

CONTROLLER OF PLANNER?

door Dr. A. Wassink

De Controllersfunctie in Nederland

Het is nu twintig jaar geleden, dat Prof. Dr. H. J. van der Schroeff in dit tijdschrift (MAB, 1953, no. 5 en 6) zijn befaamd artikel „Een pleidooi voor de invoering van de controller's functie”, schreef. Zijn woorden vonden veel weerklank en de controllersfunctie kwam niet alleen van de grond, doch beleefde zelfs een stormachtige ontwikkeling, die voortduurde in het resterende deel van de vijftiger jaren en in de jaren zestig. Deze snelle ontplooiing was vooral het gevolg van het feit, dat op het moment waarop Van der Schroeff schreef, er grote behoefte bestond aan een funktionaris zoals door hem bedoeld: „De controller is in de leiding de economische expert, die verantwoordelijk is voor de economische beoordeling van alle onderdelen van leiding en uitvoering”.

Die behoefte aan bedrijfseconomische steun is na 1950 bij de leiding van de bedrijven plotseling vrij sterk naar voren gekomen. Immers, gedurende de oorlog en de daaraan voorafgaande crisisperiode van de jaren dertig was de situatie in de meeste bedrijven, ondanks de zeer vele moeilijkheden welke te overwinnen waren, bedrijfseconomisch gezien, nogal statisch van aard en de leiding kon de problematiek zeer goed aan met behulp van de klassieke informatie welke de administratie opleverde. In de jaren na de oorlog leefde de bedrijvigheid op; de produktiviteit steeg snel, niet alleen door een betere benutting van het beschikbare produktieapparaat en van de aanwezige bemanning, doch vooral ook door een meer geregelde aanvoer van grondstoffen. De grote materiële achterstand, die in de voorgaande jaren was opgelopen, had een „seller's market” doen ontstaan; het bedrijfsleven kon praktisch de gehele produktie, zonder moeite, tegen behoorlijke prijzen afzetten. De Korea-oorlog zorgde tegen het einde van deze periode nog voor een extra stimulans.

Daarna sloeg het beeld om en werd geleidelijk aan de concurrentie voelbaar en werd het duidelijk, dat er in het bedrijfsleven een grote behoefte ging ontstaan aan een verantwoord beheer van de beschikbare middelen. Van der Schroeff's pleidooi kwam op dat moment en viel dan ook in goede aarde: de controllersfunctie ontwikkelde zich expansief; niet als een modegril, doch als een antwoord op een bestaande, erkende vraag.

Toch was de functie reeds vanaf het begin niet geheel duidelijk en de ontwikkelingen waren dan ook niet overal precies hetzelfde. Hier en daar werd de administrateur herdoopt in „controller” zonder dat er de facto iets veranderde in de uitoefening van de taken; op andere plaatsen werd een controller aangesteld naast, boven en een enkele maal zelfs onder de administrateur.

Duidelijk is wel, dat de controllersfunctie zich hier te lande - en hetzelfde geldt eigenlijk voor geheel Europa - anders ontplooiëde dan in zijn bakermat,

de Verenigde Staten¹). In Europa bleek de controllersfunctie, vooral in de grotere bedrijven, beperkt te blijven tot de budgettering, de analyse, de bepaling en de organisatie van de besturingsinformatie, kosten- en baten-calculaties en speciale studies. Dit in tegenstelling tot de situatie in Amerika waar de controller tevens verantwoordelijk was voor de gehele boekhouding, de interne controle en soms ook voor zaken zoals belastingen, verzekeringen en statistiek, dat wil zeggen voor de gehele administrateursfunctie.

Deze combinatie van de controllers- en de administrateursfunctie kennen wij in Europa ook wel en dan niet alleen bij kleinere bedrijven. Doch daartegen worden veel bezwaren gevoeld; Blom noemt als zodanig in zijn reeds genoemde boekje:

- In grotere bedrijven eisen de goede vervulling van de controllerstaak en van de administrateurstaak beide de voortdurende concentratie van één aparte man.
- De kennis-, karakter- en vaardigheidseisen voor beide functies verschillen sterk; zij zijn tegenstrijdig.
- Combinatie van de beide functies geeft een te grote machtsconcentratie in één man.

Over het algemeen wordt in Europa het dan ook als gunstig beschouwd indien de controller en de administrateur in een goede collegiale verhouding naast elkaar functioneren.

Tussen de gespecialiseerde, puur bedrijfseconomische controllersfunctie en de alles omvattende, zoals in Amerika gebruikelijk, bestaan nog allerlei tussenvormen, die bijvoorbeeld afhankelijk kunnen zijn van de grootte van het bedrijf en van het feit, dat er sprake is van een dochtermaatschappij van een concern, waarbij de richtlijnen afkomstig zijn van de concerncontroller. Ook kan die concerncontroller al of niet een grote rol spelen bij de analyse van de informatie van de dochterbedrijven, etc.

Bij deze overpeinzingen over de vele mogelijke inhouden van de controllersfunctie en de onduidelijkheid van dien, zal de accountant met enige rust denken aan zijn, veel beter omschreven en erkende, taak. De achtergrond voor dit verschil in duidelijkheid ligt evenwel uitsluitend in het feit, dat het maatschappelijke verkeer aan het zelfstandige accountantsberoep, voornamelijk terwille van de „verklaring”, voorwaarden heeft gesteld. Voorwaarden, die de accountantsorganisatie in staat stelden beroeps- en opleidingseisen te formuleren, met een min of meer duidelijke functieafbakening. De georganiseerde beroepsopleiding leidde weer tot de mogelijkheid van de erkende, geregistreerde accountant. Deze kansen liggen er voor het controllersberoep niet, ondanks het feit dat eraan zeker zulke zware eisen moeten worden gesteld als aan het accountantsberoep.

¹) Zie ook: Dr. F. W. C. Blom, „Directeur en controller”, Ned. Centrum van Directeuren - 1970.

De controllersfunctie in de Verenigde Staten

Het feit, dat de controllersfunctie in de Verenigde Staten, zoals wij zagen, veelal een andere, meer omvattende inhoud heeft dan in Europa gebruikelijk is, is gedeeltelijk het gevolg van de historische ontwikkeling. Amerika kent nl. de functie van „Treasurer”, een functie waarvan de oorsprong teruggaat tot de 17e eeuw. In een groot aantal Staten werd nl. reeds in die tijd voor de oprichting van een rechtspersoonlijkheid hebbende onderneming de wettelijke eis gesteld, dat een Treasurer werd benoemd om toezicht te houden op de in de onderneming geïnvesteerde gelden²). Bij het meer ingewikkeld worden van de ondernemingen belastte deze treasurer zich tevens met de verantwoordelijkheid voor de nieuwe economische functies, die nauw verwant waren aan zijn historische taak. De boekhouding van de onderneming was dan ook van huis uit een taak, die in de Verenigde Staten onder de treasurer hoorde.

In Nederland bestond het wettelijk instituut van de treasurer niet; wel kende men de veel minder afgebakende en economisch niet sterk ontwikkelde functie van secretaris van de onderneming. De nieuwe economische taken kwamen dan ook niet bij deze functionaris terecht, doch bij de „boekhouder”, die veelal rechtstreeks aan de directeur rapporteerde.

Het is dan ook niet verwonderlijk, dat het in de Verenigde Staten veel eerder tot de ontplooiing kwam van de controllersfunctie, dan in Europa, waar reeds een zelfstandige registrerende functionaris aanwezig was. Uiteraard speelt ook de van ouder datum zijnde, sterke industriële ontwikkeling in Amerika een grote rol. De controllersfunctie splitste zich daar reeds in de twintiger jaren af van de taken van de treasurer, die zich weer beperkte tot zijn historische plichten: de kassiersfunctie, de financieringsfunctie en het onderhouden van de bankrelaties, het beheer van de debiteuren en de inning van vorderingen, verzekeringen, etc. De controller trok alle nieuwere economische taken aan zich, inclusief de verantwoordelijkheid voor de boekhouding. Het is dus deze boekhoudtaak, die in de Verenigde Staten, als gevolg van het bestaan van het „wettelijke” instituut van de treasurer, niet zo sterk onafhankelijk was ontwikkeld als bij ons, die de basis vormt voor het fundamentele verschil in de ontwikkeling van de controllersfunctie in Europa en Amerika.

De grote ontwikkeling van de controllersfunctie in de Verenigde Staten kwam evenwel in de dertiger jaren. Daar droeg niet alleen het in 1931 opgerichte Controllers Institute of America toe bij, maar vooral ook het plotse-ling veel meer gecompliceerd worden van bepaalde aspecten van het onderne- men, als gevolg van de introductie van de New Deal sociale wetgeving, de sterke stijging van de belastingen en het heviger worden van de concurrentie. De controllers kwamen sterk in het zadel; de enorme industriële krachtsin- spanning in de oorlogsjaren en de sterke groei direct daarna, stelden hoge eisen aan hen en zij maakten zich waar. „The practitioners of this new art

²) W. F. McCormick, „The Corporate Treasurer's role”, *Financial Executive*, Jan. 1963.

have experienced the consummate satisfaction of making a heavy contribution to the greatest industrial growth in history"³).

De beroepsbinding via het controllersinstituut en ook de duidelijker organisatievorm, dan in Europa thans het geval is, droegen tot deze succesvolle ontplooiing bij.

Toch heeft de controllersfunctie in de Verenigde Staten thans het hoogtepunt in de ontwikkeling reeds achter zich gelaten en wel om een drietal redenen:

- 1 De verhouding tot de treasurer is weliswaar veel duidelijker bepaald dan in Europa de verhouding van de controller ten opzichte van de administrateur, toch gaan de functies op een bepaald moment in elkaar overlopen. Een voorbeeld daarvan is het investeringsbeleid, dat als actief financieringsprobleem tot de taken van de treasurer behoort, doch waarvoor de analyse- en planningdeskundigheid te vinden is in de controllers-afdeling.
- 2 Bij het verder uitdiepen en verbeteren van de taakvervulling van de controller komt een grotere nadruk te liggen op de planningfunctie. Dit heeft ertoe geleid, dat bij een aantal bedrijven een afzonderlijke companyplanner werd geïntroduceerd. Door de introductie van deze nieuwe functionaris werd de controllersfunctie aangetast.
- 3 Als gevolg van deze twee tendenties en ook door het feit, dat de controllersfunctie net zo min als in Nederland enige wettelijke of geregistreerde status heeft, kwamen toch geleidelijk aan andere titels in gebruik voor functionarissen belast met de controllersfunctie.

Deze ontwikkelingen leidden ertoe dat in 1962 het Controllers Institute of America werd omgedoopt in Financial Executive Institute en daarmee verloor in de Verenigde Staten de controller de status van de economisch georiënteerde bedrijfsfunctionaris bij uitstek.

De inhoud van de controllersfunctie

„Controllership is the practice of the established science of control"⁴).

Onder „control" moet in dit verband worden verstaan: het beheersen van het economische proces in de onderneming, hetgeen geschiedt door middel van de vier primaire taken van de controller, die in de literatuur algemeen worden onderscheiden. Dit zijn:

- het inrichten van een planning en budgetteringssysteem;
- het organiseren van de voortgangscontrole op de planning;
- het interpreteren en analyseren van de beschikbaar komende gegevens;
- het doorgeven van bestuursinformatie en van aanbevelingen.

Het beheersen van het economische proces in de onderneming geschiedde in het verleden ongetwijfeld door achterom te zien en vergelijkingen te maken

³) James L. Pierce, „The new image of controllership", Financial Executive, Jan. 1963.

⁴) James L. Pierce, op.cit, pag. 13.

met cijfers uit het verleden en met een aantal kwantitatieve normen en „kostprijs-budget”-gegevens. Het grote succes van de controllersfunctie is dan ook te danken aan de bovengenoemde eerste taken van de controller: het inrichten en opgangbrengen van een goed systeem van budgettering en de instelling van een voortgangscontrole op het budgetplan.

De tijd is evenwel voortgegaan en na twintig jaar actieve controllership in Nederland is de introductie van een beheerssysteem eigenlijk nog moeilijk een hoofdtaak van de controller te noemen. Zijn bijdrage op dit punt moet beperkt blijven tot het eventueel coördineren van de planning, tot het levend houden van het systeem en het bijschaven van de gebruikte methoden. Immers, praktisch is het hebben van een jaarbudget, aansluitend op een globaler vier- of vijfjaar planning, dankzij de controller, een gewone zaak geworden in het Europese bedrijfsleven. Daarbij kan het plannen zelf nooit een hoofdtaak van de controller zijn; hij maakt een „plan to control” en geen „plan to operate”; dit laatste is de taak van anderen.

Door het gemeengoed worden van het budgetsysteem, is de functie van de controller meer komen te liggen bij de overige drie hoofdtaken, waarvan het organiseren van de voortgangscontrole op de planning de belangrijkste is. Evenwel, budgettering en de voortgangscontrole daarop, zijn niet twee aspecten van een zaak die geheel los van elkaar staan en die in een bedrijf even belangrijk zijn.

Er zijn nl. bedrijven, die *planning-georiënteerd* zijn en waar het budget een enorme rol speelt en waar bijvoorbeeld voor alle studies en analyses wordt gewerkt met budgettaire gegevens. Andere bedrijven zijn meer *administratief-georiënteerd* en daar wordt het budget alleen gebruikt om bij de presentatie van de werkelijke gegevens als een maatstaf, een vergelijk te dienen. Alle studies en analyses vinden hier plaats op basis van de werkelijke cijfers van het recente verleden.

Planning-georiënteerde bedrijven stellen minder hoge eisen aan de verfijning in de voortgangscontrole. Soms kan volstaan worden met het uitsluitend boeken van de kosten per soort. Immers, men behoeft slechts de budgetafwijkingen voor de werkelijk belangrijke grootheden te kennen. Een groot deel van de beheersfunctie kan ook in de kwantitatieve sfeer van uren, kg, etc., plaatsvinden.

Nadeel van een consequente planning-georiënteerde organisatie is, dat het moeilijk is een fraai ineenluitend systeem van rapportering aan alle lagen in de organisatie te introduceren. Het *administratief-georiënteerde* bedrijf stelt hogere eisen aan de perfectie van de administratie. Alle kosten moeten naar de vele kostenplaatsen worden overgeboekt en per kostenplaats wordt per maand een integrerend overzichtje opgeleverd van „werkelijk” en „budget”. Deze vergelijking in geld vormt dan de basis van het systeem. Hiermee is dan onmiddellijk het nadeel ervan aangegeven; het stelt de boekhouding te veel op een voetstuk ten nadele van het levendhouden van de planning. Het systeem lijkt hier wel eens belangrijker dan het doel.

Onze voorkeur gaat, gebaseerd op ervaringen met beide systemen, sterk uit naar de planning-georiënteerde opzet. Planning is meer primair; door planning tracht het bedrijf bepaalde doelen te realiseren, een bepaalde winst te verwezenlijken. Doch planning stelt grote eisen aan een ieder die daarbij betrokken is en het is zaak de planning, het budget, levend te houden. Een budget mag niet een stuk zijn, dat eens per jaar in elkaar wordt gezet, om vervolgens in de lade te verdwijnen.

De inhoud van de planningfunctie

Ondanks het grote belang van de planningfunctie voor het beheersen van het economische proces in de ondernemingen, staat de ontwikkeling van deze taak nog geheel en al in de kinderschoenen. Deze situatie kwam aan het licht op de in maart 1972 gehouden rondetafelbijeenkomst van de Vereniging voor Strategische Beleidsvorming over het onderwerp „Organisatie en acceptatie van ondernemingsplanning”. Voor deze bijeenkomst waren teams van één onderneming uitgenodigd, bestaande uit het lid van het hoogste bestuurscollege, dat speciaal verantwoordelijk is voor de ondernemingsplanning, met zijn medewerker die de beslissingen op dat terrein voorbereidt. Opvallend was daarbij, dat drie van de zes vertegenwoordigde grote ondernemingen hun controller afvaardigden als de man van de planning. Anderzijds bleek in de discussie wel, dat hier onduidelijkheid is en de mogelijkheid voor het optreden van spanningen bestaat. De vertegenwoordigde bedrijven, die wel een duidelijke planningfunktionaris hebben, kenden geen sterk economisch-georiënteerde controller, doch veel eerder een op de administratie gespecialiseerde man met die titel.

Beheersing en planning van het economische proces zijn twee aspecten van hetzelfde probleem. Dit betekent, dat de goede uitoefening van de controllersfunctie steeds hogere eisen moet gaan stellen aan het plannen van het proces.

Het plannen behoort te beginnen met het formuleren van het *lange-termijn-doel* van de onderneming. Daarna wordt de brug tussen dit lange-termijn-doel en de situatie van vandaag geslagen door middel van een *vijfjarenplan*, dat een neerslag geeft van de belangrijkste geplande ontwikkelingen in aantallen, kwantitatieve hoeveelheden en in geld: omzetten, produktie, investeringen, personeel, kosten, reclameacties, winsten en rendementen. Het eerste jaar van dit vijfjarenplan wordt uiteindelijk zeer gedetailleerd uitgewerkt in het *jaarbudget*, dat weer gespecificeerde gegevens per maand zal opleveren. Veelal bestaat binnen de planningprocedure de mogelijkheid het budget iedere drie maanden aan te passen aan de zich wijzigende omstandigheden.

De voordelen van een goede planning zijn enorm:

- 1 De controller gebruikt de planning om de beheersing van het proces tegen aan te bouwen; worden sterke afwijkingen geconstateerd dan zal dit moeten uitmonden in een wijziging van het budget.
- 2 Planning dwingt tot een duidelijke formulering van het doel, van de richting van het ondernemingsbeleid.

- 3 De planning coördineert de activiteiten van de afzonderlijke bedrijfsafdelingen.
- 4 De planning vervroegt bedrijfsbeslissingen, zodat die met meer overwegingen kunnen worden genomen.
- 5 De planning leidt de onderneming op gedisciplineerde wijze naar een optimale situatie wat betreft winsten, rendementen en groei.

De planning en de neerslag daarvan, de budgettering vormen een uitermate belangrijk element in de controllerstaak. Aan het geordend op gang brengen van deze functie, heeft de controller een deel van zijn succes in het verleden te danken gehad. De vraag is evenwel of de controller verder moet gaan de planningfunctie uit te diepen en gestalte te geven. Is de planning niet veel meer de taak van de lijn-funktionarissen en moet niet een gespecialiseerde company-planner de verantwoordelijkheid hiervoor op zich nemen?

De verhouding tussen administrateur, controller en planner

Wij zagen reeds dat onder de Nederlandse omstandigheden de verhouding tussen administrateur en controller niet altijd helemaal duidelijk is. Het zou het beste zijn als de beide funktionarissen naast elkaar zouden staan en dan als een team zouden optreden. In de praktijk zal dit veelal niet mogelijk zijn. In de Verenigde Staten kent men deze moeilijkheid niet, omdat daar de splitsing tussen de beide functies niet algemeen is.

Anderzijds is de verhouding controller-planner in de praktijk ook moeilijk, omdat de gespecialiseerde controller - de Europese controller, schrijft Blom - zo'n groot aandeel heeft in de planning-taak. Immers, de controller heeft de planning nodig om het produktieproces te kunnen beheersen. Van een planner zal evenwel worden verwacht dat hij de plannen om een bepaald optimaal rendement te behalen coördineert en begeleidt.

Na deze analyse moet worden geconstateerd, dat er zelfs in grotere bedrijven geen plaats is voor de drie functies naast elkaar:

- de administrateur - belast met de registrerende functie;
- de controller - belast met de beheersfunctie;
- de planner - belast met de planningfunctie.

Deze taken zijn daarvoor te veel verwant en stoelen te veel op elkaar. Drie is te veel.

De controller heeft de brug geslagen tussen administratie en planning, dat was en is de basis van zijn succes. De planningfunctie staat ondanks dit alles nog in de kinderschoenen en behoeft verdere uitdieping. Een werkelijke verdieping van de functie komt niet tot stand, als de planner en controller zich beide op dit terrein bewegen. Het is dan ook goed, dat de controller zich uit de planningfunctie terugtrekt op het moment waarop de gespecialiseerde planner met zijn taak begint.

Als de belangrijke planningtaak van de controller wegvalt zal de controller zich automatisch meer op de administratieve en analytische aspecten van zijn

funktie gaan concentreren. Op dit moment is er evenwel aanleiding om het bestaan van de controller als afzonderlijke funktie naast de administrateur van de hand te wijzen. Er is dan nog slechts plaats voor een economisch georiënteerde administrateur.

Zo komen wij twintig jaar na Van der Schroeff's pleidooi voor de instelling van een controllersfunktie tot de conclusie, dat de controller zijn succesvolle taak heeft verricht - er had seine Tüchtigkeit getan -. Het is thans de beurt aan de company-planner om de onderneming verder in de ontwikkeling te begeleiden.