

# De ontwikkeling van de rol van de controller

## De invloed van corporate governance

Anouk de Bont

**SAMENVATTING** De rol van de controller heeft zich ontwikkeld van traditionele controller naar businesspartner. In de literatuur worden er in hoofdlijnen twee verantwoordelijkheden van de controller onderscheiden: de betrokken rol en de onafhankelijke rol. Deze twee rollen kunnen in wisselende verhouding door dezelfde persoon worden uitgevoerd, maar kunnen ook aan verschillende personen worden toebedeeld. Factoren uit de omgeving van controllers kunnen de verhouding tussen deze twee contrasterende rollen beïnvloeden. Dit artikel gaat in op de invloed van corporate governance op de twee rollen van de controller. Het artikel baseert zich naast een literatuurstudie op een case studie en een experiment. De resultaten tonen aan dat er een effect zichtbaar is van de ontwikkeling van corporate governance op de controllerfunctie.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Het artikel probeert variaties in de onafhankelijkheid en betrokkenheid van de controller bij het management te verklaren door te kijken naar de invloed van het regime van governance en interne beheersing van organisaties. Dit kan aanknopingspunten bieden om te bepalen welke rol van de controller het meest gewenst is in een bepaald type organisatie.

### 1. Inleiding

Er is een brede reeks taken verbonden aan de functie van de controller (Maas, 2006). Over het algemeen houden controllers zich bezig met de financiële verslaglegging, rapportages en interne beheersing (Anthony en Govindarajan, 2001). Door de jaren heen hebben verscheidene auteurs geprobeerd deze taken te groeperen in twee of meerdere rollen (Maas, 2006). De ontwikkeling en verdeling van aandacht tussen deze rollen heeft zich de afgelopen decennia sterk ontwikkeld.

Traditioneel werd de controller gezien als de verantwoordelijke voor de accuraatheid en betrouwbaarheid van de

financiële verslaglegging en rapportage (Maas, 2005), terwijl de controller tegenwoordig ook een adviserende rol naar het management toe heeft (Sathe, 1982). In de jaren negentig onderschrijven talrijke auteurs deze verbreding van de rol van de controller (o.a. Baken, 2006; Bots, 2006; Burns, Scapens en Turley, 1996; Colton, 2001; Granlund en Lukka, 1998; IFAC, 2002; Van der Meer-Kooistra, 1999; Riedijk, Tillema en Moen, 2002; Roozen en Steens, 2006; Ten Rouwelaar, 2007; Sathe, 1982; De Waal, 2006).

Over het algemeen lijkt er overeenstemming te zijn over de nadruk van de rol van de controller, die verschoven is van *scorekeeper* naar *business partner*. Er zijn echter ook tegengestelde ontwikkelingen die consequenties hebben voor de rol van de controller (Roozen en Steens, 2006). De opkomst van corporate governance en de bijkomende hogere eisen op het gebied van transparantie en aansprakelijkheid kunnen het regime van governance en interne beheersing van organisaties strakker maken (Roozen en Steens, 2006). De voorschriften en procedures voor goede corporate governance hebben onder andere geleid tot een hogere mate van bureaucratie, formele vereisten en standaardisatie. Dit kan ertoe leiden dat de focus van de controllerfunctie in de meeste organisaties weer teruggaat naar de accuraatheid en betrouwbaarheid van de financiële verslaglegging en rapportage (Bots, 2006; Roozen en Steens, 2006).

In dit artikel wordt getracht een antwoord te geven op de volgende vraag: wat is de invloed van het regime van governance en interne beheersing van een organisatie op de rol van de controller? Allereerst gaat het artikel aan de hand van een korte literatuurstudie in op de ontwikkeling van de rol van de controller en vervolgens op de mogelijke invloed van corporate governance op die rol. Hierna worden de onderzoeksmethoden, een case studie onder twee multinationals en een experiment, en de bevindingen uiteengezet. Het artikel sluit af met enkele beperkingen en een conclusie.

## 2. Ontwikkelingen in de rol van de controller

De afgelopen decennia hebben er een aantal ontwikkelingen plaatsgevonden in de controllerfunctie. Traditioneel werd de controller gekarakteriseerd als *bookkeeper*, *scorekeeper*, *beancounter*, *corporate policeman*, *corporate cop* en *financial historian* (Colton, 2001; Merchant en Van der Stede, 2007; Russell, Siegel en Kulesza, 1999; Van der Meer-Kooistra, 1999). De controller was in de eerste plaats verantwoordelijk voor de accurate en betrouwbare van de financiële verslaglegging en rapportage. Hij waarborgde de veiligheid en geloofwaardigheid van het fundamentele financiële proces (Sathe, 1982). De controller werd dan ook vaak gezien als het financiële geweten van de organisatie (Maas, 2005). In deze traditionele rol ligt er een sterke nadruk op de onafhankelijkheid van de controller, aangezien dit de kans op manipulatie van de financiële verslagen en rapporten vermindert.

Zoals beschreven in de inleiding, is er in de jaren negentig veel gepubliceerd over de verbreding van de rol van de controller. Door de jaren heen zijn controllers steeds meer betrokken geraakt bij het ondersteunen van het management bij het maken van belangrijke beslissingen (Merchant en Van der Stede, 2007). De controller wordt door het management verwelkomd als *business partner* voor zijn scherpzinnigheid en strategische inzichten (Colton, 2001). Al met al kan er geconcludeerd worden dat de traditionele rol in de loop der jaren is aangevuld met een meer managementondersteunende rol, waarin de betrokkenheid van de controller bij het management van cruciaal belang is.

Wanneer er gekeken wordt naar de bovengeschetste ontwikkeling van de rol van de controller, kunnen er op hoofdlijnen twee rollen worden onderscheiden. Aan de ene kant wordt de controller geacht *onafhankelijk* te zijn in zijn verantwoordelijkheid voor de financiële verslaglegging en rapportage en de interne beheersing. Aan de andere kant wordt er van de controller ook een *betrokken* rol verwacht in zijn verantwoordelijkheid voor het geven van managementadvies op basis van de financiële verslaglegging en rapportage en de interne beheersing. Deze twee verantwoordelijkheden van de controller zijn al in 1982 uiteengezet door Sathe, een van de eerste onderzoekers naar de betrokkenheid van controllers bij het management. Over het algemeen hanteren de meeste onderzoekers deze twee rollen voor controllers, maar zij gebruiken vaak een andere benaming (Ten Rouwelaar, 2007). Zo onderzoekt Van Helden (1999) de *corporate policeman* en de *business advocate* en Ten Rouwelaar (2007) de *support role* en de *control role*. Merchant en Van der Stede (2007) onderscheiden naast de *service rol*, waar de controller wordt gezien als adviseur van het management, de *fiduciary role* en *oversight role* waarin de onafhankelijkheid van de controller centraal staat.

De laatste ontwikkeling in de rol van de controller hangt samen met de toenemende eisen op het gebied van corporate governance. Door de toegenomen aandacht voor transparantie en naleving van codes worden er hogere eisen gesteld aan de controllerfunctie (Feeney en Pierce, 2007). Het belang van accurate en betrouwbare financiële verslaglegging is daardoor toegenomen, waardoor de onafhankelijke rol van de controller weer belangrijker wordt (Roozen en Steens, 2006). Deze laatste ontwikkeling vormt de focus van dit artikel.

## 3. De invloed van corporate governance

### 3.1 Corporate governance

Volgens Sathe (1982) en Van der Meer-Kooistra (1999) kunnen, naast de motivatie en karakteristieken van de controller zelf, zowel organisatorische als omgevingsfactoren de rol van de controller beïnvloeden. Dit artikel richt zich op de invloed van de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance (een omgevingsfactor) en het regime van governance en interne beheersing van een organisatie (een organisatiefactor).

Een recente verandering in de omgeving van organisaties is de toenemende aandacht voor corporate governance. Door de grote corporate schandalen bij een aantal Europese en Amerikaanse bedrijven begin 2000 is de belangstelling voor corporate governance drastisch toegenomen (Cools, 2007). Over het algemeen hebben de verschillende corporate governance codes allemaal dezelfde motivatie voor het introduceren van de code: het vergroten van transparantie en betrouwbare in organisaties en het terugwinnen van het vertrouwen van investeerders (Mallin, 2007). De codes die centraal staan in dit artikel zijn de US Sarbanes-Oxley Act (SOx) en de Nederlandse Governance Code (Tabaksblat), vanwege de verschillen in flexibiliteit van het naleven van deze codes.

### 3.2 Het regime van governance en interne beheersing

Corporate governance codes kunnen een effect hebben op zowel het governance regime als het interne beheersingssysteem van een organisatie. Het interne beheersingssysteem is voornamelijk gericht op het perspectief van het management en geeft aan hoe zij het gedrag van hun werknemers kunnen sturen. Interne beheersing kan gedefinieerd worden als een proces, uitgevoerd door de raad van bestuur, het management en ander personeel, dat is ontworpen om de realisatie van de doelstellingen van de organisatie te waarborgen in de volgende categorieën:

- 1) doeltreffendheid en efficiëntie van het bedrijfsproces;
- 2) betrouwbare van de financiële rapportage;
- 3) naleving van de toepasselijke wet- en regelgeving (COSO, 1992).

Het governance regime is wat breder, doordat het zich meer richt op de beheersing van het gedrag van het management en, onder hun toezicht, het gedrag van alle andere werknemers (Merchant en Van der Stede, 2007). Het governance regime omvat:

- 1) de activiteiten van het management om de doelstellingen van de organisatie te realiseren op een transparante en correcte wijze (interne governance);
- 2) het toezicht op het management van de organisatie door de raad van commissarissen, maar ook door financiers en andere stakeholders (externe governance) (Spoor en Van Nieuw Amerongen, 2007).

Doordat interne beheersing zich bezighoudt met het behalen van doelstellingen, en governance met het behalen van doelstellingen op een transparante manier, staan beide begrippen tot elkaar in relatie. De regelgeving op het gebied van corporate governance heeft zowel invloed op de invulling van het governance regime van een organisatie als op het interne beheersingssysteem. Daarnaast kunnen beide begrippen invloed uitoefenen op de rol van de controller. In navolging op het onderzoek van Roozen en Steens (2006) is er in dit artikel gekozen voor een combinatie van beide begrippen in 'het regime van governance en interne beheersing' van een organisatie.

De wet- en regelgeving en richtlijnen met betrekking tot corporate governance hebben hogere eisen gesteld aan het regime van governance en interne beheersing van organisaties. Er is meer vraag naar transparantie, verantwoordingsplicht en goed bestuur, en er zijn hogere eisen met betrekking tot interne beheersing, financiële rapportages en de naleving van wet- en regelgeving. Als gevolg hiervan hebben organisaties te maken met een toename van bureaucratie en formele en legalistische benaderingen, waardoor hun regime van governance en interne beheersing strakker wordt. Door de naleving van de gevestigde structuren, regels en richtlijnen is er minder ruimte voor persoonlijke interpretaties. De mate waarin het regime van governance en interne beheersing strakker wordt is echter afhankelijk van de specifieke governance code.

### 3.3 Strak en flexibel regime

Het regime van governance en interne beheersing van organisaties wordt geacht strakker te zijn door de invloed van corporate governance. In dit artikel wordt er echter een onderscheid gemaakt tussen een strak regime en een flexibel regime, zodat de invloed hiervan op de rol van de controller kan worden gemeten in een experiment. Het is daarom van belang dat de twee soorten regimes extremen van elkaar zijn. Het flexibele regime kan gekarakteriseerd worden als een regime waar autonomie is geoorloofd en

waar ruimte is voor ondernemerschap en innovatie. Het strakke regime kan daarentegen gezien worden als een regime waarin formele procedures, standaarden en richtlijnen als coördinatiemechanismen worden gebruikt. Ook wordt er in dit regime veel waarde gehecht aan het naleven van de governance- en interne beheersingsprincipes.

De governance benadering (Angelsaksisch of Rijnlands) en de governance code (zoals SOx of Tabaksblat) zijn bepalend voor de flexibiliteit van het regime van governance en interne beheersing. Over het algemeen kan gesteld worden dat de Angelsaksische benadering strakker is dan de Rijnlandse benadering. De Angelsaksische benadering is namelijk gebaseerd op een *rules-based approach*, terwijl de Rijnlandse benadering een *principles-based approach* toepast. Zo kan SOx, waar naleving wettelijk verplicht is bij een beursnotering in de US, strakker worden beschouwd dan bijvoorbeeld de Nederlandse Governance Code waar het 'pas toe of leg uit'-principe (*comply or explain*) wordt gehanteerd.

## 4. Onderzoeksopzet

Door het toegenomen belang van corporate governance werden organisaties genoodzaakt met name hun regime van governance en interne beheersing aan te passen. Deze veranderingen in de omgeving van de controller hebben niet alleen een invloed op zijn taken, maar ook op de verdeling van zijn aandacht en tijd tussen de twee rollen (Ten Rouwelaar, 2006). Er wordt verwacht dat, door de toegenomen nadruk op interne beheersing en governance, de controller steeds meer aandacht moet besteden aan de accuraatheid en betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving en rapportage. Dit betekent dat de nadruk komt te liggen op de onafhankelijke rol van de controller, evenals bij de traditionele controller. Voor het verzamelen van kwalitatieve data over hoe senior controllers de ontwikkeling van de rol van de controller ervaren hebben is er gekozen voor een case studie. Door middel van interviews met senior controllers zijn gegevens verzameld over de rol van de controller en de invloed van corporate governance op deze rol. Daarnaast is er een experiment uitgevoerd om de invloed van corporate governance op de gewenste rol van de controller kwantitatief te toetsen aan de hand van hypotheses. De bevindingen van beide onderzoeksmethoden worden toegelicht in onderstaande paragrafen.

### 4.1 Case studie

#### 4.1.1 Opzet

Er zijn interviews gehouden met vier senior controllers van twee multinationals om de ontwikkeling van de rol van de controller in kaart te brengen. In de interviews stond de invloed van corporate governance op de werkzaamheden en rollen van de controllers centraal. Deze inzichten hebben het mogelijk gemaakt om de huidige rol

van de controller te vergelijken met zijn rol in het verleden. Daarnaast was deze informatie ook waardevol bij het opzetten van het experiment om de hypothesen daadwerkelijk te testen.

Voor de interviews zijn twee multinationals geselecteerd vanwege de verwachting dat hun regime van governance en interne beheersing uiterst zouden zijn op de schaal van flexibel tot strak. Bedrijf X voldeed aan de Nederlandse Governance Code (Tabaksblad) en bedrijf Y aan de Sarbanes-Oxley Act. Bij bedrijf X zijn een business group en een corporate controller geïnterviewd en bij bedrijf Y twee business group controllers.

#### 4.1.2 Bevindingen

Uit de interviews kwam inderdaad naar voren dat beide organisaties beïnvloed zijn door de introductie van corporate governance codes. Andere factoren, zoals de welbekende financiële schandalen en tekortkomingen in het eigen beheersingssysteem, speelden hierbij evenwel een belangrijke rol. Het regime van governance en interne beheersing is hierdoor in beide organisaties strakker geworden. Tot voor de invoering van de corporate governance codes ervoeren de controllers meer vrijheid dan daarna. Bij organisatie X kwam dit door de invoering van een compliance-project waarbij het interne beheersingssysteem werd geoptimaliseerd en standaardprocedures van de processen werden vastgelegd. Bij organisatie Y was er voorafgaand aan de invoering van SOx weinig aandacht voor controls, er was vooral aandacht voor interne resultaten. Na de invoering van SOx kwam er veel meer structuur, discipline en formalisatie op het gebied van controls, reviews en sign-offs. In het begin werden zelfs alle controls getest.

Bij organisatie Y is het regime na de introductie van governance codes strakker geworden dan bij organisatie X. De invoering van SOx heeft geleid tot meer formele regels, evidence en sign offs, terwijl Tabaksblad vooral richtlijnen aangeeft en meer ruimte laat voor eigen invulling.

Naast de invoering van de corporate governance codes hadden beide organisaties ook te kampen met interne kwesties. Bedrijf Y had ooit een verkeerde waardering voor reserves in de boeken staan en bedrijf X moest de interne beheersing verbeteren om zo het aantal bedrijfsongevallen te verminderen. Beide kwesties resulteerden in de behoefte om een kwalitatief hoogstaand regime van governance en interne beheersing neer te zetten. Door beide organisaties werd de invoering van governance codes ook voor deze kwesties aangegrepen.

Het ontwerp van de controllerfunctie verschilde ook in beide organisaties. Bedrijf X werkte met zogenaamde *strong controllers* (Sathe, 1983), die de verantwoordelijkheden onafhankelijkheid en betrokkenheid combineren.

De controllers zoeken zelf de balans tussen onafhankelijkheid en betrokkenheid; dit is een lastige taak. Bedrijf Y heeft er bewust voor gekozen beide rollen, onafhankelijkheid en betrokkenheid, toe te bedelen aan verschillende personen. De controllers zijn volledig onafhankelijk, terwijl de business finance mensen volledig betrokken zijn bij het management. De bewaking van onafhankelijkheid was de hoofdreden van deze zogenaamde *split controllers* (Sathe, 1983). Hiermee wil bedrijf Y volledige onafhankelijkheid garanderen, terwijl het niet ten koste gaat van de gewenste betrokkenheid. Ook de lijn van rapportage was hierop aangepast.

Gebaseerd op de literatuur werd verwacht dat SOx een hoger niveau van onafhankelijkheid zou vereisen en een lager niveau van betrokkenheid vergeleken met Tabaksblad. Het niveau van onafhankelijkheid was inderdaad hoger in bedrijf Y (door de *split controllers*), maar in beide organisaties werd ook aandacht besteed aan de betrokken rol. Het was interessant te zien dat ook het risicomanagement van bedrijf X breed gericht was op alle processen, zoals in Tabaksblad is aangegeven, waar het beheersingssysteem van bedrijf Y vooral gericht was op financiële rapportage, een belangrijk speerpunt van SOx.

Concluderend zijn er een aantal verschillen tussen de twee organisaties met betrekking tot de rol van de controller te constateren. De ontwikkelingen op het gebied van corporate governance en aansluitend de flexibiliteit van het regime van governance en interne beheersing kunnen gezien worden als belangrijke verklaringen voor deze verschillen. Daarnaast spelen ook bepaalde kwesties binnen het bedrijf, zoals de reservekwestie en tekortkomingen in het interne beheersingssysteem, een belangrijke rol in de vormgeving van de rollen van de controller.

## 4.2 Experiment

### 4.2.1 Opzet

Om te toetsen of het regime van governance en interne beheersing van organisaties invloed heeft op de rol van de controller is er een experiment uitgevoerd. Gebaseerd op de literatuur zijn er twee hypothesen opgesteld voor dit *cross-sectioneel* experiment.

*Hypothese 1:* Hoe strakker het regime van governance en interne beheersing, des te hoger het gewenste niveau van onafhankelijkheid van de controller.

*Hypothese 2:* Hoe strakker het regime van governance en interne beheersing, des te lager het gewenste niveau van betrokkenheid van de controller.

De onafhankelijke variabele, de strakheid van het regime van governance en interne beheersing, is in het experiment verwerkt in twee fictieve organisatiebeschrijvingen: een

organisatie met een strak regime (beursnotering NYSE en SOx) en een organisatie met een flexibel regime (beursnotering AEX en Tabaksblad code). De helft van de respondenten kreeg een strakke organisatiebeschrijving en de andere helft van de respondenten kreeg een flexibele organisatiebeschrijving. Vervolgens volgden er een aantal (5-punts Likert) vragen over de gewenste rol van de controller en een aantal algemene vragen. Door de antwoorden van de groepen respondenten (strakke versus flexibele organisatiebeschrijving) met elkaar te vergelijken kan er getoetst worden of het regime van governance en interne beheersing invloed uitoefent op de gewenste rol van de controller. In de Bijlage vindt u een beknopte weergave van de bovengenoemde organisatiebeschrijvingen en de vragen over de rol van de controller.

Gezien de tijdsbeperking van het onderzoek is er gekozen voor zogenaamde *convenience sampling*. De organisatiebeschrijvingen zijn aan 36 adviseurs van een grote consultancy organisatie (hierna te noemen 'respondenten') voorgelegd, die voor de onderzoeker gemakkelijk toegankelijk waren. Daarnaast werden de respondenten door hun werkervaring geacht kennis te hebben van de functie en de omgeving van de controller.

Voor de data-analyse is gebruik gemaakt van een non-parametrische test, omdat de grootte van de groepen respondenten het aantal dertig niet oversteeg. De Mann-Whitney-test, het non-parametrische alternatief voor de t-test, is gebruikt om beide groepen te vergelijken.

#### 4.2.2 Bevindingen

Om te testen of de manipulatie van de onafhankelijke variabele voldoende effect had zijn er twee controlevragen opgenomen om de manipulatie te meten: een over de strakheid van het regime en een over de mate van vrijheid van handelen binnen de organisatie (zie variabelen 1 en 2 in Tabel 1). Hieruit blijkt dat de strakheid van het regime marginaal significant is ( $p=0.057$ ) en dat de mate van vrijheid significant is ( $p=0.038$ ) bij een betrouwbaarheidsinterval van 95%. In dit geval werd de flexibele organisatiebeschrijving als significant minder strak beoordeeld dan de strakke organisatiebeschrijving, en dus was de manipulatie effectief.

Ten behoeve van hypothese 1 is het gewenste niveau van onafhankelijkheid van de controller (zie variabele 3 in Tabel 1) gemeten. Dit niveau is in beide groepen hoog. Gemiddeld genomen zijn de respondenten het er mee eens dat de controller zich onafhankelijk op moet stellen. Het verschil tussen beide groepen is niet significant ( $p=0.245$ ). Het experiment wijst uit dat – zoals verwacht in hypothese 2 – de strakheid van het regime van governance en interne beheersing het niveau van betrokkenheid (zie variabele 4 in Tabel 1) significant beïnvloedt ( $p=0.0055$ ). Respondenten met de flexibele organisatiebeschrijving (Tabaksblad)

waren het allemaal eens of zeer eens met de stelling dat de controller betrokken moet zijn bij het management. In de strakke organisatiebeschrijving (SOx) waren de meningen hierover meer verdeeld. Dit betekent dat de strakheid van het regime invloed heeft op de gewenste mate van betrokkenheid van de controller. Hoe flexibeler het regime, des te meer betrokkenheid van de controller gewenst is. Tabel 1 visualiseert de verschillen in onafhankelijkheid en betrokkenheid in beide cases.

Onafhankelijkheid en betrokkenheid zijn niet exact extremen van elkaar, toch zijn de twee variabelen ook uiteengezet op een continuüm (zie variabele 5 in Tabel 1). Deze vraag is opgenomen omdat zij inzicht geeft in hoe de respondenten de twee variabelen tegen elkaar afwegen. Hieruit blijkt dat de respondenten met de strakke organisatiebeschrijving iets meer neigen naar een onafhankelijke controller, terwijl de respondenten met de flexibele organisatiebeschrijving iets meer neigen naar een betrokken controller. Het verschil is echter niet significant ( $p=0.159$ ) omdat beide rollen als belangrijk worden beschouwd.

**Tabel 1 Resultaten Mann-Whitney test<sup>1</sup>**

Variabelen	Gemiddelde strakke case	Gemiddelde flexibele case	Z	P
1. Strakheid van het regime	21.16	15.53	-1.681	.057
2. Mate van vrijheid in handelen	15.53	21.82	-1.877	.038*
3. Onafhankelijkheid controller	19.66	17.21	-.761	.245
4. Betrokkenheid controller	14.32	23.18	-2.845	.0055**
5. Betrokken/Onafhankelijk continuüm	19.69	16.21	-1.098	.159

\* Significant op 5% niveau.

\*\* Significant op 1% niveau.

Het experiment wijst dus uit dat de strakheid van het regime van governance en interne beheersing het niveau van betrokkenheid significant beïnvloedt, waardoor hypothese 2 geaccepteerd wordt. Het gewenste niveau van onafhankelijkheid is in beide groepen hoog, maar verschilt niet significant tussen beide groepen, waardoor hypothese 1 afgewezen wordt.

## 5. Conclusie

De rol van de controller heeft zich sterk ontwikkeld. Na de verbreding van traditionele controller naar business partner, heeft de controller nu te maken met de invloed

van corporate governance. Op basis van de literatuur werd verwacht dat een strakker regime van governance en interne beheersing in een organisatie ertoe leidt dat meer gewicht wordt toegekend aan de onafhankelijkheid en minder aan de betrokkenheid van de controller.

Uit de casestudie blijkt dat de introductie van corporate governance, maar ook interne kwesties, ertoe hebben geleid dat beide organisaties een strakker regime van governance en interne beheersing hebben dan voorheen. Dit effect was bovendien sterker voor de organisatie die aan SOx moest voldoen, vanwege het toegenomen aantal regels, evidence en sign offs. Ook het ontwerp van de controllerfunctie was hier in beide organisaties op aangepast (strong controller versus split controller).

Het experiment wijst uit dat er in beide groepen een hoog niveau van onafhankelijkheid werd gewenst. Dit betekent dat de controller in elk type regime van governance en interne beheersing onafhankelijk behoort te zijn. Het niveau van betrokkenheid werd wel verschillend beoordeeld in beide groepen. In organisaties met een flexibeler regime van governance en interne beheersing wordt meer aandacht gewenst voor de betrokken rol van de controller. Deze controller zal dus een hoog niveau van onafhankelijkheid én betrokkenheid moeten combineren.

Als we de resultaten van de casestudie en het experiment met elkaar combineren is te zien dat na de invoering van corporate governance codes de onafhankelijkheid van de controller nog steeds erg belangrijk is. Het niveau van betrokkenheid wordt hoger gewenst in organisaties met een wat meer flexibel regime, omdat hier waarschijnlijk meer ruimte is om beide rollen te combineren. In de casestudie heeft organisatie Y dit, met haar strakke regime, echter goed opgelost door beide rollen op te splitsen in

twee functies. Hier hoeft het strakke regime en een zeer onafhankelijke controller dus geen belemmering te zijn voor een (aparte) betrokken controller.

Bij deze conclusies is het waardevol de belangrijkste tekortkomingen van het onderzoek in acht te nemen. De geïnterviewde personen in de case studie hadden niet allemaal dezelfde functie en het aantal was klein. In het experiment waren de fictieve organisatiebeschrijvingen niet eerder getest.

Er kan geconcludeerd worden dat de hele corporate governance discussie een invloed heeft gehad op het niveau van onafhankelijkheid van controllers in organisaties met zowel een flexibel als een strak regime. De naleving van de corporate governance codes stelt hogere eisen aan de onafhankelijkheid van de controller, dus het is dan ook niet opmerkelijk dat dit niveau daadwerkelijk is toegenomen. In organisaties met een flexibel regime is daarnaast meer ruimte om deze onafhankelijke rol te combineren met de betrokken rol. In organisaties met een strak regime is het moeilijker om de onafhankelijke rol met de betrokken rol te combineren in één controllerfunctie. Dit wordt ook mooi geïllustreerd door de multinationals in de casestudie. Het ligt dan ook voor de hand te concluderen dat het regime van governance en interne beheersing van een organisatie een belangrijke factor is in de ontwikkeling die de controllerfunctie doormaakt. ■

A.C.M. de Bont MSc is in 2008 afgestudeerd aan de Rijksuniversiteit Groningen voor de Master Business Administration. Sindsdien is ze werkzaam als adviseur bij Ernst & Young op het gebied van finance & performance management.

## Literatuur

- Anthony, R.N. en Govindarajan, V. (2001), *Management control systems*, New York: McGraw-Hill.
- Baken, J.H. (2006), Van lelijk eendje tot mooie zwaan, *Controllers Magazine*, no. 1, pp. 46-49.
- Bots, J.M. (2006), *In control? Over het vakgebied Controlling en zijn beoefenaars*, Rede aan de Business Universiteit Nyenrode
- Burns, J., Scapens, R. en Turley, S. (1996), Some further thoughts on the changing practice of management accounting, *Management Accounting*, vol. 74, no. 9, pp. 58-60.
- Colton, S.D. (2001), The changing role of the controller, *Journal of Cost Management*, vol. 15, no. 6, pp. 5-10.
- Cools, K. (2007), *Controle is goed, vertrouwen nog beter: over bestuurders en corporate governance*, 3e editie, Assen: Van Gorcum.
- COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (1992), *Internal Control – Integrated Framework*.
- Feeney, O. en Pierce, B. (2007), Today's management accountant: Honest bean counter and savvy business advisor?, *Accountancy Ireland*, vol. 39, no. 5, pp. 16-21.
- Granlund, M. en Lukka, K. (1998), Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, vol. 9, no. 2, pp. 185-211.
- Helden, G.J. (1999), Veranderingen in de functie en rol van de controller, in: *Handboek Management Accounting*, Deventer: Kluwer, pp.1-19.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2002), *The role of the Chief Financial Officer in 2010*, New York: IFAC.
- Maas, V.S. (2005), De rol van de controller in Nederland, *Management, Control & Accounting*, vol. 9, no. 5, pp. 16-20.
- Maas, V.S. (2006), *The effect of controller involvement in management on performance*

*measurement system gaming*, Academisch proefschrift, Amsterdam.

■ Mallin, G.A. (2007), *Corporate governance*, 2nd edition, Oxford: Oxford University Press.

■ Meer-Kooistra, J. van der (1999), Ontwikkelingen in de controllersfunctie, *Tijdschrift Financieel Management*, vol. 19, no. 4, pp. 73-85.

■ Merchant, K.A. en Van der Stede, W.A. (2007), *Management control systems*, Harlow (UK): Prentice Hall.

■ Riedijk, F., Tillema, S. en Moen, E. (2002), De ontwikkeling van de controller in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, vol. 76, no. 7, pp. 337-347.

■ Roozen, F. en Steens, B. (2006), *Reflections on the future of finance and control – Creating a knowledge management environment supporting continuous learning*, Deventer: Kluwer.

■ Rouwelaar, H. ten (2006), *Balancing the roles of business unit controllers: An empirical investigation in the Netherlands*, Nyenrode Research Group Working Paper, no. 06-07, November 2006.

■ Rouwelaar, H. ten (2007), *Theoretical review and framework: The roles of controllers*, Nyenrode Research Group Working Paper, no. 07-02, April 2007.

■ Russel, K.A., G.H. Siegel en Kulesza, C.S. (1999), Counting more, counting less, *Strategic*

*Finance*, vol. 81, no. 3, pp. 38-44.

■ Sathe, V. (1982), *Controller involvement in management*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.

■ Sathe, V. (1983), The controller's role in management, *Organizational Dynamics*, vol. 11, no. 3, pp. 31-48.

■ Spoor, L.L. en C.M. Van Nieuw Amerongen, C.M. (2007), Corporate governance: van compliance naar 'in control', in: *Handboek Management Accounting*, Deventer: Kluwer.

■ Waal, A.A. de (2006), Trends en ontwikkelingen in financiële functies, *Tijdschrift Controlling*, no. 1/2, pp. 8-10.

### Noot

**1** Een t-test versterkt deze resultaten: betrokkenheid ( $p=0.001$ ) en vrijheid in handelen ( $p=0.022$ ) zijn hier ook significant, en de strakheid van het regime ( $p=0.055$ ) is ook marginaal significant in de t-test.

### Appendix A: Beknopte toelichting op experiment

#### Beknopte toelichting experiment

Het experiment bestond uit een organisatiebeschrijving en vervolgens uit een aantal vragen over rol van de controller en een aantal algemene vragen. Deze appendix geeft een korte weergave van de organisatiebeschrijvingen en de vragen over de controller.

#### Organisatiebeschrijvingen

Elke respondent kreeg een strakke organisatiebeschrijving óf een flexibele organisatiebeschrijving. Onderstaande omschrijvingen geven een beknopt beeld van beide organisaties, de originele organisatiebeschrijvingen waren omvangrijker.

#### Strakke organisatie

Deze organisatie moet wegens beurs-

notering aan de NYSE voldoen aan SOx. De CEO en CFO zijn verantwoordelijk voor een adequate interne beheersingsstructuur en financiële rapportage. Zij tekenen de financiële rapportages en zijn verplicht een bijlage toe te voegen over de effectiviteit van de interne controls en procedures van financiële rapportage. Fraude kan leiden tot een boete of zelf gevangenschap.

De organisatie heeft te kampen met een slecht presterende divisie, die de aandeelhouders zelfs overwegen te verkopen. De divisiecontroller is uitgenodigd in de raad van bestuur om de resultaten te verduidelijken.

#### Flexibele organisatie

Deze organisatie is beursgenoteerd

aan de AEX en moet voldoen aan de Nederlandse Governance Code (Tabaksblad). Dit is een flexibele code die het "pas toe of leg uit" principe hanteert betreffende de opgestelde richtlijnen. Er kan flexibel een intern beheersingssysteem worden ingericht dat past bij de organisatie.

De organisatie heeft te kampen met een slecht presterende divisie, die de aandeelhouders zelfs overwegen te verkopen. De divisiecontroller is uitgenodigd in de raad van bestuur om de resultaten te verduidelijken.

#### Vragen controller

Elke respondent kreeg dezelfde vragen over de controller. De begrippen "onafhankelijk" en "betrokken" werden nader toegelicht in een voetnoot.

