

De opleiding tot registercontroller

André Bindenga

SAMENVATTING In dit artikel geeft de auteur een beschouwing over de opleiding tot registercontroller naar aanleiding van de recente accreditatie als wetenschappelijke opleiding. Hij constateert veranderingen in de controllersfunctie, waarbij de opleidingen zich zouden moeten aansluiten. In de aanbevelingen die uit de accreditatie naar voren komen, wordt gesteld dat (meer) aandacht moet worden besteed aan financieringsvraagstukken (vanwege de ontwikkelingen op het gebied van financiële instrumenten), de inhoud van het controllersvak (waarbij met name ethische aspecten aan de orde kunnen komen), de grondslagen van de accountantscontrole, 'human resource management', boekhouden ('denken in journaalposten' is voor controllers in hun functie-uitoefening essentieel) en strategisch management (corporate governance en de verschillende besturingsmodellen dienen object van studie te zijn). Het vormgeven en invullen van het wetenschappelijke karakter van de beroepsopleiding tot controller vereisen de nodige aandacht.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De uit de accreditatie naar voren gekomen aanbevelingen voor de opleidingen hebben al geleid tot aanpassingen.

Prof.dr. A. J. Bindenga RA is emeritus hoogleraar accountancy en oud-voorzitter van Ernst & Young en oud-voorzitter van het Koninklijk NIVRA. Hij was voorzitter van het panel dat door de NVAO is ingesteld ter beoordeling van de toets nieuwe opleiding Executive Master of Finance and Control.

1 Inleiding

In 2006 zijn de postinitiële opleidingen tot registercontroller geaccrediteerd. Hoewel de opleidingen aan de Nederlandse universiteiten al geruime tijd bestaan, werden zij door de Nederlands-Vlaamse Accreditatie Organisatie (NVAO) als nieuwe opleidingen beschouwd, omdat voor de eerste maal accreditatie is aangevraagd. Weliswaar is door de Vereniging van Registercontrollers (VRC) al eerder een visitatie uitgevoerd, maar dit werd destijds niet vergezeld van een aanvraag tot accreditatie.

In 2007 werd ook de bachelor- en masteropleiding Controlling van Nyenrode Business Universiteit geaccrediteerd.

Beide accreditaties voldoen aan de eisen van wetenschappelijk onderwijs, hetgeen onder meer betekent dat de afgestudeerden in staat zijn om zelfstandig wetenschappelijk onderzoek te verrichten of multi- en interdisciplinaire vraagstukken op te lossen in een beroepspraktijk, waarvoor een wetenschappelijke opleiding vereist of dienstig is.

De accreditaties zijn een goede aanleiding een beschouwing te wijden aan ontwikkelingen in het controllersvak. Na een korte historische schets (paragraaf 2) wordt ingegaan op de thans bestaande opleidingen tot registercontroller (paragraaf 3) en de ontwikkelingen in de praktijk (paragraaf 4). Uitgebreid wordt aandacht besteed aan de aanbevelingen die in de recente accreditatie zijn gedaan en de naar aanleiding daarvan verrichte aanpassingen in de opleidingen (paragraaf 5). In paragraaf 6 wordt nader ingegaan op het wetenschappelijke karakter van de opleiding tot registercontroller.

2 Het ontstaan van de functie van controller

De introductie van de term 'controller' in Nederland geschiedde in 1953 door een tweetal artikelen in dit maandblad van de hand van Van der Schroeff (Van

der Schroeff, 1953). Hij pleitte ervoor, dat de administratieve functie zich zou ontwikkelen in de richting van de Amerikaanse controller. Elementen van deze functie zijn besturen en beheersen. De administratie verschaft de gegevens in de vorm en op het tijdstip dat ze voor het management voor heden en toekomst van belang zijn. De controller is de persoon die niet alleen de verantwoording heeft voor het samenstellen van het cijfermateriaal, maar die daarnaast dat materiaal geschikt weet te maken voor het bedrijfsbeleid. Ook de beoordeling van de bedrijfsvoering behoort tot zijn taak.

Als gevolg van de bovenstaande taken is men de controller wel gaan aanduiden als het bedrijfseconomisch geweten van het bedrijf. De opleiding tot controller eist zowel een grondige administratieve als organisatorische scholing, alsmede een diepgaand bedrijfseconomisch inzicht.

3 De opleiding tot controller

Pas in de jaren tachtig van de vorige eeuw ontstond een postdoctorale controllersopleiding. Daarvoor waren het afgestudeerden met een doctoraal bedrijfs-economie en aanvullende cursussen, die controller werden. In de praktijk van het bedrijfsleven was de functie van controller inmiddels tot ontwikkeling gekomen, vrijwel volgens het door Van der Schroeff bepleite model.

De eerste postdoctorale opleiding startte aan de Vrije Universiteit. De grote voorvechter van deze opleiding was Traas en vele tientallen studenten werden aange-trokken door deze opleiding.

In de kortst mogelijke tijd kwamen ook de andere economische faculteiten met een postdoctorale controllersopleiding en in 2007 zijn er acht van deze opleidingen waar elk jaar tientallen studenten instromen. Daarnaast is er op enkele universiteiten een doctorale opleiding, tegenwoordig master genoemd. Ook scholen voor hoger beroepsonderwijs hebben controllersopleidingen. Men kan wel spreken van een grote populariteit voor het beroep van controller.

De opleidingen zijn bijna allemaal opgezet volgens het model van Traas met een grote nadruk op de administratieve bekwaamheden. Het vak 'Administratieve Organisatie' is de hoofdmoot, hoewel men dikwijls moderne benamingen kiest zoals Bestuurlijke Informatieverzorging, Financiële Sturing en Beheersing en Accounting Information Systems. Naast Management en Financial Accounting kent men nog enkele andere vakken, maar een vak als Financiering komt er bekaaid van af.

4 Ontwikkelingen in de praktijk

Hoewel de opleidingen nog gebaseerd zijn op het 'Traas-model' heeft de controllersfunctie een gewijzigde inhoud gekregen. Dit geldt niet voor elke organisatie. De functie van een controller is anders in een overheidsorganisatie dan in het bedrijfsleven. In het bedrijfsleven is de functie in grote concerns weer anders dan in kleine ondernemingen. In feite kunnen we niet spreken van een uniforme inhoud van de controllersfunctie. In het algemeen is de controller een lid van het managementteam, die op hoog niveau in een organisatie de financieel-economische en administratieve functie vervult. Kern van de taak van een controller is het proactief bewaken van de economische levensvatbaarheid van de organisatie. In dit kader is hij het interne bedrijfseconomische geweten van de organisatie.

Om zijn taak goed te kunnen vervullen, heeft een controller in beginsel de verantwoordelijkheid voor de financieel-economische berichtgeving en voor de administratieve organisatie en informatietechnologie.

In veel organisaties heeft hij de zorg voor fiscale aangelegenheden en verzekeringszaken en heeft hij intensieve betrokkenheid bij financiering en treasury management. Hij is de gesprekspartner van banken, accountants en andere financiële dienstverleners. De controller analyseert bedrijfsprocessen en levert een bijdrage aan strategiebepaling en sturing van de organisatie. Op bedrijfseconomisch terrein is hij nauw verbonden met de allerhoogste leiding. In veel gevallen is hij uitgegroeid tot CFO (chief financial officer).

De kernbegrippen die bij zijn functie behoren zijn: vertrouwen, beheersen en ondersteunen (NIVRA-Nyenrode School of Accountancy & Controlling, Zelf-evaluatie, 2006, p. 93). In de vertrouwensrol verleent de controller betrouwbaarheid aan financiële informatie en bewaakt hij de aansluiting op wet- en regelgeving. In de beheersingsrol houdt de controller toezicht op een doelmatige bedrijfsvoering. Hij geeft oordelen over decentraal opgestelde plannings en begrotingen en over de uitvoering ervan. In zijn ondersteunende rol staat de controller de realisatie van de bedrijfsstrategie bij door middel van het ontwerpen en implementeren van een effectief management control system. Hij geeft actief advies en informatie aan het management. De controller maakt analyses die ertoe dienen beslissingen met de juiste informatie te nemen. Deze beslissingen hebben betrekking op plannen, budgetten, processen, investeringen, financieringsmogelijkheden en dergelijke.

5 Aanpassingen in de opleiding

Uit de accreditatie is een aantal algemene aanbevelingen voortgevloeid, die vrijwel geheel door de Vereniging van Registercontrollers zijn overgenomen. Deze vereniging stelt namelijk het beroepsprofiel vast. Hierin is onder meer vastgelegd, dat de controller moet worden opgeleid om de eindverantwoordelijkheid te kunnen dragen voor de interne en externe economische berichtgeving van organisaties en voor de economische rationaliteit van de beslissingen die in de organisatie worden genomen (VRC, 2004).

Hiertoe dient de controller te beschikken over actuele 'state of the art' inhoudelijke kennis, inzicht en overzicht over de bedrijfs- en informatieprocessen en de relatie met hun omgeving en daarnaast over de vaardigheden om leemtes in het functioneren van de organisatie op een goede manier te presenteren. De controller is integer, objectief en oplossingsgericht. Het einddoel van de opleiding moet zijn om kundige controllers af te leveren die in staat zijn gedurende hun werkzame leven een waardevolle bijdrage te leveren aan de performance van de onderneming. Hierbij is niet alleen het vakinhoudelijke niveau op het moment van afstuderen van belang, de controller dient vanaf dat moment in staat te zijn zich verder te ontwikkelen en te blijven leren met behulp van tijdens de opleiding ontwikkelde vaardigheden. In het licht van het vorenstaande ga ik in op de aanbevelingen (NVAO, 2006).

Gezien de recente ontwikkelingen met betrekking tot financiële instrumenten dient de controller diepgaande kennis te hebben van financieringsvraagstukken. Hij behoeft weliswaar niet te worden opgeleid tot treasurer, maar hij moet wel de deskundigheid bezitten om de activiteiten van een treasurer-afdeling te beoordelen. Een organisatie die zichzelf 'in control' wil noemen, zal ook de treasury-risico's moeten kunnen beheersen.

De grote nadruk die in de huidige controllersopleidingen ligt op 'Administratieve Organisatie' zou moeten verschuiven naar 'Financiering'. Na de accreditatie is de titel van de controller aangepast aan de internationaal meer aansprekende uitdrukking 'Executive Master of Finance and Control'. Dit is een extra argument om meer aandacht te schenken aan financiering. Hoewel de belangrijke plaats in het curriculum voor administratieve organisatie historisch verklaarbaar is en kenmerkend voor Nederland, is het de vraag of dit wel past bij een internationale oriëntatie.

Een tweede aanbeveling betreft het vakgebied 'controllership'. Een opleiding die pretendeert control-

lers te vormen, zou zeker aandacht moeten schenken aan de inhoud van het controllersvak, waarbij in het huidige tijdsbeeld met name ethische aspecten aan de orde kunnen komen. Ook kan dan aandacht worden geschonken aan de ontwikkeling van het controllersvak waarbij de klassieke controller als verzorger van de informatieverstrekking zich geleidelijk heeft ontwikkeld tot financieel manager.

Als derde aanbeveling is aandacht gevraagd voor 'auditing'. Als gesprekspartner van interne en externe accountants dient de controller begrip te hebben van de grondslagen van de accountantscontrole.

Een vierde aanbeveling betreft kennis van 'people management' of 'human resource management'. De controller heeft in organisaties te maken met mensen, zowel binnen zijn eigen afdeling als in de rest van de organisatie.

De vraag zou kunnen rijzen of opvolging van de aanbevelingen niet gaat leiden tot een opleiding als 'Master of Business Administration'. Niets is minder waar, want de vijfde aanbeveling is het advies om controllers meer te trainen in boekhouden. Het 'denken in journaalposten' is voor controllers in hun functie-uitoefening essentieel. Vele vraagstukken op het gebied van interne en externe berichtgeving alsmede financiering zouden beter worden begrepen bij een goede beheersing van boekhouden.

Tenslotte wordt meer aandacht voor strategisch management aanbevolen. Aangezien controllers kunnen doorgroeien naar de functie van chief financial officer dienen zij inzicht te hebben in de rol van beslisser en beleidsmaker. Strategisch ondernemingsbeleid is daarom een belangrijk studieobject. Ook in zijn rol als ondersteuner van de realisatie van de ondernemingsstrategie zal de controller inzicht dienen te hebben in het besturingsmodel. Corporate governance en de verschillende besturingsmodellen dienen daarom object van studie te zijn.

6 Het wetenschappelijk karakter van de opleiding

De controllersopleidingen karakteriseren zichzelf als een wetenschappelijke beroepsopleiding. Bij de laatste visitatie in 2000 door een visitatiecommissie, benoemd door de Vereniging van Registercontrollers (VRC), werd op de kwalificatie 'beroepsopleiding' de nadruk gelegd (VRC, Eindrapportage, 2001). Dit kwam onder meer tot uitdrukking doordat van docenten werd geëist dat zij ruime ervaring dienden te hebben in de praktijk van hun vakgebied. Weliswaar werden wel minimumeisen gesteld ten aanzien van wetenschappelijke prestaties, maar van de docenten

werd niet verwacht dat zij op dat terrein excelleren. Ook dienen de vakken in wetenschappelijke disciplines verankerd te zijn, maar bij de colleges zou de nadruk moeten liggen op de herkenning en analyse van problemen, de toepasbaarheid en implementatie van technieken en de integratie tussen vakgebieden. Voor de visitatie in 2006 hebben de opleidingen ervoor gekozen zich te onderwerpen aan het NVAO-Toetsingskader nieuwe opleidingen hoger onderwijs (NVAO, 2003). Daarbij wordt ten aanzien van verschillende punten een onderscheid gemaakt tussen HBO-oriëntatie en WO-oriëntatie. Enkele voorbeelden ter illustratie hiervan zijn:

- Met betrekking tot de doelstellingen van de opleiding geldt voor een HBO-master dat de beoogde eindkwalificaties mede zijn ontleend aan de door het relevante beroepenveld opgestelde beroepsprofielen. De WO-master daarentegen ontleent de eindkwalificaties aan eisen vanuit de wetenschappelijke discipline, de internationale wetenschapsbeoefening, voor daarvoor in aanmerking komende opleidingen en de relevante praktijk in het toekomstige beroepenveld.
- Een HBO-master heeft de kwalificaties voor het niveau van zelfstandig en/of leidinggevend beroepsbeoefenaar in een beroep of spectrum van beroepen. Een WO-master daarentegen heeft de kwalificatie om zelfstandig wetenschappelijk onderzoek te verrichten of multi- en interdisciplinaire vraagstukken op te lossen in een beroepspraktijk.
- Ten aanzien van het programma zijn de eisen voor een HBO-opleiding dat de kennisontwikkeling door studenten plaatsvindt via vakliteratuur, via aan de beroepspraktijk ontleend studiemateriaal en via interactie met de beroepspraktijk en of (toegepast) onderzoek. Een WO-opleiding kenmerkt zich echter door kennisontwikkeling door studenten in interactie tussen het onderwijs en het wetenschappelijk onderzoek binnen relevante disciplines.
- Voor wat betreft de docenten wordt opgemerkt dat bij het HBO het onderwijs voor een belangrijk deel zal worden verzorgd door personeel dat een verbinding legt tussen de opleiding en de beroepspraktijk. Voor het WO geldt daarentegen dat het onderwijs voor een belangrijk deel wordt verzorgd door onderzoekers die een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van het vakgebied.

Het Statuut Visitatie Postdoctorale Controllersopleidingen 2006 is afgestemd op het Toetsingskader nieuwe opleidingen hoger onderwijs van de NVAO. De VRC en de opleidingen hebben namelijk de ambitie aan te sluiten bij het nationale accreditatiesysteem voor het hoger onderwijs. De VRC heeft

gekozen voor aansluiting op het NVAO-kader voor een wetenschappelijke master. In het statuut zijn in dit verband de NVAO-eisen opgenomen voor een WO-master.

Bij de accreditatie is een zekere worsteling geconstateerd met het uitvoering geven aan de WO-oriëntatie. De studenten worden namelijk niet primair opgeleid om zelfstandig wetenschappelijk onderzoek te verrichten. De opleidingen gaan er blijkbaar vanuit dat aan die vereiste reeds is voldaan door een wetenschappelijk master als ingangseis te formuleren.

Het NVAO-criterium ten aanzien van de WO-oriëntatie stelt dat als gelijkwaardig alternatief voor zelfstandig wetenschappelijk onderzoek geldt, dat de student in staat is om multi- en interdisciplinaire vraagstukken op te lossen in een beroepspraktijk. Aan dit criterium voldoen de opleidingen wel, reden waarom is geadviseerd de accreditatie te verlenen.

Niettemin moet worden vastgesteld dat binnen de opleidingen een spanningsveld bestaat tussen beroepsgerichtheid en wetenschappelijkheid. Enkele opleidingen zijn zich bewust van het nut en de noodzaak van de invulling van het wetenschappelijk karakter van de opleiding. Er zijn echter ook opleidingen die zich geleidelijk ontwikkelen tot een meer praktische opleiding. De wetenschappelijke oriëntatie van een opleiding manifesteert zich ook als zij is ingebed in een wetenschappelijke omgeving. De postinitiële controllersopleiding zal daarom in nauwe relatie moeten staan met initiële MSc-opleidingen en niet als een van de faculteit afgesplitste zelfstandige instelling met onvoldoende personele unie.

In het kader van de WO-oriëntatie van de opleidingen is ook gekeken naar het niveau van de output, gemeten naar de kwaliteit van de scripties die door de afgestudeerden worden afgeleverd. Die kwaliteit is in het algemeen wel voldoende, maar aan de magere kant. Bij de meeste van de beoordeelde scripties ontbrak het in wezen toch aan 'wetenschappelijkheid'.

De inhoud en het niveau van de scripties zouden meer overeen moeten komen met de postinitiële graad die wordt verleend. De scriptie zou moeten bestaan uit een afbakening of analyse van een praktisch relevant probleem uit de eigen werkpraktijk en een methodische uitwerking van de oplossing met gebruik van de actuele 'State of the art-wetenschap'.

De conclusie ten aanzien van het onderwerp 'wetenschappelijke beroepsopleiding' is als volgt:

- de opleidingen hebben een WO-oriëntatie, maar het vormgeven en invullen van het wetenschappelijk karakter vereist de nodige aandacht;
- een deel van het personeel behoeft een nadrukkelijker wetenschappelijke inbedding;

- er dient binnen de opleidingen meer budget beschikbaar te komen voor wetenschappelijk onderzoek, mede ten behoeve van het ontwikkelen van het vakgebied van de controller;
- het niveau van de scriptie dient meer te worden afgestemd op wetenschappelijke toetsingscriteria.

7 Samenvatting

Onlangs zijn de postinitiële controllersopleidingen, alsmede een initiële controllersopleiding geaccrediteerd. De klassieke controllersfunctie als het bedrijfs-economisch geweten van de organisatie met een nadruk op administratieve bekwaamheden, stond model voor de opleiding die in de jaren tachtig van de vorige eeuw ontstond. Door geleidelijke ontwikkelingen in de praktijk is de inhoud van de controllersfunctie veranderd, waaraan de opleiding moet worden aangepast. Uit de accreditatie kwam naar voren dat met name meer aandacht nodig is voor financiering en dat het wetenschappelijk karakter meer nadruk moet krijgen. ■

Literatuur

- Nederlands-Vlaamse Accreditatie Organisatie, NVAO (2003), *Toetsingskader nieuwe opleidingen hoger onderwijs*, februari 2003.
- Nederlands-Vlaamse Accreditatie Organisatie, NVAO (2006), *Algemene beschouwing Toets Nieuwe Opleiding Controllersopleidingen*, februari 2006.
- NIVRA-Nyenrode School of Accountancy & Controlling (2006), *Zelf-evaluatie*, juni 2006.
- Quality Assurance Netherlands Universities (2007), *Bacheloropleiding Accountancy en Masteropleidingen Accountancy en Auditing en Accountancy en Controlling*, NIVRA Nyenrode Business Universiteit, juni 2007.
- Schroeff, H.J. van der (1953), Een pleidooi voor de invoering van de 'controllers' functie (I) en (II), *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, mei en juni 1953, in: 1924 MAB 1960, inhoudende een aantal bijdragen gedurende deze jaren verschenen in het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde*, deel 2 Accountancy, Purmerend: Muusses, pp. 75-93.
- Vereniging van Registercontrollers, VRC (2001), *Visitatiecommissie, Eindrapportage Visitatie Postdoctorale Opleidingen tot Registercontroller*, mei 2001.
- Vereniging van Registercontrollers, VRC (2004), *Commissie voor de Accreditering, Statuut Visitatie Postdoctorale Controllersopleidingen 2005*, versie 5, december 2004.