongen van management”.

De meningen van de cfo's lopen uiteen bij de vraag wie (management of controller) het voor het zeggen heeft. Wel laten de cfo's een duidelijke voorkeur zien voor een proactieve houding van de controller. Initiatief nemen wordt door het management meestal op prijs gesteld.

Stelling 3 ICT maakt controllers overbodig

Argumenten voor de stelling	Argumenten tegen de stelling
Met een druk op de knop worden de gewenste rapportages opgeleverd. Het systeem bevat de 'checks & balances' om de betrouwbaarheid te waarborgen. De manager is daardoor heel goed in staat de rapportages te analyseren en op de juiste wijze te acteren.	Het is de controller die bij het ontwikkelen van het informatiesysteem ervoor zorgt dat er betrouwbare informatie uitkomt. De standaardrapportages die door het systeem worden gegenereerd zorgen voor nieuwe vragen, die alleen met behulp van de controller zijn te beantwoorden. De kracht van de controller zit juist in de flexibiliteit van zaken, die niet zijn te programmeren. Door een goede ICT-ondersteuning krijgt hij daar meer tijd voor.

Naar aanleiding van stelling 3 merkt tien van de twaalf (ruim 80%) van de aanwezige cfo's op dat ICT controllers niet overbodig maakt.

“ICT maakt het juist complexer, wie pakt die rol op om dit verder uit te werken?”

Dit was één van de reacties van de cfo's. De ICT wordt door Business Intelligence, volgens de meerderheid van de cfo's, ook niet echt opgepakt. ICT-specialisten blijven aan de softwarekant zitten. Marketing intelligence kan proberen deze rol in te vullen, want zij hebben veel kennis van de markt en de business. Wel hebben zij moeite met het waarborgen van de betrouwbaarheid en het bepalen hoe het totaalbeeld voor de sturing eruit ziet.

Stelling 4 Scenario-denken heeft geen zin, je kunt de toekomst niet voorspellen

Argumenten voor de stelling	Argumenten tegen de stelling
De toekomst valt niet te voorspellen. Op het moment dat je het ene scenario hebt bedacht, zijn alweer nieuwe situaties ontstaan. Het doorrekenen van scenario's kost veel tijd. Het gaat in het bedrijfsleven niet om berekeningen, maar om adequate besluiten.	Het gaat erom dat je van te voren goed hebt nagedacht over de mogelijke alternatieven en hoe je in bepaalde situaties moet reageren. Waardoor je daadwerkelijk acteert, in plaats van hoopt 'dat het wel mee zal vallen'. In hectische tijden is een goede reactiesnelheid cruciaal.

Het tempo waarin omstandigheden veranderen, is bepalend voor de rol die de controller vervult in het kader van de besluitvorming. In eerste instantie omvatte dit het doorrekenen van de visie van het management voor het komende jaar in de vorm van een budget (Hansen et al., 2003). Dit is meestal een statisch proces, met in tijden van onzekerheid een weinig voorspellende waarde. Forecasts waren al een hele verbetering, zeker de rolling forecasts, waarbij het vooruitkijken een onderdeel wordt van de maandelijkse activiteiten van de controller (Hopmans et al., 2007; KPMG, 2009b; ICAEW, 2011). Een belangrijke uitdaging daarbij is het verbinden van de strategie met de dagelijkse operatie. Vragen die daarbij centraal staan:

Welke operationele beslissingen moet ik nu nemen om mijn strategie te kunnen realiseren? Welke strategische keuzes moet ik nu maken om in de toekomst nog winstgevend operationele activiteiten te hebben? De controller is zich zeer bewust dat hij niet in staat is de toekomst in het komende decennium te voorspellen. Hij is wel in staat om met het besturingsraamwerk op basis van de (early) indicatoren een inschatting te maken van de gevolgen voor de kritische succesfactoren. Daardoor kan hij verschillende alternatieve scenario's schetsen en op basis van de indicatoren inschatten welk scenario het meest waarschijnlijk is. Doordat de organisatie de scenario's en de wijze waarop zal worden gereageerd, goed heeft doorzocht, vergroot de reactiesnelheid en daadkracht bij die organisaties aanzienlijk.

Alle cfo's reageerden op stelling 4 door te zeggen dat scenario-denken zinvol is. Acht van de twaalf cfo's gebruiken interne scenario's om te anticiperen op de toekomst. Op basis van what-if-analyses worden alternatieven doordacht en bereidt het management zich voor op de toekomst.

“Scenario-planning geeft meer commitment binnen het management, omdat men samen alle mogelijkheden doorspreekt en daarmee samen op één lijn komt.”

Aldus een cfo. Er wordt daarbij ook veel gebruik gemaakt van sensitiviteitsanalyses. Doorrekenen op zich is natuurlijk geen garantie dat de voorspellingen uitkomen en dat het dan altijd goed gaat. Maar er is in ieder geval wel over nagedacht.

Stelling 5 Controller is in 2020 een overbodige functie

Argumenten voor de stelling	Argumenten tegen de stelling
Door een goede IT-ondersteuning krijgt de manager alle informatie die hij nodig heeft om goede beslissingen te nemen. Hij heeft daarvoor geen controller meer nodig. Bovendien is de controller veel te	Er komt een overvloed aan informatie. De controller vervult een cruciale controle bij het structureren en bepalen van de relevantie. Juist door zijn onafhankelijke positie is hij in staat het manage-

Gelet op de eerdere discussie bij stelling 2 en 3 is het logisch dat geen van de cfo's verwacht dat de controller overbodig is 2020. Eigenlijk is het: ‘aan de kalkoen vragen wat we eten met kerstmis’
Bovendien geldt:

“Vliegtuigen kunnen zonder piloten, maar aanwezigheid van piloten geeft wel vertrouwen.”

Aldus een van de cfo's. Een andere vraag die werd gesteld is: ‘Krijgen we de intelligentie wel uit de ICT-systemen?’ en ‘Hoe kom je dan aan de early indicators en zorg je ervoor dat deze gegevens uit je systemen komen?’ De indicatoren veranderen continu, zeker in de huidige, veran-

derlijke markten. Gezien deze vragen is het niet zo verwonderlijk dat de cfo's niet verwachten dat de controller in 2020 overbodig is geworden door de voortschrijdende ICT-ontwikkelingen.

Volgens de cfo's is tijdens de crisis duidelijk gebleken dat veel bedrijven niet in staat waren snel in te spelen op alle externe veranderingen. De control-functie in de organisatie wordt tijdens deze hectische periode belangrijker, omdat een cfo meer zicht nodig heeft op de problematiek voor de gehele organisatie en hij moet alle risico's het beste op hun financiële waarde inschatten. Volgens de cfo's hebben een aantal bedrijven wel adequaat geacteerd, waardoor zij het tij nog enigszins konden keren. Deze bedrijven sneden in hun kosten door de ‘kaasschaafmethode’ te hanteren. De kostenbesparingen waren niet gebaseerd op een visie of strategie, maar meer een kwestie van ‘minder met minder’, oftewel minder kosten, waardoor je ook gewoon minder resultaat krijgt. Deze aanpak leidt niet tot structurele verbeteringen, want de omzet neemt er niet door toe.

5 Samenvatting en conclusies

Het doel van de rapportages is niet alleen achteraf verantwoord, maar ook het management te ondersteunen bij de besluitvorming. De huidige rapportages geven veelal een beeld over het verleden. Gezien de huidige turbulentie en onzekerheid voegen deze verantwoordingsrapportages weinig waarde meer toe (ICAEW, 2011). Het komende decennium wordt de stap voorwaarts gezet en is het primaire doel zicht te geven op de mogelijke marktontwikkelingen en het uitwerken van verschillende toekomstscenario's. Transparantie is daarbij cruciaal. Er komt steeds meer informatie beschikbaar uit verschillende (externe) bronnen. Voor de controller is daarbij het filteren van informatie tot wat echt relevant is en het verrijken van informatie van belang. Het verrijken van informatie kan door de begrippen onder dezelfde noemer, oftewel gelijksoortige definities te brengen, zodat appels kunnen worden vergeleken met appels. Een uniforme systeemtaal, zoals Extensible Markup Language (XML), en uniforme definities voor de data die worden uitgewisseld, kunnen daarbij helpen (Enofe en Amaria, 2011).

Henri (2006) geeft aan dat interne dashboards, zoals de BBSC, gebruikt worden voor monitoren, focus aanbrenge, strategische beslissingen nemen en het legitimeren van beslissingen en acties. Hoewel een kritische prestatie-indicator kritisch is voor de bedrijfsvoering, blijven veel (lagging) indicatoren alleen iets zeggen over de prestaties in het verleden (Kaplan en Norton, 1996; Nørreklit, 2000; Groot, 2003). Het komende decennium komt de nadruk te liggen op de early indicatoren. Deze (leading) indicatoren veroorzaken de financiële resultaten (Groot, 2003) en stellen de organisatie in staat om snel bij te sturen, als daar signalen voor zijn. Het bijsturen, gebeurt niet centraal

‘achteraf’, maar ‘tijdens het werk’ op de werkvloer. De controller is in veel gevallen belast met het management control-systeem en creëert, bewaakt en actualiseert het besturingsraamwerk, waarbij de oorzakelijke verbanden tussen early indicators en bedrijfskritische prestatie-indicatoren tot uitdrukking komen. Hoe ‘best practices’ er uit zien, wordt pas duidelijk na analyse van de aspecten, die ervoor zorgen dat een bepaalde verkoper of een bepaald onderzoeksteam een topprestatie levert en de rest blijft steken in de middelmaat. Deze leerervaringen kunnen worden uitgewisseld en de effecten worden transparant door het monitoren van de early indicators en het effect op het eindresultaat. De controller moet alert blijven op nieuwe potentiële ontwikkelingen. De impact wordt helder door de verschillende alternatieven op te nemen in scenario's. Doordat de organisatie deze scenario's vantevoren heeft opgesteld en eigen gemaakt, zijn ze ook in staat snel te acteren als een bepaald scenario waarheid wordt (Thomas, 2009b, p. 80).

De verbeterde ICT-ondersteuning is een belangrijke factor, maar niet doorslaggevend voor de rolverandering van controllers. De (top)managers en cfo's hebben een doorslaggevend effect op de cultuurverandering in bedrijven (Tulimieri en Banai, 2010). Het aannemen van goed opgeleide controllers met de juiste persoonlijke eigenschappen en competenties zal daarbij blijvend van grote betekenis zijn (Järvenpää, 2007; Ten Rouwelaar en Bots, 2008; Ten Rouwelaar en Schaepekens, 2010). Doordat de informatievoorziening en de beheersing steeds meer worden geïntegreerd in de reguliere bedrijfsvoering, zal de controller er minder tijd aan hoeven te besteden en krijgt hij de ruimte om te investeren in zijn adviesrol. Onderzoek toont aan dat de wijze, waarop controllers zichzelf en hun rol zien, belangrijk is bij de vaststelling van de rol, die controllers moeten vervullen (Johnston et al., 2002; Byrne en Pierce, 2007; Weber en Nevries, 2010). Als het management een pro-actieve sparringpartner op prijs stelt, zal de controller een ondersteunende rol kunnen ‘verdienen’ in het kader van business development.

Een belangrijke conclusie uit het onderzoek naar de toekomst voor de controller is de verbinding die een controller weet te leggen tussen business-ondersteuning, risico-beheersing en besturing. Tot op heden besteden controllers veel tijd aan het verzamelen en analyseren van interne informatie en het rapporteren van de uitkomsten. Van de controller wordt tegenwoordig een meer pro-actieve houding en een business-ondersteunde rol verwacht. Niet alleen de control-functie verandert, maar ook de per-

soon van controller, die de control-functie moet (gaan) vervullen, verandert. Nieuwe, jonge controllers uit de M-generatie zijn extravert en gaan anders met informatie om (Becker, 1992; Bontekoning, 2007). Door een betere ICT-ondersteuning kost de verwerking van alle informatie minder tijd en kunnen de rapportages vaker en sneller worden opgeleverd. De uitdaging voor de controller in deze onzekere tijden is een verbinding te leggen tussen de externe ontwikkelingen in de markt en de interne besturing van het bedrijf door middel van simulaties, scenario-planning en bijsturing op basis van de uitkomsten. De controller, die deze verbinding weet te leggen, wordt (of blijft) een echte business partner in 2020!

De uitkomsten van dit kwalitatieve onderzoek dienen met enige voorzichtigheid te worden geïnterpreteerd. Dit onderzoek wordt gekenmerkt door enkele, mogelijke beperkingen. Hoewel de cfo's van gerenommeerde bedrijven afkomstig zijn, kan het gelet op het aantal bevraagde cfo's en de grootte van hun bedrijven niet geheel representatief zijn voor de gehele populatie. Het voorspellen van de toekomst gebaseerd op percepties van personen kan voorin genomen standpunten weergeven. De gesignaleerde trends in dit onderzoek worden echter bevestigd door gelijksoortig rondetafelonderzoek gehouden in 2010 door CMA in Canada (Krell, 2011).

De toekomst zal uitwijzen hoe de rol van controllers zich in de komende 10 jaren zal ontwikkelen en of de rol van de controller inderdaad te voorspellen is. We hopen dat de discussies en opmerkingen in dit onderzoek bruikbare en waardevolle vragen opleveren voor controllers, die zich richten op het jaar 2020, terwijl zij belangrijke keuzes moeten maken voor hun bedrijven en hun carrières. Omdat in 2020 de technologie en standaardisering steeds meer routinematig werk overneemt, ontstaat er voor controllers ruimte om innovatief te zijn, te excelleren en waarde toe te voegen aan hun onderneming. ■

F. Conijn RA is managing consultant bij PA Consulting Group (fred.conijn@paconsulting.com).

Drs. J.A. ten Rouwelaar is assistant professor Management Accounting & Control en PhD – researcher bij Nyenrode Business Universiteit (j.rouwelaar@nyenrode.nl).

De auteurs bedanken Richard Rensen (student Master of Science in Controlling) voor zijn hulp bij het uitvoeren van dit onderzoek. De auteurs zijn enkele anonieme reviewers zeer erkentelijk voor hun constructieve commentaren op de oorspronkelijk ingediende tekst.

Noten

1 Waar in dit artikel de mannelijke vorm vermeld staat, kan ook de vrouwelijke vorm worden gelezen.

2 Thomas is Head of Strategy consulting and Member of the Board of Advisors of Templewood LLP at PA Consulting Group en gaf zijn visie op de toekomst tijdens rondetafelconferentie (Thomas, 2009a en b).

3 INK Managementmodel is gebaseerd op het EFQM-model (European Foundation for Quality Management), waardoor het mogelijkheden biedt

voor organisaties om zich te spiegelen met organisaties in andere Europese landen. Omdat toepassing van het INK-model bij non-profit organisaties veelal door de overheid aanbevolen of verplicht gesteld wordt, is de bekendheid en de toepassing van dit model binnen deze sector groter dan in de profitsector (Nabitz et al., 2000).

4 Business Process Redesign: In de 90-er jaren werden producten en diensten door IT verbeterd met behulp van het herontwerpen van business processen (Edwards en Peppard, 1994).

5 Vanaf 2010 betreden de controllers geboren na 1985 de arbeidsmarkt. Deze controllers (uit de M-generatie, ook wel Einstein-generatie genoemd) zijn over het algemeen extroverter dan de controllers uit vorige generaties (bijvoorbeeld de Y-generatie, geboren tussen 1970-1985), meer gericht op zelfontplooiing (doen wat je leuk vindt en waar je goed in bent) en vinden vrienden en familie belangrijker dan carrière en werk (Bontekoning, 2007).

Literatuur

- Ahrens, T. en C.S. Chapman (2006), Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, pp. 819-841.
- Albu, C.N., N. Albu, R. Faff en A.C. Hodgson (2008), The changing role of accountants in a transition economy: evidence from Romania, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 1, no. 10, pp. 5-22; zie: <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/5.pdf>.
- Baldvinsdottir, G., J. Burns, H. Nørreklit en R.W. Scapens (2009), The image of accountants: From bean counters to extreme accountants, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 22, no. 6, pp. 858-882.
- Becker, H.A. (1992), *Generaties en hun kansen*, Amsterdam: Meulenhof.
- Bontekoning, A.C. (2007), *Generaties in organisaties*, Dissertatie Universiteit van Tilburg.
- Borthick, A.F. (1996), Helping accountants learn to get the information managers want: The Role of the accounting information systems course, *Journal of Information Systems*, vol. 10, no. 2, pp. 75-85.
- Bos, K.Y. en O.C. van Leeuwen (1999), De toekomst van de financiële functie, *Tijdschrift Financieel Management*, vol. 19, maart/april, pp. 9-18.
- Bragg, S.M. (2009), *Controllership: The work of the managerial accountant*, achtste editie, Hoboken, NJ: John Wiley and Sons.
- Byrne, S. en B. Pierce (2007), Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants, *European Accounting Review*, vol. 16, no. 3, pp. 469-498.
- Carnegie G.D. en C.J. Napier (2010), Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, no. 3, pp. 360-376.
- Conijn, F., E. Koops en R.C. Uiterlinden (2003), *Financiële trends: 1998-2003: Terug naar de toekomst*, Onderzoek Nationale Controllersdag, Atos KPMG Consulting, juni.
- Conijn, F., E. Koops en R.C. Uiterlinden (2004a en b), Financiële trends 1998-2003: Van hype to hulpmiddel, *Management Control & Accounting*, vol. 8, no. 2, pp. 24-28 en De scorekeeper voorbij?, *Management Control & Accounting*, vol. 8, no. 3, pp. 12-16.
- Conijn, F. (red.) (2009), *CPM: Sturing van strategie tot werkvloer: Controlling en auditing in de praktijk*, Deventer: Kluwer.
- Cooper, R. (1995), *When lean enterprises collide: Competing through confrontation*, Boston: Harvard Business School Press.
- Edwards, C. en J.W. Peppard (1994), Business process redesign: hype, hope or hypocrisy?, *Journal of Information Technology*, vol. 9, pp. 251-266.
- Enofe, A. en A. Amaria (2011), Extensible business reporting language XBRL: A new dimension in financial reporting, *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, vol. 5, no. 1, pp. 78-90.
- Groot, T.L.C.M. (2003), De balanced scorecard in bedrijf: Een overzicht van recent onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, no. 3, pp. 82-90.
- Hansen, S.C., D.T. Otley en W.A. van der Stede (2003), Practice developments in budgeting: An overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15, pp. 95-116.
- Henri, J.F. (2006), Organizational culture and performance measurement systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no. 1, pp. 77-103.
- Hopmans, M., P. van Veen-Dirks en M. Corbey (2007), Budgetten blijven belangrijk: Een empirisch onderzoek naar de relatie tussen budgetten en een turbulente omgeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 81, no. 9, pp. 405-413.
- ICAEW (2011), *The finance function: A framework for analysis*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales; zie: <http://www.icaew.com/en/technical/~/media/Files/Technical/Business-and-financial-management/finance-direction/finance-function-a-framework-for-analysis.ashx>.
- Ivashina, V. en D. Scharfstein (2010), Bank lending during the financial crisis of 2008, *Journal of Financial Economics*, vol. 97, no. 3, pp. 319-338.
- Jacobs, F.R. en F.C. Weston (2007), Enterprise resource planning (ERP) – A brief history, *Journal of Operations Management*, vol. 25, no. 2, pp. 357-363.
- Järvenpää, M. (2007), Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed, *European Accounting Review*, vol. 16, no. 1, pp. 99-142.
- Johnston, R. S. Brignall en L. Fitzgerald (2002), The involvement of management accountants in operational process change, *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 22, no. 12, pp. 1325-1338.

- Kaplan, R.S. en D.P. Norton (1996), Using the balanced scorecard as a strategic management system, *Harvard Business Review*, vol. 74, no. 1, January/February, pp. 75-85.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton (2008), Mastering the management system, *Harvard Business Review*, vol. 86, no. 1, January, pp. 62-77.
- Kennedy, F.A. en S.K. Widener (2008), A control framework: Insights from evidence on lean accounting, *Management Accounting Research*, vol. 19, pp. 301-323.
- KPMG (2009a), *Finance of the future: looking forward to 2020*; zie http://www.kpmg.com/Ca/en/WhatWeDo/SpecialInterests/Thriving-Not-Surviving/Documents/KPMG-Intl%20Finance%20of%20Future_FINAL_Q3.2009.pdf.
- KPMG (2009b), Brave New World: 2009 share forum financial planning, budgeting, and forecasting; zie: <http://www.kpmginstitutes.com/insights/2009/pdf/brave-new-world-2009-share-forum.pdf>.
- KPMG (2011), *Transformation Finance: Challenges and breakthroughs solutions for CFOs*; zie: http://www.kpmg.no/arch/_img/9702924.pdf.
- Krell, E. (2011), *2020 vision: Forecasting the future role of the management accountant*, Mississauga, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada; zie: http://www.cma-canada.org/index.cfm/ci_id/20539/la_id/1/document/1/re_id/0.
- Maas, V.S. en M. Matĳjka (2009), Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence, *The Accounting Review*, vol. 84, no. 4, pp. 1233-1253.
- Morgan, M.J. (2001), A new role for finance: Architect of the enterprise in the information age, *Strategic Finance*, vol. 83, no. 2, pp. 36-43.
- Nabitz, U., N. Klazinga en J. Walburg (2000), The EFQM excellence model: European and Dutch experiences with the EFQM approach in health care, *International Journal for Quality in Health Care*, vol. 12, no. 3, pp. 191-201.
- Naranjo-Gil, D., V.S. Maas en F.G.H. Hartmann (2009), How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects, *European Accounting Review*, vol. 18, no. 4, pp. 667-695.
- Nørreklit, H. (2000), The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 65-88.
- Nørreklit, H., M. Jacobsen en F. Mitchell (2008), Pitfalls in using the balanced scorecard, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, vol. 19, no. 6, pp. 65-68.
- Pierce, B. en T. O'Dea (2003), Management accounting information and the needs of managers, *The British Accounting Review*, vol. 35, pp. 257-290.
- Riemsdijk, R. (2010), Shared service centers zonder gedeelde verantwoordelijkheid. De controller staat met lege handen, *Management Control & Accounting*, vol. 14, no. 3, pp. 26-34.
- Roozen, F. en B. Steens (2006), *Reflections on the future of finance and control*, Deventer: Kluwer.
- Rouwelaar, J. A. ten, en J.M. Bots (2008), Controller involvement in management: De persoonlijke eigenschappen van BU-controllers in Nederland, *Tijdschrift Controlling*, mei, no. 5, pp. 14-17.
- Rouwelaar, J.A. ten, en F.F.J.M. Schaepkens (2011), Are involved management accountants more effective? An empirical study, *working paper*, Breukelen, Nyenrode Business Universiteit.
- Rouwelaar, J.A. ten (2011), How much influence do business unit management accountants get from their business unit managers? An empirical investigation, *working paper*, Breukelen, Nyenrode Business Universiteit.
- Sathe, V. (1982), *Controller involvement in management*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
- Schouten, C.F.T. (2006), IBM CFO-studie: voorsprong door verbetering van inzicht in business, *Management Control & Accounting*, vol. 10, no. 3, pp. 15-20.
- Sharma, R. en S. Jones (2010), CFO of the future: Strategic contributor or value adder?, *Journal of Applied Management Accounting Research*, vol. 8, no. 1, pp. 1-16.
- Siegel, G., J.E. Sørensen en S.B. Richtmeyer (2003), (1) Are you a business partner?, (2) Becoming a business partner, *Strategic Finance*, vol. 85, no. 3 (September), pp. 38-43, resp. vol. 85, no. 4 (October), pp. 37-41.
- Simon, H.A., H. Guetskow, G. Kozmetsky en G. Tyndall (1954), *Centralization versus decentralization in organizing the controller's department*, Houston, Texas: Scholars Book Co.
- Smith, M. (2011), *Research methods in accounting*, 2nd edition, London: SAGE publications.
- Stede, W.A. van der (2011), Management accounting research in the wake of the crisis: Some reflections, *European Accounting Review*, vol. 20, no. 4, pp. 605-623.
- Thomas, M. (2009a), *Surviving and thriving in the economic crisis: a handbook for corporate leaders*, London: PA Consulting Group.
- Thomas, M. (2009b), *The Zombie Economy, leadership in times of uncertainty*, London: PA Consulting Group.
- Tulimieri, P. en M. Banai (2010), The CEO and CFO – A partnership of equals, *Organizational Dynamics*, vol. 39, no. 3, pp. 240-247.
- Waal, A.A. de (2003, 2004, 2005), Trends en ontwikkelingen in de financiële functie, *Tijdschrift Controlling*, februari 2003, pp. 24-28, februari 2004, pp. 4-8, en januari/februari 2005, pp. 34-39.
- Weber, J. en P. Nevries (2010), *Drivers of successful controllership: Activities, people, and connecting with management*, Business Expert Press LLC, Ebook: Managerial Accounting Collection.
- Yigitbasioğlu, O.M., en O. Velcu (2011), A review of dashboards in performance management: Implications for design and research, *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 13, no. 1, pp. 41-59.
- Zoni, L. en K.A. Merchant (2007), Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 3, no. 1, pp. 29-43.