

# Round control

## De positionering van de controllerfunctie in organisaties

Harm van Nimwegen en Ferko Spits

**SAMENVATTING** De positionering van de controllerfunctie in organisaties verandert. Het klassieke model van een concerncontroller centraal en controllers decentraal in de business units blijkt voor een aantal organisaties niet meer te passen. Alhoewel er ook in dit klassieke model diverse varianten mogelijk zijn, is dit model niet meer geschikt voor organisaties die vooral kunnen worden getypeerd door het hebben van ketens van processen en activiteiten over organisatorische eenheden heen, door een dominantie van projecten en/of door gemeenschappelijke organisatiebrede programma's, thema's, et cetera. Bovendien dient de agenda van de activiteiten van de controllerfunctie van een organisatie als geheel goed te worden aangesloten op de meerjarenplanning en daaruit voortvloeiende jaarcyclus van planning en control. Voor het geheel van deze nieuwe varianten van de positionering van de controllerfunctie is in dit artikel de werktitel 'round control' gehanteerd.

### 1 Inleiding

In dit artikel wordt ingegaan op de positionering en werkwijze van de controllerfunctie in organisaties. Het betreft vooral organisaties die kunnen worden gekenmerkt door een diversiteit aan processen, projecten en programma's tegelijkertijd. Vooral het onderkennen van ketens van processen en activiteiten

(over organisatorische eenheden heen) geeft de controllerfunctie een nieuw profiel. De controllerfunctie komt daardoor veel dichterbij de operationele processen, terwijl tegelijkertijd het strategisch element op het niveau van realisatie van plannen geconcentreerd aandacht heeft. De feitelijke inzet van de controllercapaciteit van de organisatie op het juiste moment (gekoppeld aan de cyclus van planning & control) wordt in dit artikel aangeduid met de term 'round control'. De controllerfunctie krijgt aldus een verbeterd en meer operationeel profiel.

In paragraaf 2 wordt begripsmatig en inleidend ingegaan op vormen van besturing en beheersing (control), uitgewerkt in de thema's besturingsconcept en besturingsstijl. Paragraaf 3 gaat kort in op de essentie van controlling, waarna in paragraaf 4 de controllerfunctie in organisaties wordt vormgegeven. In paragraaf 5 wordt het uit deze redenatie volgende controllerbureau besproken, waarna in paragraaf 6 in het kort de relatie met de andere controlling-invalshoeken aan de orde komt. In paragraaf 7 worden de belangrijkste bevindingen samengevat en wordt aangegeven wat nieuw is aan de geschetste gedachten.

### 2 Besturen en beheersen

Het begrip *control* wordt in de praktijk nogal divers gebruikt. Het meest helder is om *control* – als verantwoordelijkheid van het management – te vertalen in *besturen en beheersen* (Bossert, 1993, p. 11). Deze beide termen vormen één geheel, met andere accenten. *Besturen* betreft de organisatiedoelen, de strategie en de wijze waarop de leiding van de organisatie haar medewerkers beïnvloedt (bijvoorbeeld door kaders, randvoorwaarden, spelregels en incentives) om de doelen te bereiken. *Beheersen* duidt op het beheersen van processen, ketens van processen, producten, projecten en programma's (extern gerichte beleidsthema's), volgens opgestelde plannen en normeringen.

Prof. Drs H. van Nimwegen RA is programmaleider van de postdoctorale controllersopleiding van de Vrije Universiteit Amsterdam. Tevens is hij vice-president van Cap Gemini Ernst & Young in de practice Financial Performance Consulting. F.H. Spits maakt als senior-consultant deel uit van dezelfde practice van Cap Gemini Ernst & Young. Hij is met name actief in de adviesgebieden strategic consulting en management control.

Het geheel van besturen en beheersen wordt aangeduid met *integraal management*.

Een vergelijking kan worden gemaakt met het gedachtegoed van Robert Simons: Beliefs systems en Boundary systems betreffen vooral het 'besturen'. Diagnostic control systems en Interactive control systems gaan vooral over 'beheersen' (Simons, 1999, p. 205). Vooral deze laatste twee genoemde begrippen hebben de term 'control' in zich.

In dit artikel verstaan wij onder een *keten van processen* een primair bedrijfsproces, dat zich over diverse organisatorische eenheden uitstrekt. De control van de gehele keten wordt gelegd op het punt, waar de dominantie van de gehele keten wordt bepaald; er is dan sprake van keten-control. Dit punt is bijvoorbeeld in warenhuizen de inkoopfunctie, die de keten tot en met verkoop, marketing, vloerruimte en winkelinrichting in hoge mate zal kunnen beïnvloeden. Bij Justitie is dit de hoofdofficier, die voor strafrecht de omvang van de keten opsporingsbeleid, politie, rechterlijke macht, et cetera, aangeeft. Bij Defensie is dit de keten opleiding, materieelonderhoud, oefeningen en operaties, waarbij oefeningen en operaties de omvang van de activiteiten aangeven.

Onder een *project* wordt verstaan een eenmalig samenstel van activiteiten met een vooraf bepaald te realiseren doel en met de hiervoor gemaakte planning, begroting, budgetten en mandateringen en met een eindige duur. Hierbij kan aan een diversiteit van projecten worden gedacht.

Met *organisatiebrede programma's* wordt vooral bedoeld op (in het algemeen meerjarendurende) beleidsprogramma's, waarmee wordt beoogd bepaalde effecten naar stakeholders te realiseren en te handhaven. Het kenmerk van een programma is dat diverse betrokken organisatorische eenheden hier een bijdrage aan geven en dat vooral de effecten van het uitgevoerde programma dienen te worden gemonitord. Voor een gemeente kan dat zijn veiligheid in wijken (integratie activiteiten officier van justitie, politie, straatpreventie, rechterlijke macht en slachtofferhulp). Voor een zorgverzekeraar kan dit zijn het bieden van een totaalpakket aan zorg voor individuen, maar ook voor bepaalde groeperingen. Voor een betaaldvoetbalvereniging kan worden gedacht aan diverse vormen van veiligheid voor een groot aantal betrokkenen, in samenspel met de driehoek van burgemeester, politie en officier van justitie.

De *controllerfunctie* of *controllerorganisatie* is afgeleid van *control*, als verbijzonderde activiteiten uit de lijnfunctie<sup>1</sup>. De breedte en invalshoek van de controller-

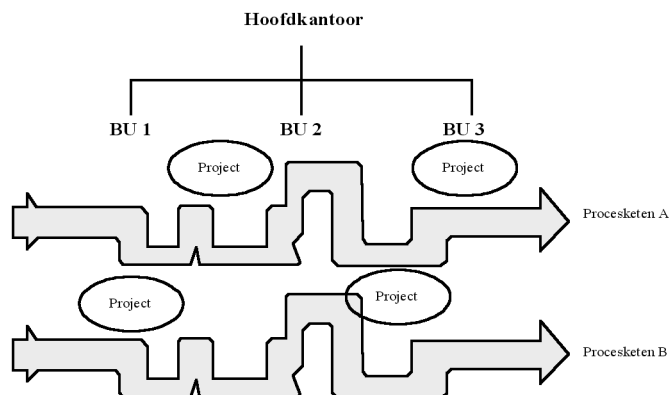
functie hangen vooral af van de verbijzondering van activiteiten naar deze functie. De positionering van de controllerfunctie vraagt aldus telkens om een andere invulling, ook afhankelijk van de wijze waarop de besturing en beheersing van een organisatie is ingericht. Te allen tijde blijft echter control een 'onvervreemdbare' taak van de lijn (Starreveld e.a, 2002, H21).

### Besturingsconcept

Nieuwe varianten voor het inrichten en positioneren van de controllerfunctie worden in dit artikel uitgewerkt voor een 'theoretische' organisatie. Wij hebben gekozen voor een organisatie 'ergens' tussen profit en non-profit in, overzichtelijk, een hoofdkantoor, decentrale units, door een sterke klantoriëntatie ketens van processen over units heen, veel vernieuwingsprojecten, de focus op beleidsprogramma's naar stakeholders (zie figuur 1). Vooral door het sturen op ketens van processen en door programma's naar stakeholders kent de organisatie aldus een aantal gezamenlijk te besturen gemeenschappelijke thema's. Men kan stellen: decentralisatie, op basis van een aantal gemeenschappelijke thema's. Tevens wordt gestreefd naar synergie en schaalvoordelen: zowel horizontaal (binnen de ketens van processen) als verticaal (de toegevoegde waarde van het hoofdkantoor ten opzichte van de processen en de business-units en vice versa).

De uitwerking van deze casus is uiteraard alleen relevant indien een aanzienlijk deel van het budget van de organisatie inderdaad wordt besteed aan ketens van processen, aan projecten en aan bijzondere programma's. In dit geval is er de behoefte aan ketencontrol, projectcontrol en programmacontrol, naast de meer reguliere functies van controlling op centraal en decentraal niveau; in geval van schaarse beschikbare deskundigheid dienen aldus keuzes te worden

**Figuur 1. De structuur van TCE**



gemaakt bij de inrichting van de controllerfunctie en de inzet van de hiervoor beschikbare capaciteit.

Deze uitgangspunten leiden tot een gewijzigde vorm en samenhang van begroting en budgettering van de organisatie: naar processen, naar ketens, naar programma's, naar projecten en naar producten. Een 'klassieke, verticale' begroting en budgettering zijn aldus niet meer aan de orde. Er is sprake van een combinatie van thema's, uiteindelijk uitmondend in een vorm van integraal management: de optelsom van de variëteit. Vanuit het concern dienen de diverse invalshoeken qua doelstelling en begroting/budgettering te worden geconsolideerd, waarna vervolgens de kaders en verantwoordelijkheden voor beheersing worden aangegeven.

Het begrip *integraal management* heeft in deze context de invulling van een samenvoeging van bepaalde doelen, activiteiten en middelen op een bepaalde 'plek' in de organisatie, waar besturing en beheersing van processen, ketens, programma's, projecten en producten plaatsvindt. Vanuit het 'gemeenschappelijke' (wat wil de organisatie teweegbrengen naar de stakeholders), vastgelegd in de concernagenda van de organisatie, maakt het management vervolgens afspraken over de te bereiken resultaten. Voor veel organisaties is het nieuw dat de besturing en beheersing van ketens, programma's en projecten over de grenzen van de organisatieonderdelen gaat (dit ziet men vooral in die organisaties waar intern met het principe van opdrachtgever en opdrachtnemer wordt gewerkt of bij interne uitbestedingen). Dit kan alleen goed plaatsvinden, indien de dominantie van een bepaald organisatieonderdeel in een keten, programma of project is vastgesteld. In een keten/programma/project kan vanuit organisatieprincipes slechts één organisatieonderdeel dominant zijn voor wat betreft de sturing van de interne doelstellingen (productflexibiliteit, volumeflexibiliteit, doorloop, efficiency, interne betrouwbaarheid) en de externe doelstellingen (klanttevredenheid, leverbetrouwbaarheid, leversnelheid, en dergelijke). De andere organisatieonderdelen zijn in zo'n geval als cost center een schakel in de keten.

Overigens dient voor ketencontrol te worden nagegaan op welk niveau het beheersen van een keten het meest zinvol kan plaatsvinden: betreft dit het in de loop van de tijd plannen, budgettair faciliteren en volgen van de keten (kan de keten gezien de aan elk van de onderdelen toegewezen middelen in principe functioneren) of dient er sprake te zijn van een meer geplande operationele beheersing van de keten

(ketencontrol heeft dan tevens de rol van 'bedrijfsbureau' voor de keten). In beide gevallen dient overigens veel aandacht te worden besteed aan de communicatie tussen 'klant' en 'leverancier' in de keten.

Kortom: control gaat niet meer alleen over 'integraal management op basis van reguliere afspraken per organisatieonderdeel', maar over een combinatie van te besturen en te beheersen thema's.

### *Besturingsstijl*

In de besturing en beheersing van veel organisaties zijn in de praktijk de bekendste varianten 'decentralisatie, tenzij' en 'centraal, mits'. In de feitelijke uitwerking hiervan gaat het vooral om de hierbij gehanteerde besturingsstijl: 'ticht, met beperkte vrijheidsgraden' dan wel 'loose, met versterkte dijkbewaking' (Lewy, 1994, p. 52).

Beide besturingsstijlen zullen (in varianten) in een organisatie naast elkaar kunnen voorkomen: een organisatie zal in de concernagenda onderscheid maken in *kernthema's* (relevant voor de organisatie als geheel), *projecten/programma's* (gestuurd op basis van adequate planningen) en *business units (met operationele processen)* op afstand (als 'decentraal' aangestuurde activiteiten). Daarnaast zullen er dus processen zijn die zich als ketens over de organisatorische eenheden uitstrekken. De besturingsstijl in dezen zal telkens variëren, als gevolg van het feit dat er sprake is van verschillende typen te besturen en te beheersen objecten (Stacey, 1992, p. 201).

De consequentie van het uitgaan van een variëteit van besturingsstijlen is niet alleen aanzienlijk voor de uitvoering van controlling, maar vervolgens ook voor de inrichting van de controllerfunctie: het betekent dat volgtijdelijk en tegelijkertijd een verschillend aantal vormen van besturing en beheersing dient te worden gehanteerd, met bovendien een verschillende tijds-horizon. De wijze van besturing en beheersing van de organisatie is aldus variabel en heeft diverse 'gezichten' en de *controllerfunctie* varieert dus ook gelijktijdig en volgtijdelijk.

## 3 Essentie van controlling

Dit betekent dat de essentie van de *controllerfunctie* en de *controllerorganisatie* kan worden bepaald (Mostert e.a., 1994, p.1). Aan de controllerfunctie in de organisatie wordt een aantal bijzondere eisen gesteld: volgtijdelijk en gelijktijdig betreft, uit onze praktijkervaring, de volgende diverse specificaties.

---

De controllerfunctie kent, zo zien wij in de praktijk, als *objecten*:

- de gemeenschappelijke thema's (strategie-/beleidsvoorbereiding, strategie-/beleidsondersteuning, alsmede informatieverzorging over de realisatie ter zake);
- het geheel van planning en control (kaders, randvoorwaarden, spelregels, instrumentarium), in de zin van beheer en voorwaardenscheppend. Waar sprake is van een uniform instrumentarium kan dit worden opgenomen in het door de controllerfunctie te beheren Management Accounting en Control Manual;
- het middelenbeleid (de gewetensfunctie dienaangaande, bijvoorbeeld waar het gaat om de consistentie en de realiteit van het middelenbeleid op korte en lange termijn);
- de planning en control van projecten en programma's;
- de planning en control van ketens van processen;
- de planning en control voor een organisatieonderdeel of clusters daarvan;
- de beheersing van de kwaliteit en kosten van producten;
- verbeteringsplannen;
- kennismanagement en kwaliteitsmanagement;
- interne audits (gericht op de verbetering van de bedrijfsvoering en kennismanagement).

Inbegrepen in de controllerfunctie is uiteraard ook de adviesrol (gevraagd en soms ongevraagd) en de rol van business-analist.

---

Daarnaast dient in de organisatie te worden gezien op welke wijze *borgingen* kunnen plaatsvinden, waar het gaat om:

- kaders en randvoorwaarden voor de administratieve organisatie;
- het geheel van het interne-betrouwbaarheidssysteem (interne controle);
- de kwaliteit van de financieel-administratieve processen;
- het geheel van business unit-overschrijdende processen en de relaties tussen centraal en decentraal in de organisatie;
- de financial audit;
- treasury;
- administraties.

## 4 Controllerfunctie: enkele gedachten over een andere organisatie van de controllerfunctie

Hoe dient de controllerfunctie vervolgens in de organisatie te worden gepositioneerd? Gegeven het divers aantal objecten (strategie/beleid, processen, organisatieonderdelen, ketens van processen, programma's, projecten, uitbestedingsrelaties, externe relaties), gegeven de wensen vanuit het management (de con-

trollerfunctie is immers afgeleid van/verbijzonderd vanuit de lijn) en gegeven het feit, dat er variaties in de loop der tijd ontstaan, betekent dit dat een aantal vaste gegevens van de 'klassieke' controllerfunctie niet meer op dezelfde wijze kan worden ingericht (Stacey, 1992, p. 201). De klassieke positionering van de controllerfunctie (centraal en decentraal binnen de business units) sluit immers niet aan bij de objecten van controlling, die zich veelal tussen centraal en decentraal, over business units heen en/of in projecten afspelen.

De uitgangspunten voor een nieuwe controllerfunctie zijn tweërlei:

- 1 het kunnen vervullen van de *gewetensfunctie* voor de organisatie als geheel, waarbij de gemeenschappelijke belangen de belangrijkste focus krijgen;
- 2 het geconcentreerd en bewegelijk kunnen uitoefenen van de controllerfunctie, afhankelijk van de behoeften in de loop van de tijd en van de aan de orde zijnde *controlling-objecten* (Willson e.a, 1998, p. 30).

Aldus wordt in de praktijk gezocht naar een meer passende vormgeving (van Helden, 1997, p. 81).

---

De nieuwe controllerfunctie heeft:

- de centrale controller-rol;
- de coördinerende rol voor overige controlleractiviteiten.

Als geheel betreft het de rol van gewetensfunctie, analyse, advies, borgingen van kwaliteitscriteria, audits, financial control, controlling kwalitatief, planning en control, et cetera.

De 'triggers' voor het uitoefenen van de controllerfunctie zijn de meerjarencyclus en de jaarcyclus, de concernagenda, de projecten, de programma's, de ketens van processen, de organisatie-wijzigingen. Het ritme van deze 'triggers' is hierbij in de loop van de tijd steeds verschillend.

---

Dit betekent, dat het gehele pakket van activiteiten van de controllerfunctie gelijktijdig en volgtijdelijk zeer wisselend is: van vast (in de cyclus, zoals de jaarrekening en de begroting), tot variabel (maar voorzien) tot onzeker (niet gepland). Bovendien heeft de controllerfunctie met verschillende belanghebbenden te maken: vanuit de stakeholders, vanuit het 'concern', vanuit de lijn, vanuit projecten, et cetera.

Qua mindset zijn de controllinginstrumenten verder ook divers van aard: gaat het om *think* (het inbrengen van concepten), om *build* (het inrichten van methoden en instrumentarium), om *operate* (het

kunnen implementeren en postimplementatie), om *own* (het beheer van de control) of om *audit* (de toets op de opzet, kwaliteit en werking)<sup>2</sup>. Dit vraagt ook diverse kwaliteiten van degenen die controlleractiviteiten verrichten. Zo is er sprake van een geconcentreerde, doch specifiek in de loop van de tijd naar de diverse behoeften in te zetten controllercapaciteit: wij hebben dit, omdat er sprake is van een doorlopende *plan- en informatiecycclus* van in te zetten capaciteit, in dit artikel *round control* genoemd. Het begrip '*round control*' kan worden geassocieerd met een ringleiding: een rondgaande elektrische leiding in een gebouw of ruimte, die verschillende verdeelpunten (met pulsen, informatie) voedt (zie figuur 2).

## 5 Controllerbureau

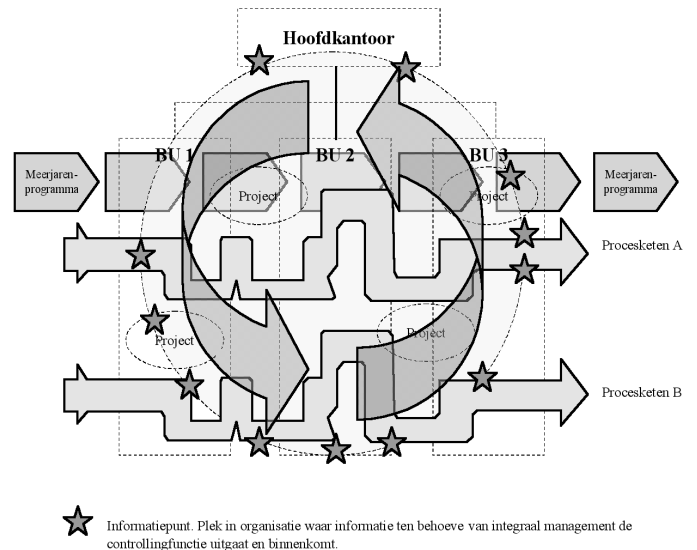
Al ontwikkelend ontstaat de figuur van een *controllerbureau* (management control office) voor de gehele organisatie: de beschikbare capaciteit en deskundigheid worden gebundeld in een intern geconcentreerde controllerorganisatie: de medewerkers van dit controllerbureau 'zitten dus niet meer per se centraal of decentraal' (Matěkja, 2000, p. 55). De hoofdpdracht van deze functie is de '*in control-vraag*' van de organisatie als geheel.

Vanuit dit bureau wordt de regie/coördinatie gevoerd van de controllingactiviteiten: de essentie hierbij is de invulling van de rollen, de uit te voeren taken, de variëteit van opdrachtgevers, de planning en coördinatie. In zekere zin kan hierbij de vergelijking worden getrokken met de (doorlopende) planning van een consultancybedrijf: de beschikbare tijd wordt zo goed mogelijk aangewend en toegewezen aan business units, ketens van processen, jaar- en meerjarenprogramma's, projecten, audits, instrumentenontwikkeling en -beheer, kennismanagement en business intelligence, organisatieontwikkeling, et cetera. De triggers zijn, zoals eerder beargumenteerd, verschillend en de opdrachtgevers ook.

Aldus ontstaat ook voor het controllerbureau de situatie van opdrachtgever (het management) en opdrachtnemer (het controllerbureau, maar dan in de loop van de tijd en over organisatieonderdelen heen).

De ontwikkeling van de controllerfunctie (over het concern, de decentrale eenheden, de ketens van processen, de processen, de organisatorische eenheden, de uitbestede activiteiten, de programma's en de projecten) als geheel zal verder worden gevoed door de *timing* van de control-objecten: de cyclus, de incidenten, de audits, de projecten/programma's.

Figuur 2. 'Round Control'.



De praktische situatie voor een *controller* in een dergelijk bureau zal dan zijn dat, volgtijdelijk en gelijktijdig, een gevarieerd pakket taken/activiteiten voor hem/haar aan de orde is, bijvoorbeeld:

- N procent van de capaciteit beschikbaar voor business-unit X;
- betrokken bij het ontwikkelingsproject Y;
- id van het operational auditteam Z;
- beheerder van (onderdelen van) het planning- en control-instrumentarium;
- trekker van het project 'ontwikkelen business intelligence' en dergelijke.

Op deze wijze kan de intentie, intensiviteit en urgentie van de controllerorganisatie, vooral ook naar de relevante perioden in de jaarkalender, voortdurend met de juiste inzet van mankracht worden gericht. Bovendien ontstaat op deze wijze een meer continue monitoring van de 'cost of control' van de organisatie als geheel.

Voor het takenpakket van de controllers betekent dit een variabel, maar uitdagend geheel. Diverse rollen, diverse ontwikkelingsmogelijkheden, conceptueel (think, build, operate, own, audit). Korte en lange projecten. De ontwikkeling van een controller kan persoonlijk worden gepland, ontwikkeld en geëvalueerd via het gebruik van persoonlijke balanced scorecards: het eigen instrumentarium professioneel gepersonaliseerd!

Op deze wijze is de controllerfunctie voldoende flexibel om toekomstige organisatiewijzigingen te volgen, maar vooral ook om in de toekomst 'gericht' te werken. De ontwikkelingen in organisaties zijn dicterend, de controlling volgt door een gecoördineerde inzet.

Op den duur kan ook een andere invulling aan de cyclus van planning en control worden gegeven. Weliswaar volgt de financieel-administratieve lijn bij voorkeur de jaarcyclus, doch waar het gaat om het opstellen van meerjarenplannen, jaarplannen en activiteiten met betrekking tot de verbetering van de bedrijfsvoering kan ook een ander ritme in de kalender worden gezocht, bij voorkeur zodanig, dat de vereiste controllercapaciteit veel meer planmatig en gericht kan worden ingezet. Dit is bovendien logisch, daar projecten en programma's toch al een ander tijdsritme hebben. Zo kan de controllercapaciteit goed worden benut op momenten dat verbeteringen in de bedrijfsvoering worden aangepakt: just-before-in-time en werkendeweg.

Een tweede voordeel van deze gedachte is dat de controllerfunctie op deze wijze veel *dichter bij (de kwaliteit van) de bedrijfsvoering* komt: het op het juiste moment ondersteunen van (operational) audits en het helpen verbeteren van het controlinstrumentarium maakt de controllerfunctie 'dichtbij' en ook in de ontwikkeling van 'financieel' naar 'breder' is dit beter. Hieraan wijden wij het slot van dit artikel.

Een derde voordeel is de bundeling van de diverse 'controllingkennis': als een soort archief, waarbij kennismanagement en documentatie een rol spelen. Bij deze kennis kan, naast het reguliere controllerinstrumentarium, worden gedacht aan het resultaat van risicoanalyses, het resultaat van audits, monitor- en benchmarkgegevens, controlreview, interne controlestatuut en dergelijke (Stacey, 1992, p. 201-203).

## 6 Relatie met andere controllinginvalshoeken

De coördinatie van de inzet van de controllerfunctie betreft heden ten dage in organisaties meerdere disciplines. Van oudsher is de controllerfunctie met name *financieel-administratief* gericht geweest; later heeft zij zich ontwikkeld tot een (bredere) financieel-economische discipline. In het merendeel van de organisaties (profit en non-profit) is de controllerfunctie geëvolueerd tot (het geweten van) een brede middelenfunctie, zowel voor wat betreft de ex ante- als de ex post-component: het element beleidscontrolling is hierin ook toegenomen. Het recent in veel organisaties 'intern uitbesteden' van de activiteiten met betrekking tot de administratieve gegevensverwerking maakt de controllerfunctie gericht en geconcentreerder op thema's als control, risk, analyses, benchmarking, beslissingsvoorbereiding, performance measurement en dergelijke.

Bij de uitvoering van controlleractiviteiten zijn uiter-

aard meer disciplines betrokken dan alleen de financieel-economische invalshoek. Vooral zijn van belang het risicomanagement betreffende treasury-activiteiten, de juridische invalshoek van controlling, EDP-audit en de social control.

## 7 Belangrijkste bevindingen

Het belang van risico's en van middelen betekent dat in veel organisaties een coördinerende rol zal zijn weggelegd bij het inzetten van controlactiviteiten voor de geconcentreerde controllerfunctie. Dit houdt in dat bij de inzet van capaciteit en van specifieke deskundigheid deze geconcentreerde controllerfunctie een initiërende (primus inter pares-)rol zou moeten vervullen, met name om de competentieproblemen van de vakgebieden van de diverse specialisten te voorkomen. De mogelijkheid van een controllerbureau (de coördinatie van de in te zetten capaciteit in de loop van de tijd voor het besturen en beheersen van een diversiteit aan objecten in een organisatie) is in dit artikel beschreven.

Het controllerbureau kan op diverse manieren functioneren; er hoeft dus niet per se sprake te zijn van een 'echte' organisatorische eenheid, mits de planning en inzet aan de gestelde eisen voldoen. Wel zal de verantwoordelijkheid van het controllerbureau (ressortterend onder de hoogste leiding van de organisatie) door de lijnorganisatie dienen te worden gegarandeerd: met name de hiërarchische aansturing van de controllers (zoals in de business units) wijzigt en voor het onvermijdelijke probleem van 'twee bazen' dienen spelregels te worden geformuleerd. De voordelen van het model zijn, mits inderdaad tot goede spelregels voor de aansturing kan worden gekomen, echter evident. De controllercapaciteit wordt beter en meer gericht ingezet; de controller komt dicht bij de processen en met name ketens van processen worden beter als geheel beheerst; projecten kunnen beter worden bemand; de juiste kwaliteit wordt benut voor de gegeven problematiek; mogelijkheden van kennisuitwisseling en -beheer zijn groter; collegiale toetsing krijgt een betere inbedding; opleidingsbehoeften kunnen beter op elkaar worden afgestemd; praktijkontwikkeling kan meer gepland worden uitgevoerd, et cetera.

In dit artikel is, ten slotte, niet een uniform model voor het controllerbureau geschetst: afhankelijk van het geheel van de controllingobjecten zal het controllerbureau meer of minder een organisatorische eenheid zijn: vele varianten zijn hierin mogelijk. Leidend

is vooral het principe van inzet in de cyclus van activiteiten in de tijd, daarbij gekoppeld aan de veel capaciteit vragende activiteiten in de cyclus van planning en control. ■

## Literatuur

- Bossert, J., (1993), *De Organisatie van Besturingsprocessen: een exploratief onderzoek naar de vormgeving van besturingsprocessen*, Vrije Universiteit Amsterdam.
- Helden, G.J. van, (1997), Management-accountinggoeroes over de toekomst van de controller, in: *Tijdschrift Financieel Management*, vol. 2, pp. 81-87.
- Lewy, C.P., (1994), *Management Control Regained*, Kluwer Bedrijfswetenschappen, Deventer, pp. 52-55.
- Matějkja, M. en A. de Waegenare, (2000), Centralization of the Controlling Department: effects on Management Accounting Change, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, november, pp. 55-61.
- Mostert, G.J. en A.J. Plasmeijer, (1994), Inhoud en organisatie van de controllerfunctie, in: *Handboek Management Accounting*, A1200, mei, pp. 1-30.
- Simons, R., (1999), *Performance measurement & control systems for implementing strategy – Text & Cases*, Prentice Hall, pp. 205-317.
- Stacey, Ralph D., (1992), *Managing the Unknowable, Strategic Boundaries between order and chaos in organizations*, Jossey Bass Publishers, pp. 201-203.
- Starreveld, R.W., O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, (2002), *Bestuurlijke Informatieverzorging. Deel I Algemene Grondslagen*, vol. XXI, Stenfert Kroese, Groningen.
- Statements on Management Accounting, (1997), Statement number 5E, march 31, *Management of Accounting Activities: Redesign the Finance Function*, The Society of Management Accountants of Canada/Institute of Management Accountants, pp. 1-57.
- Willson, J.D., J.M. Roehl-Anderson en S.M. Bragg, (1998), *Controllershship: The Work of the Managerial Accountant*, Wiley.

## Noten

1 We can define controllership as the coordinating function in a business, working in a detached and unbiased way, and charged with the responsibility of planning for profits and providing suitable profit control machinery.

It is the investigative, analytical, suggestive and advising function, studying the business at all points all the time and formulating what the proposed practice should be with reference to sales and production control as well as financial control, which, when accepted or modified by the executive management, becomes the approved practice for use by the performing or 'line' function (C.E. Knoeppel, Chicago Conference Controllers Institute 1935).

2 Het concept van think, build, operate, en own is midden jaren negentig van de vorige eeuw vooral gehanteerd in de consultancypraktijk van Ernst & Young. Het concept vertolkt de brug tussen management, controllers en consultants. Bij 'Think' gaat het vooral om het kunnen ontwikkelen en concreet maken van concepten, die gerelateerd zijn aan de elementen van de besturing en beheersing van organisaties. 'Build' betreft het inrichten van de organisatie: de variëteit van methoden en technieken, als transfer pricing, planning & control, balanced scorecards, activity based costing, interne berichtgeving, administratieve organisatie, interne controle en audits. 'Operate' gaat over het kunnen implementeren van de ontwikkelde concepten en het instrumentarium: kan het werken? De essentie van 'Own' is of het management de implementatie ter hand neemt: het management is uiteindelijk eindverantwoordelijk voor Think, Build, Operate, maar vooral ook Own.