

# Ontwikkelingen in controlling en controllership: noties vanuit de opleidingspraktijk

Jan Bots

**SAMENVATTING** In dit artikel wordt gereflecteerd op een aantal punten uit de eerdere artikelen in dit themanummer over 'ontwikkelingen in controlling en controllership'. Daarnaast wordt geput uit de resultaten van een korte, op de opleiding terugblikkende enquête die door 215 Nyenrode EMFC-alumni is ingevuld. Ten slotte wordt ingegaan op punten die in twee of meer van de drie artikelen worden genoemd: de persoon van de controller, de complexiteit en onzekerheid waarmee de controller te maken heeft en het tegenwicht en de rechte rug van de controller. De enquête onder alumni ondersteunt de claim dat de EMFC-opleiding relevant is voor hen. Dat inspireert om de opleidingen verder te verbeteren.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Dit artikel leidt tot een aantal beschouwingen over en suggesties aan controllers, de VRC als beroepsvereniging en de EMFC-opleidingen.

## 1 Achtergrond

Gevraagd om vanuit de rol van opleidingsdirecteur van de Nyenrode EMFC-opleiding te reageren op de drie artikelen over ontwikkelingen in controlling en controllership. Waar gaan de drie artikelen over? (1) De consequenties voor de postinitiële controllersopleidingen van huidige thema's en ontwikkelingen. (2) Controllership in de publieke sector. (3) De business partner rol van de controller.

Mijn reactie is gestoeld op twee elementen. Ten eerste op mijn visie en ervaring als programmadirecteur van de Nyenrode Executive Master of Finance and Control (EMFC)-opleiding. Ten tweede op gegevens van alumni: om mijn reactie te voeden heb ik een korte vragenlijst uitgezet onder de alumni van de Nyenrode EMFC-opleiding. Hier bespreek ik enkele resultaten van dit onderzoek. Er wordt gewerkt aan een rapport hierover.

In dit artikel licht ik eerst kort de opzet van het onderzoek onder de alumni toe. Vervolgens loop ik achter-

eenvolgens de drie artikelen langs. Qua beoogde omvang van het artikel is het niet mogelijk om op alle onderdelen van de artikelen in te gaan. In de laatste paragraaf bespreek ik enkele punten waar ik gemeenschappelijkheid zie in de drie artikelen.

## 2 Onderzoek onder alumni

De vragenlijst was gericht op de betekenis van de vakken van de EMFC-opleiding en van de diverse vormingsaspecten voor het huidige werk van de alumni. Hij omvatte twee hoofdvragen. Ten eerste de vraag in welke mate elk van de vakken van de opleiding van belang is voor het huidige werk. Daarbij zijn de negen vakken en onderwerpen gehanteerd zoals die zijn beschreven in het VRC visitatiestatuuut uit 2010 (VRC, 2010). Ten tweede de vraag wat het belang is voor het huidige werk van elk van de vijf soorten van vorming (Bik, 2013): vakinhoudelijke, wetenschappelijke, persoonlijke, maatschappelijke en professionele vorming. Naast deze hoofdvragen is de respondenten informatie gevraagd met betrekking tot een aantal aspecten zoals leeftijd, startjaar van de opleiding, branche, omvang organisatie, geslacht en functie-aanduiding.

Via de mail is de 495 alumni waar een mailadres van beschikbaar was, in de periode 17 december 2013 – 12 januari 2014 gevraagd de vragenlijst elektronisch (via survey monkey) in te vullen. Niet al deze afgestudeerden konden daadwerkelijk worden bereikt: sommige mailadressen bleken niet meer te kloppen, van andere personen kwam er een automatische reply dat de desbetreffende persoon de gehele periode of een deel van deze periode afwezig was. Uiteindelijk heeft dit geleid tot 215 bruikbare, ingevulde vragenlijsten, een respons van 43%. Van de respondenten is zowel de gemiddelde als de mediaan leeftijd 40 jaar. Men is gemiddeld gestart in 2005, de mediaan in 2006. De gemiddelde alumnus was bij de start 31 jaar. De verhouding man-vrouw is scheef: 186-29 (86,5%-13,5%). Wat betreft bedrijfsomvang: 21% werkt in een organisatie met 100-

500 medewerkers, 24% in een organisatie met 1.000-10.000 medewerkers en 30% in een organisatie met meer dan 10.000 medewerkers. 214 respondenten hebben de vraag over de branche ingevuld, zie tabel 1.

**Tabel 1 respondenten naar branche**

| Branche                                                                     | Percentage | Aantal |
|-----------------------------------------------------------------------------|------------|--------|
| Industrie                                                                   | 24%        | 51     |
| Financiële dienstverlening (bank, verzekering, intermediair)                | 23%        | 49     |
| Dienstverlening (adviesdienst, automatisering, bemiddeling, media, telecom) | 16%        | 34     |
| Handel, transport, distributie, opslag                                      | 15%        | 32     |
| (semi)publieke sector                                                       | 9%         | 19     |
| Zelfstandige / zzp'er                                                       | 7%         | 16     |
| Consultant / interimmer met dienstverband                                   | 6%         | 13     |
| Totaal                                                                      | 100%       | 214    |

Het belang van de vakken van de opleiding voor het huidige werk wordt groot gevonden. De vier hoofdvakken (hier afgekort geduid als: Management Accounting, Financial Accounting, Bestuurlijke Informatieverzorging, Finance & Treasury) en de vijf ondersteunende vakken/onderwerpen (Strategie, Ondernemingsrecht, Belastingrecht, Risk Management & compliance, en Ethiek & gedragscode) scoren gemiddeld 5,15 op een schaal die loopt van 1 tot 7. Het laagst scorende vak (Ondernemingsrecht) scoort met 4,18 nog duidelijk boven het neutrale midden van de schaal. Management Accounting scoort met 6,05 het hoogst. Ook de vormingsaspecten (academische, persoonlijke, maatschappelijke, professionele en vakinhoudelijke vorming) worden belangrijk gevonden. Het belang van deze aspecten voor het huidige werk van de alumni is gemiddeld 5,58 op eenzelfde 7-puntsschaal. De score loopt uiteen van 5,13 (academische vorming) tot 5,99 (persoonlijke vorming). Gemiddeld scoort de vorming hoger dan de vakken (5,58 versus 5,15). Bij de vakken liggen de uitersten verder uit elkaar.

### 3 Consequenties voor de EMFC-opleidingen van huidige thema's en ontwikkelingen.

Van der Meer-Kooistra (2014) schrijft vanuit haar ervaringen als voorzitter van de visitatiecommissie EMFC-opleidingen. Deze opleidingen zijn als cluster gevisiteerd. Dat blijkt een toekomstgericht model te zijn. Op 3 december 2013 is de wet versterking kwaliteitswaarborgen hoger onderwijs in de Eerste Kamer aangenomen. En vlak voor Kerst heeft de directeur hoger onderwijs en studiefinanciering van het ministerie van OC&W een brief (OCW, 2013) gericht aan alle instellingen voor hoger onderwijs over de inwerkingstelling

van deze wet. Uit deze brief blijkt dat clustergewijs visiteren de norm wordt bij visitaties, iets wat de EMFC-opleidingen al doen. Een belangrijke reden daarvoor is dat oordelen van dezelfde opleidingen betrouwbaarder en beter vergelijkbaar worden voor studenten en werkgevers (OCW, 2013).

Van der Meer-Kooistra belicht zes thema's in haar artikel. Op drie daarvan wil ik reageren: de wetenschappelijke inbedding, uniformiteit en diversiteit en duurzaamheid. Daarnaast sta ik stil bij de scriptie en bij persoonlijke ontwikkeling van de studenten.

#### Wetenschappelijke inbedding van de beroepsopleiding

Deeltijdstudenten studeren in het algemeen niet om de wetenschap verder te brengen. Zij beogen geen loopbaan als wetenschapper, enkele uitzonderingen daargelaten. De wetenschappelijke vorming is het minst belangrijk van de vijf bevraagde vormingsaspecten voor het huidige werk van de controllers. Deze score ligt met 5,13 (zie vorige paragraaf) ruim boven de neutrale stand. Op grond van contacten met (kandidaat-)studenten is mijn beeld dat zij de wetenschap zeker als bron zien om de praktijk verder te helpen. Ik ervaar niet dat kandidaatstudenten afhaken als ze horen dat de EMFC-opleiding erop is gericht om de praktijk te bezien vanuit de theorie. Er kan natuurlijk sprake zijn van zelfselectie van kandidaten (zij die de beschreven rol van de wetenschap niet waarderen komen niet), maar dat is niet mijn indruk. Ik denk dat de alumni de wetenschappelijke inbedding als belangrijk zien voor hun opleiding en als minder belangrijk voor hun beroepsuitoefening na afloop van de opleiding.

Opmerkelijk is dat het Nederlandse opleidingsmodel sterk afwijkt van het Angelsaksische model: in Nederland zijn de postinitiële beroepsopleidingen universitair: de universiteiten zijn leidend, niet de beroepsverenigingen. Dit geldt zowel voor controlling als voor accountancy en andere, verwante opleidingen. Controlling onderscheidt zich verder nog van accountancy en andere opleidingen door de volwaardige universitaire mastergraad die aan de afgestudeerden wordt verleend. Zoals Van der Meer-Kooistra ook aangeeft: het zou van belang zijn om dit nationaal en internationaal (nog) beter te communiceren.

Bij universiteiten zijn de EMFC-opleidingen dikwijls ondergebracht in een aparte entiteit bij de faculteit samen met andere privaat-gefinancierde, veelal beroepsgerichte, niet-NVAO-erkende opleidingen. Daarmee worden de private geldstromen gescheiden van de publieke. Mogelijk nadeel van deze constructie is dat deze er gemakkelijk toe leidt dat de governance-elementen als Opleidingscommissies, Examencommissies en scientific council (onder invloed van wetgeving en visitatie

wordt deze governance almaar belangrijker) minder aandacht krijgt omdat deze voor veel van de opleidingen van de aparte entiteit niet geldt omdat ze niet NVAO-geaccrediteerd zijn. Een soortgelijke redenering zou ook kunnen gelden voor de wetenschappelijke inbedding. Zouden de governance en de wetenschappelijke inbedding er niet bij zijn gebaat als de EMFC-opleidingen ondergebracht zouden worden in de faculteit zelf bij andere NVAO-erkende opleidingen? Dan wordt de opleiding ook ‘vanzelf’ meegenomen in het geheel van Opleidingscommissies, Examencommissies, scientific council en wetenschappelijke inbedding van de faculteit en hoeft er niet voor de EMFC-opleiding apart daarin te worden voorzien.

### Uniformiteit en diversiteit

Dit punt raakt aan een spanningsveld in de gesprekken tussen de opleidingen onderling en de VRC. Mij lijkt als uitgangspunt te moeten gelden: uniform waar nodig en divers waar mogelijk. Dat roept de vraag op: waar ligt de noodzaak tot uniformiteit en waar de wens tot diversiteit? De uniformiteit wordt gedreven door het belang dat de opleidingen met elkaar en met de VRC gemeenschappelijk hebben: eenzelfde titel, herkenbaar profiel en toegang tot het RC-register. De opleidingen en de VRC hebben een symbiotische relatie. De VRC is afhankelijk van de opleidingen in die zin dat de VRC wenst dat de opleidingsinstituten een opleiding verzorgen die ook voldoet aan de wensen van de VRC en dat de opleidingsinstituten de mogelijkheid tot de RC-kwalificatie voor de studenten als even belangrijk positioneren als die van de EMFC-titel. Dit opdat de afgestudeerden zich inschrijven bij de VRC en zich niet beperken tot de EMFC-titel die naderhand geen kosten meer met zich meebrengt en waar geen verdere verplichtingen (bijvoorbeeld die van permanente educatie) aan vast zitten. De opleidingen zijn op hun beurt afhankelijk van de VRC in die zin dat zij wensen dat de VRC de RC-kwalificatie als krachtig beeldmerk positioneert opdat veel personen die kwalificatie willen behalen.

Diversiteit komt voort uit het streven naar vernieuwing en naar de wens om in te spelen op de markt. Vernieuwing ontstaat veel gemakkelijker vanuit een individuele opleiding dan vanuit het collectief. Een collectief werkt vertragend. Daarnaast willen opleidingen zich op de markt van elkaar onderscheiden in accenten en extra's in de opleiding (bijvoorbeeld vernieuwing) en in de wijze van aanbieden. Het is dodelijk voor de opleidingen als zij zich zouden begeven in een 'race to the bottom'.

### De scriptie

Van der Meer-Kooistra geeft aan dat de afstudeeropdracht bij de visitatie in 2011 een zwaarte had van tussen de 6,5 en 17 EC. In juli 2012, na afronding van de

visitatie, heeft de NVAO voor alle postinitiële master opleidingen eisen geformuleerd ten aanzien van hun scripties: 'De opleiding kent een eindopdracht of thesis in het vakgebied, die ook vanuit wetenschappelijk perspectief een substantiële oefening is en kan worden gezien als een afsluitende proeve van bekwaamheid. Dit blijkt onder meer uit een studielast van minimaal 15 EC (420 uur, JB) voor de eindopdracht en een adequate toepassing van wetenschappelijke onderzoeksvaardigheden in de relevante discipline' (NVAO, 2012). De uniformiteit van de opleidingen zal op dit punt flink moeten toenemen. Mede onder invloed van bovenstaande is het belang van de scriptie afgelopen jaren flink toegenomen. Ik denk dat deze verzwaring waarde toevoegt aan de studenten en daarmee aan de opleiding.

Bij de scripties zie ik nogal wat verschillen in vaardigheid tussen studenten om een onderzoeksvoorstel te maken. Ik heb de indruk dat afgestudeerden die kort geleden zijn afgestudeerd het dikwijls beter in de vingers hebben dan zij die langer geleden zijn afgestudeerd. Ik schrijf dit voor een groot deel toe aan de verhoging van het kwaliteitspeil van de scripties van de initiële masteropleidingen.

Het is een uitdaging om goed praktijkgericht, veelal case-georiënteerd, afstudeeronderzoek op te zetten. Er kan dan worden gedacht aan een aanpak conform de regulatieve cyclus (VRC, 2010), een aanpak die goed past bij deze opleiding. Afstudeeronderzoek wordt overigens ook vaak conform de empirische cyclus opgezet. Aspecten die studenten moeilijk vallen, zijn: (1) het plaatsen van de vraagstelling in een bredere context: het vraagstuk van het individuele bedrijf zien als voorbeeld van een bepaald type vraagstuk; (2) het bedenken en onderbouwen van een onderzoeksstrategie waarbij diverse alternatieve strategieën worden afgewogen; (3) het zodanig verzamelen van data dat aan het criterium van 'naspeurbaarheid' wordt voldaan; (4) het bepalen van oplossingsrichtingen (scenario's) in plaats van één enkele oplossing, waarbij het een uitdaging moet zijn om te bedenken door welke dimensies de verschillende scenario's worden bepaald; vervolgens kan hiermee worden onderbouwd dat de scenario's de gehele 'oplossingsruimte' dekken; (5) het uitvoeren van een eerste toets van een ontwikkelde oplossingsrichting; dit is juist bij een praktijk-georiënteerd onderzoek belangrijk; (6) het schrijven van een beknopte scriptie.

### Persoonlijke ontwikkeling

Uit de vergelijking van de diverse EMFC-opleidingen door de VRC (2013) blijkt dat elke opleiding aandacht besteedt aan persoonlijke vaardigheden van de studenten waarbij gesproken wordt over zaken als onderhandelen, omgaan met weerstand, presenteren en discussiëren. Wat mij treft is dat 'persoonlijke vaardigheden'

in bijna alle opleidingen als min of meer apart onderdeel van het programma en niet als geïntegreerd onderdeel zijn opgenomen. Dat laatste is lastig maar wel veel mooier. Toegepast op de gedragscode leidt dat er bijvoorbeeld toe dat maar beperkt aandacht wordt gegeven aan de gedragscode als zodanig maar dat wel in elk vak dilemma's voor de controller in dat vakgebied worden behandeld. Ik denk dat daarmee de kennis van de regeltjes van de gedragscode maar beperkt toeneemt, maar dat het vermogen tot herkennen van en leren omgaan met dilemma's enorm toeneemt. Het zou mooi zijn om voor de persoonlijke vaardigheden een dergelijke benadering te volgen.

### Duurzaamheid

Wat is duurzaam en waar staat duurzaamheid voor? Het creëren van een duurzaam, verantwoord business model vind ik dikwijls belangrijker dan een 'groen' business model. Zoals een collega aangaf: is het tijdig stoppen met de verkoop van geavanceerde financiële producten door een bank aan Vestia niet een mooier voorbeeld van duurzaamheid dan het halveren van het aantal plastic koffiebekertjes van diezelfde bank? Dat duurzaamheid aandacht behoeft in de opleiding is duidelijk.

## 4 Controllershship in de publieke sector

Bossert en Vosselman (2014) beschrijven de ontwikkeling van controllership in de publieke sector. De vraag die mij bekruipt is hoever de publieke sector zich uitstrekt. Ik zie een glijdende schaal die gaat van de 'meest publieke kant' van de publieke sector naar private ondernemingen. Voor controllers uit welke organisaties is 'het publieke' zo kenmerkend dat dat een aparte groep vergt? Bij voorlichtingsbijeenkomsten spreek ik zowel controllers uit de (semi-)publieke sector die juist graag het universele van controlling zien en die daarom graag een algemene opleiding volgen als controllers die het specifieke van de publieke sector benadrukken en die liever een specifiek daarop gerichte opleiding volgen. Ik zie bij Nyenrode controllers van ministeries, provincies, gemeenten, Zelfstandige Bestuursorganen (ZBO's), onderwijsinstellingen, ziekenhuizen, woningcorporaties. Bij elkaar vormen zij 10% van de populatie.

Als ik de antwoorden op de vragen van de vragenlijst van de hand van alumni uit de publieke sector (19 stuks, 9%) afzet tegen die van de overige alumni (196 stuks), dan blijkt dat wat betreft de vakken/onderwerpen alleen 'Risk Management & Compliance' en 'Ethiek & Gedragscode' voor deze groep alumni significant belangrijker zijn voor hun huidige werk dan dat deze zijn voor de overige alumni. Voor de andere zeven vakken/onderwerpen gelden – bij deze aantallen – geen significante verschillen. Ook is er geen significant verschil tussen beide groepen in belang van de vormingsaspecten voor het huidige werk. Let wel, de responden-

ten van dit onderzoek, ook die uit de (semi-)publieke sector, hebben allemaal indertijd gekozen voor een algemene opleiding.

Gegeven bovenstaande zou de keuze voor een postinitiële controllersopleiding, een specifieke of een algemene, vooral moeten worden bepaald door de voorkeur van de kandidaat.

## 5 De controller als business partner

Van de Ven (2014) schrijft over de business partnerrol van de controller. Zijn bijdrage leidt tot het belichten van twee thema's: de business partnerrol en verschillen tussen CFO en controller.

### Business partner

Van de Ven (2014) stelt dat diverse factoren mogelijk erbij bepalen of een controller uitgroeit tot business partner, zoals de ruimte die de controller krijgt, omgevingsfactoren (wet- en regelgeving, ICT-ontwikkelingen), organisatiespecifieke omstandigheden (omvang, financiële situatie) en aan de persoon gekoppelde factoren (ervaring, extravertie en doener zijn in plaats van denker, en de persoonlijkheid van de controller). Maar, moeten we het willen, controllers als business partner? Het loont, aldus Zoni & Merchant (2007) op basis van een onderzoek op corporate niveau. Bij een branche-studie vinden Ten Rouwelaar en Schaepkens (2010) dat ook op Business Unit-niveau voor Business Unit-controllers geldt dat business partnering (Controller Influence on Management) bijdraagt aan de effectiviteit van controllers en de organisatie. De vraag is dan vervolgens: loont het altijd of loont het omdat het past bij de organisatie, bij de leidinggevende, de controller zelf, de werkwijze en structuur van de organisatie en de bedrijfsomstandigheden. Ook Van de Ven vraagt zich dat af. Hier is nog geen eenduidig antwoord op.

Ik zie overigens verschillende grote organisaties waar het lijnmanagement uitdraagt dat er behoefte is aan 'een aantal' business-oriented controllers. Men geeft daarbij aan dat niet alle controllers daarvoor geschikt zijn en dat ook niet alle controllers business-oriented hoeven te zijn. In de genoemde gevallen gaat het initiatief daartoe uit van het lijnmanagement en niet van de controllers.

### Verskil CFO – controller

Intrigerend is de vraag hoe ver de invloed van de opleiding reikt. Dan kan worden gedacht aan reikwijdte in tijd (hoe lang gaan de opgedane kennis en inzichten mee?) en aan reikwijdte in functie (draagt de opleiding ook bij aan een volgende stap in de loopbaan van de afgestudeerde?). De antwoorden op de enquête zijn geanalyseerd om te zien of hierover iets kon worden gezegd.

De alumni is gevraagd om een aanduiding van hun functie te geven. Die (open) vraag is door 93 personen beantwoord. Een mogelijke reden om deze vraag niet in te vullen is dat deze vraag al gauw specifiek wordt ingevuld waarmee de anonimiteit wordt opgeheven. Van de ontvangen antwoorden liggen er 76 (82 %) onmiskenbaar in het verlengde van de opleiding: 24 respondenten zijn te kenschetsen als 'CFO' (CFO, financieel directeur) en 52 hebben het woord 'controller' (en een enkeling 'business analist') in hun functieaanduiding staan. De 17 respondenten die zichzelf aanduiden als bijvoorbeeld 'manager', 'directeur', 'zzp'er' en 'directeur-eigenaar' zijn buiten beschouwing gebleven.

Als eerste zijn de antwoorden aangaande vakken/onderwerpen van beide groepen met elkaar vergeleken. Het blijkt dat CFO's 7 van de 9 vakken/onderwerpen belangrijker voor hun huidige werk vinden dan dat de controllers dat vinden. Alleen 'Risk Management & Compliance' en 'Ethiek & Gedragscode' vinden de controllers belangrijker. Let wel, de verschillen zijn alleen significant voor 'Finance & Treasury' (belangrijker voor CFO's) en voor 'Ethiek en Gedragscode' (belangrijker voor controllers). Verschillende betekenissen kunnen hieraan worden toegekend. (1) Omdat CFO's een bredere functie hebben, vinden zij meer vakken/onderwerpen belangrijk: een controller scoort hoog op enkele specifieke punten, een CFO scoort op alle punten tamelijk hoog. (2) Uit het feit dat het belang van de vakken/onderwerpen voor CFO's (een positie die men meestal pas na een aantal jaar bereikt) groter is dan voor controllers kan worden afgeleid dat het belang van de opleiding zowel qua tijd als qua functie vereist. (3) Meer specifiek vakgericht blijkt dat het belang van Finance & Treasury gemiddeld genomen significant groter is voor een CFO dan voor een controller. Naar mijn oordeel is het waarschijnlijk dat dit vak voor elke CFO belangrijk is en maar voor een deel van de controllers. (4) Het belang van Ethiek & Gedragscode is significant groter voor een controller dan voor een CFO. Wat betekent dit? Speelt dit meer bij lagere (en daarmee jongere?) functionarissen? Hebben de CFO's een weg gevonden om om te gaan met ethische dilemma's? Onderkennen de CFO's de dilemma's minder of ervaren ze minder druk ervan?

Als we de antwoorden aangaande de vormingsaspecten van de CFO's en controllers met elkaar vergelijken, dan zien we dat van de vijf vormingsaspecten er vier door de CFO's belangrijker worden gevonden voor hun huidige werk dan dat de controllers dat vinden. Daarbij is alleen het verschil in maatschappelijke vorming significant. Het lijkt erop dat de CFO's het belang van vorming en dan zeker maatschappelijke vorming, meer zien in hun huidige werk dan de controllers.

## 6 Tot slot

In deze paragraaf wordt op punten ingegaan waar twee of drie van de artikelen de aandacht op vestigen: de persoon van de controller, complexiteit en onzekerheid, en kritisch tegenwicht en rechte rug.

### Persoon van de controller

Alle drie de artikelen schrijven in hun samenvatting of afsluiting over het belang van de persoon of van de rol van de controller. Waar visitaties en onderzoek gaan over aspecten als kwaliteit, inbedding en systemen is het de persoon die het in het individuele geval moet doen. Hangt het hiermee samen dat de individuele alumnus, blijkens de enquête, de vormingsaspecten gemiddeld genomen als belangrijker ziet voor zijn/haar huidige werk dan de vakken/onderwerpen van de opleiding? Tegelijk geldt de vraag: wat vermag de persoonlijke ontwikkeling in een opleiding nu precies? Dit roept vragen op naar de invloed van vakken in een opleiding, naar de betekenis van persoonlijke ontwikkeling en vorming in een opleiding en naar de beïnvloedbaarheid van 'de persoon'. Vragen waarover we nog niet zijn uitgesproken.

### Complexiteit en onzekerheid

Twee artikelen spreken over complexiteit en onzekerheid die het functioneren van de controller bepalen. Ik heb daar twee punten van herkenning bij. Ten eerste zie ik het aantal actoren toenemen waarmee bij control rekening moet worden gehouden, bijvoorbeeld bij het steeds vaker in scripties naar voren komende vraagstuk van control bij inter-organisatie-samenwerkingen (joint-ventures, ketens, netwerken). Ten tweede dienen controllers, denk ik, vaker en geavanceerder risico-inschattingen te maken met betrekking tot hun eigen werk. Ik noem dat wel 'meta-control' of 'control van de control'. Zoals het in een interview met Willem Eelman, Chief Information Officer van Unilever, is opgetekend (Bots, 2011): 'liever op een ... ontwikkeling met een besluit van 80% kwaliteit onmiddellijk inspelen dan met een 100% besluit enige maanden later. Dat betekent voor business control: ... kunnen omgaan met risico's: deze inschatten, wegen en bewust accepteren; risk appetite is dan ook belangrijk.' Hiermee hangen meta-control vragen samen als: wanneer moet je het met minder zekerheid doen? En: welke mate van zekerheid is dan gewenst?

### Kritisch tegenwicht en rechte rug

EMFC-studenten ervaren dilemma's, zo heb ik al eerder en in de afgelopen tijd opnieuw twee maal ervaren. Ten eerste, ter voorbereiding van de cursus gedragscode, kort voor het afstuderen, werd de studenten gevraagd een ethisch dilemma op te schrijven en, zo men wilde anoniem, in te sturen. Ongeveer de helft van de studenten stuurde een dilemma in en daar waren seri-

euze dilemma's bij. Ten tweede, twee EMFC-studenten hebben de laatste 2,5 jaar met mij gedeeld dat zij hun baan hebben opgezegd vanwege een ervaren ethisch dilemma in het werk. Zie ook de blog 'een controller met ballen' (Bots, 2014). In beide gevallen was er een reden om dat met mij te delen. Er zullen vast ook EMFC-studenten zijn geweest die een soortgelijke ervaring niet hebben gedeeld. Een rechte rug is belangrijk. En het voorbereiden van controllers op dilemma's en op het feit dat ze dilemma's gaan tegenkomen eveneens.

### Afrondend

De enquête onder alumni ondersteunt de claim dat de EMFC-opleiding relevant is voor hen. Het is daarmee

de moeite waard om de opleidingen verder te verbeteren. Daartoe is in dit artikel een aantal gedachten gegeven en zijn ook enkele suggesties gedaan. ■

Prof. dr. ir. J. Bots is hoogleraar Controlling en directeur van de Controllersopleidingen aan Nyenrode Business Universiteit. Ik bedank drs. J. ten Rouwelaar voor de statistische analyses.

### Literatuur

- Bik, O.P.G. (2013). Van Atlantis naar El Dorado: de accountant gevormd voor een onbekende toekomst. *Spotlight, Jubileumuitgave, 20(2)*. PwC.
- Bossert, J., & Vosselman, E. (2014). Control-ship in de publieke sector: naar sturen op waarden of 'hoe sterk is de eenzame controller?'. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 88(3)*, dit themanummer.
- Bots, J.M. (2011). Unilever: where control meets change; interview met ir. Willem Eelman RC, Chief Information Officer van Unilever. *Management Control & Accounting, 15(1)*, 10-12.
- Bots, J.M. (2014). Een controller met ballen. Blog. Zie [www.deeltijdcontrolling.com](http://www.deeltijdcontrolling.com). Geraadpleegd op 25 januari 2014.
- Meer-Kooistra, J. van der (2014). Relevante thema's en ontwikkelingen: consequente voor de inrichting en aansturing van de postinitiële Controllersopleidingen / Executive Masters of Finance and Control. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 88(3)*, dit themanummer.
- NVAO (2012). Toelichting op beoordelingskader bij beoordeling van postinitiële wo-master opleidingen in NL. 10 juli. [www.nvao.nl](http://www.nvao.nl). Geraadpleegd op 8 januari 2014.
- OCW (2013). Inwerkingtreding Wet versterking kwaliteitsborging hoger onderwijs. Brief van Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap aan alle instellingen voor hoger onderwijs. Den Haag, 23 december.
- Rouwelaar, J.A. ten, & Schaepkens, F.F.J.M. (2010). More effective by involvement in management: an empirical study about Dutch Financial Controllers in the Netherlands. *working paper*, Breukelen, Nyenrode Business Universiteit.
- Ven, A.C.M. van de (2014). Controller en business partner. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 88(3)*, dit themanummer.
- VRC (2010). Accreditatiestatuuat 2012: Visi-atie postinitiële controllersopleidingen 2010. Vereniging van Registercontrollers, Quality Assurance Committee, april.
- VRC (2013). Een vergelijkend warenonderzoek inzake de EMFC-opleidingen. Vereniging van Registercontrollers, Amsterdam, 16 oktober 2013.
- Zoni, L., & Merchant K.A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change, 3(1)*, 29-43.