

Ontwikkelen decentrale controllers in de zorg zich tot business partners?

Aart Knoop en Arco van de Ven

SAMENVATTING Dit artikel beschrijft een empirisch onderzoek naar de rol van decentrale controllers in de gezondheidszorg en laat zien hoe controllers bij de onderzochte organisaties de business partner-rol invullen. Het empirisch onderzoek is uitgevoerd op basis van een 'multiple-case study' bij tien organisaties. Met tien financieel managers en tien operationeel managers uit vier verschillende zorgsectoren zijn interviews gehouden. Een ontwikkeling van financial control naar de business partner-rol van decentrale controllers wordt niet aangetroffen. De controllers van de onderzochte organisaties geven wel degelijk advies over financiële aspecten van de bedrijfsvoering, maar houden zich niet bezig met strategische beleidsvorming, procesverbeteringen, informatie- en communicatietechniek en/of verandermanagement. Het financieel en operationeel management wenst intensivering van management accounting en rapportage van niet-financiële indicatoren door de decentrale controllers. Maar een bredere dan financiële adviesrol van de controller wordt, in tegenstelling tot de suggesties in de literatuur over de business partner-rol, niet nagestreefd.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Onderzoek van Van Leeuwen en Mookhoek (2014) laat zien dat eindverantwoordelijken voor de financiële functie (CFO's) verwachten dat zij zich steeds meer gaan bezighouden met strategie en dat de CFO één van de gezichtsbepalende bestuursleden zal worden. Maar geldt dit nu ook voor decentrale controllers, moeten zij de rol van business partner ook oppakken? Dit artikel laat zien dat decentrale controllers in de zorg de bredere adviesrol maar zeer beperkt invullen en zich niet bezighouden met strategie, verandermanagement en procesverbeteringen. Het financieel en operationeel management van deze organisaties heeft ook geen behoefte aan een bredere invulling omdat de strategische besluitvorming is gecentraliseerd en diverse taken gerelateerd aan de bredere adviesrol binnen de centrale financiële afdeling zijn belegd.

1 Inleiding

De normatieve oproep dat controllers business partners moeten worden, wordt al veel decennia in de vakbladen van controllers naar voren gebracht (Van de Ven, 2014). Om meer inzicht te krijgen in welke rol controllers daadwerkelijk vervullen en waarom na al die jaren niet alle controllers business partner zijn, is empirisch onderzoek wenselijk (Van de Ven, 2014). Bestaand onderzoek naar de (gewenste) rol van de controller richt zich momenteel grotendeels op hoe controllers dit zelf ervaren en minder op hoe financieel en operationeel managers de rol van controllers in hun organisaties ervaren en welke, wellicht afwijkende, verwachtingen managers hebben over de ontwikkeling van de controller in de richting van een business partner.

De gezondheidszorg is een geschikte sector om een dergelijk empirisch onderzoek uit te voeren omdat er in advertenties decentrale controllers worden gevraagd. Bestudering van advertentieteksten voor decentrale controllers laat, naast de meest gebruikelijke benaming in de zorgsector, te weten business controller, een veelvoud van functiebenamingen zien zoals: medewerker Planning en Control, medewerker Informatie & Ondersteuning, bedrijfsbureau-controller, afdelingscontroller en adviseur Finance & Control. In deze advertenties zijn elementen te herkennen van zowel de klassieke rol van financieel specialist met een focus op de periodieke financiële rapportage en interne beheersingsvraagstukken als van de rol van business partner die het management met raad en daad terzijde staat.

In dit artikel wordt een empirisch onderzoek besproken waarin de onderstaande onderzoeksvragen centraal staan:

1. Op welke wijze wordt in de gezondheidszorg de decentrale controllerfunctie ingevuld?

2. In hoeverre is bij de invulling van de decentrale controllerfunctie sprake van een overgang van financial controller naar business partner?
3. Welke wensen bestaan er bij managers en controllers over de ontwikkeling van de functie van de controller?

Het artikel is als volgt opgebouwd. Allereerst wordt ingegaan op wat er in de literatuur naar voren komt over de functie van de controller. Hierbij wordt ingegaan op een drietal zaken: (1) de positionering van de controller in de organisatie; (2) de kennis, opleiding en vaardigheden die een controller nodig heeft en tot slot (3) op welke gebieden een verschuiving van financial naar business partner valt waar te nemen. Vervolgens wordt in paragraaf 3 de onderzoeksmethode besproken. De resultaten van het empirisch onderzoek worden in paragraaf 4 beschreven. Het artikel eindigt met conclusies, aanbevelingen en beperkingen van het onderzoek en enkele afsluitende overwegingen.

2 De functie van de controller

Als wordt gesproken over ‘de controller’ in de Nederlandse (vak)bladen dan wordt dit begrip gehanteerd voor de van oorsprong financiële professional. De wijze waarop controllers hun functie invullen en de (gewenste) veranderingen hierin is een populair onderwerp in vakbladen; zie ook de speciale uitgave van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie van maart 2014. In de literatuur worden de controllerfunctie verschillende, soms tegenstrijdige, verantwoordelijkheden en rollen toegedicht. Controllers worden vaak als het bedrijfseconomisch geweten van de organisatie neergezet, waarbij controle en toezicht op activiteiten van decentrale managers van belang is. Zo is er bijvoorbeeld in de Woningwet opgenomen dat bij woningbouwcorporaties van een zekere omvang (2.500 woningen) een onafhankelijke controller moet worden aangesteld¹. Daarnaast worden controllers geacht managers te adviseren en waarde voor de organisatie toe te voegen. Verschillende auteurs spreken van een beweging van controleur naar business partner (Van de Ven, 2014) waarbij de adviesrol steeds belangrijker wordt. Zo schetsen Van Leeuwen en Mookhoek (2014) op basis van 54 interviews een toekomstbeeld van de Chief Financial Officer (CFO) als financieel leider. De verwachting is dat er een steeds breder beroep zal worden gedaan op de CFO, waarbij zijn of haar aandacht wordt verbreed naar strategievorming en het onderhouden van externe contacten. Maar geldt deze ontwikkeling nu ook voor de centraal gepositioneerde controller? Het artikel en onderzoek zal zich richten op de decentrale controller, vaak business unit-controller genoemd (Ten Rouweelaar, 2015). Bij de decentrale controller is de spanning tussen het adviseren van het decentrale management en het bewaken van de overkoepelende bedrijfsdoel-

stellingen voor het hogere (financiële) kader duidelijk aanwezig.

Om richting te geven aan het empirisch onderzoek heeft een literatuuronderzoek plaatsgevonden naar deze ontwikkeling en wat dit betekent voor de inhoud van de functie van de decentrale controller.

2.1 Positionering in de organisatie

De decentrale controllers worden in de populaire vaktijdschriften en door consultantsorganisaties steeds vaker gezien als business partner, waarbij wordt gesteld dat zij actief moeten worden betrokken bij de strategievorming en analyse en verbetering van bedrijfsprocessen (Van de Ven, 2014). Naast de invloed hiervan op de activiteiten en taken van de controller heeft dit ook consequenties voor de plaats van de controller in de organisatie. De positionering van de controller in de organisatie die bij deze ontwikkeling wordt genoemd is dat de decentrale controller als business partner deel uit gaat maken van het decentrale managementteam (Granlund & Lukka, 1998).

2.2 Kennis, opleiding en vaardigheden

Naast de positionering in de organisatie betekent deze ontwikkeling dat de benodigde kennis van de controller zich niet alleen kan beperken tot financieel georiënteerde onderwerpen zoals financieel management, administratieve organisatie en externe verslaggeving maar ook onderwerpen zoals strategisch management, logistiek en informatiemanagement zou moeten bevatten. Diverse auteurs geven aan dat dit ook betekent dat het belang van communicatieve vaardigheden van controllers zal toenemen (Järvenpää, 2001; Sathe, 1983).

2.3 Van financial controller naar business partner

Wat is uit empirisch onderzoek bekend over deze verschuiving van financial controller naar business partner? Veel empirisch onderzoek is gebaseerd op welke activiteiten controllers zelf aangeven die zij in hun dagelijkse praktijk verrichten. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen controllers die centraal opereren of controllers die als CFO of op concernniveau werkzaam zijn.

Uit de in 2003, 2007 en 2010 gehouden controller-enquêtes (Verstegen & De Loo, 2007; De Loo et. al., 2011; Van Veen-Dirks & De Loo, 2011) worden op basis van de door afgestudeerde controllers ingevulde activiteiten steeds twee groepen van controllers aangetroffen. Deze groepen bevatten zowel controlerende als adviserende verantwoordelijkheden en kennen geen duidelijke indeling tussen groepen die meer aan de financial controller gerelateerd zijn en groepen die meer op de business partner georiënteerd zijn. Er zijn wel duidelijke verschillen in oriëntatie aanwezig, zoals een hogere mate van adviesoriëntatie.

Naast onderzoek dat zich richt op de individuele controller, zijn er ook empirische onderzoeken, zoals het aangehaalde onderzoek van Van Leeuwen en Mookhoek (2014) naar de ontwikkeling van de verschillende vormen waarin de financiële functie kan worden ingericht en de relatie met het optreden als business partner. Uit onderzoek van Mouritsen (1996) op basis van een enquête onder 370 chief accounting officers blijkt dat er verschillende invullingen zijn voor de financiële functie, die ook afwijken van een onderscheid tussen financial controlling en business partnering. De invulling van de rol van de financiële functie op bovenstaande aspecten kan volgens dit onderzoek variëren. Het onderzoek gaat niet in op de consequenties van de verschillende invullingen voor de rol van de decentrale controller. Lambert en Sponem (2012) leiden op basis van casuonderzoek bij twaalf Franse en Canadese organisaties een typologie van verschillende stijlen van de financiële functie af. De business partner-rol is voor de decentrale controller alleen mogelijk in organisaties waarbij de financiële afdeling voldoende gezag heeft. Het onderzoek is uitgevoerd door middel van 73 interviews, waarvan vier met operationeel management en 69 met de decentrale controllers.

Uit casuonderzoek van een organisatie in het Verenigd Koninkrijk met interviews van financieel en operationeel management van Burns & Baldvinsdottir (2007) blijkt dat de wijze waarop decentrale controllers hun rol oppakken ook per situatie kan verschillen. Zij schetsen de ontwikkeling van de “hybride accountant”, een combinatie van de financial accountant en de management accountant. Afhankelijk van de situatie kan de decentrale controller verschillende rollen aannemen. De term ‘hybride controller’ wordt door Ter Bogt en Van Helden (2008) gebruikt om de controller-rol te introduceren die een combinatie is van twee functies, te weten de zorgfunctie in combinatie met de financiële functie. Een functie die waar het de gezondheidszorg betreft voornamelijk in Finland lijkt voor te komen.

Wat leert bovenstaand onderzoek ons over de business partner-rol van decentrale controllers? Veel empirisch onderzoek maakt geen onderscheid tussen centrale en decentrale controllers als het over de business partner-rol gaat. De in de controller-enquête gevonden groepen bevatten dus zowel controllers die centraal als controllers die decentraal gepositioneerd zijn.

Lambert en Sponem (2012) zijn hier een uitzondering op; zij richten zich wel op de decentrale controllers en geven aan dat de mate van gezag van de financiële afdeling een mogelijke reden kan zijn dat de business partner-rol niet door decentrale controllers wordt opgepakt. De auteurs geven aan dat de Franse hiërarchische cultuur een invloed kan hebben op de generaliseerbaarheid van hun bevindingen. Het onderzoek is bovendien beperkt in de uitwerking van de rol die de decentrale controllers wel uitvoeren. Daarnaast laten

bovenstaande onderzoeken zien dat veel onderzoeken zijn gebaseerd op het beeld dat controllers zelf hebben van hun activiteiten en rollen en dat weinig empirisch onderzoek is gebaseerd op de opvatting van de operationeel manager.

Ons onderzoek, specifiek gericht op decentrale controllers, naar hoe decentrale controllers in de zorgsector in Nederland invulling geven aan de business partner-rol gebaseerd op interviews met operationeel en financieel manager speelt in op de beperkingen van het bestaande onderzoek. Het levert hiermee een bijdrage aan de vraag waarom uit empirisch onderzoek blijkt dat de business partner-rol maar beperkt wordt ingevuld en geeft inzicht in hoe deze invulling concreet uitwerkt en wat de behoefte van het financieel en operationeel management is in de ontwikkeling van de decentrale controllerfunctie.

Om inzicht te krijgen in de elementen waarop een verschuiving naar business partner kan plaatsvinden, worden uit de literatuur vijf onderwerpen gedestilleerd. In het empirisch onderzoek wordt besproken in hoeverre op deze aspecten verschuivingen hebben plaatsgevonden en of deze verschuivingen al dan niet wenselijk zijn.

Verslaggeving: financieel versus niet-financieel

Van oudsher is de controller de verstrekker van betrouwbare financiële informatie. Bij het functioneren van de controller als business partner wordt de nadruk gelegd op het additioneel verstrekken van niet-financiële informatie. Naast de vertrouwde financiële indicatoren zou dit een steeds grotere rol in het werk van de controller gaan spelen (Granlund & Lukka, 1998; Järvenpää, 2007).

Verandermanagement: staande versus veranderorganisatie

De tegenstelling tussen de staande en de veranderorganisatie geeft de mate aan waarin de controllers een rol spelen in veranderingsprocessen. Het belang van de controller als “interne consultant” neemt volgens deze artikelen toe (Parker, 2002; Burns, Warren & Oliveira, 2014). De gewenste mate waarin de controller actief betrokken is bij veranderprocessen kan verschillen. Cooper spreekt in dit kader over de controller als change consultant. Kaplan kent de controller een belangrijker rol toe als ‘change master’ (Van Helden, 1997).

Onafhankelijkheid: controle versus advies

Volgens sommige artikelen moet de controller niet onafhankelijk in zijn oordeelsvorming zijn, maar juist meer worden betrokken bij de besluitvorming en deel uitmaken van het decentrale managementteam. Moet de controller meedenken en zich proactief opstellen als business partner, of heeft de controller meer een financieel bewakende en rapporterende rol? Sathe (1983)

Tabel 1 Verwachtingen financial versus business controller

	Financial Controller	Business Controller
Verlaggeving	Financiële informatie	Niet-financiële informatie
Verandermanagement	Staande organisatie	Change management
Onafhankelijkheid	Controle	Advies
Nadruk accountinginstrumenten	Financial, cost accounting	Management accounting
Aandachtsgebied	Financiële zaken	Bredere scope dan alleen financiële zaken

onderkent in dit kader diverse typen controllers. De 'independent' controller met een controlerende rol, een 'involved' controller met een adviserende rol en een 'strong' controller waarbij de controller beide rollen combineert.

Nadruk accountinginstrumenten: financial and cost accounting versus management accounting

Een terugkerend thema in de bespreking van controllers- en business partner-rol is of controllers zich zouden moeten beperken tot financial en cost accounting. In de literatuur heerst een brede overeenstemming dat business controllers zich naast financial en cost accounting meer bezig zouden moeten houden met management accounting-activiteiten. De controller zou daarmee meer gericht zijn op de interne verantwoording dan op externe verantwoording (Lambert & Spohnem, 2012; Parker, 2002).

Aandachtsgebied: financiële zaken versus bredere scope

Een andere invalshoek is met welke onderwerpen de controller zich bezig moet houden. Moet de controller zich beperken tot de financiële administratie en administratieve organisatie? Of moet de controller in het kader van interne beheersing zijn aandacht ook verbreden? Een bredere scope betekent dat de controller ook advies zou moeten geven over strategische planning (Russell, Siegel & Kulesza, 1999), procesbeheersing (Johnson, 1992; Russell, Siegel & Kulesza, 1999) en informatie en automatisering (Gänßlen, Losbichler, Simons & Michels-Kim, 2014; Byrne & Pierce, 2007). De tegenstellingen laten typische verwachtingen over de invulling van de financial en business controller zien. Een samenvatting van de besproken tegenstellingen is in tabel 1 opgenomen.

3 Onderzoeksmethode

Onderzoeksonderwerp

Het empirische onderzoek naar de rol die de decentrale controller speelt, is op basis van een 'multiple-case study' uitgevoerd. Er zijn twaalf organisaties benaderd, die vier sectoren in de gezondheidszorg vertegenwoordigen. Twee sectoren die in de zorg worden aangeduid met 'cure', die zich richten op genezing en bevordering

van herstel en twee sectoren die tot de 'care' worden gerekend en zich richten op het zoveel mogelijk beperken van nadelen van ziekten, stoornissen en beperkingen:

CURE:

- GGZ (Geestelijke Gezondheidszorg);
- ZH (Ziekenhuizen);

CARE:

- GZ (Gehandicaptenzorg);
- VVT (Verpleging, Verzorging en Thuiszorg).

Academische ziekenhuizen zijn vanwege hun bijzondere functie, organisatie en omvang in dit onderzoek buiten beschouwing gebleven. Zoals eerder is aangegeven richt het onderzoek zich op de rol van de decentrale controller, de ondersteuner van één of meerdere decentrale eenheden.

De casestudy-organisaties zijn geselecteerd op de aanwezigheid van decentrale controllers en hebben daarom een bepaalde omvang nodig, de kleinste organisatie bestond uit circa 1.000 fte en de grootste uit bijna 4.000 fte.

In 2014 zijn twintig interviews gehouden in tien organisaties uit de vier sectoren. Van iedere organisatie is met de leidinggevende van de controllers en een operationeel manager gesproken. Twee organisaties hebben zich uit het onderzoek teruggetrokken. De achterliggende reden was bij het ziekenhuis het vertrek van de financieel manager en bij de VVT-instelling waren er urgente zaken waardoor de instelling geen tijd kon vrij maken voor het onderzoek.

Datacollectie en -analyse

De interviews duurden ongeveer een uur met een uitloop tot anderhalf uur. Deze interviews waren semigestructureerd. In bijlage A zijn de interviewvragen opgenomen. De gehanteerde aanpak bood ruimte voor triangulatie (Denzin & Lincoln, 2000) van interviews van de operationeel managers en financieel managers met documenten zoals jaarverslagen en functiebeschrijvingen van de taken van decentrale controllers en/of vacatureteksten en actuele functiebeschrijvingen. De data is over een periode van zes maanden in 2014 verzameld. Dit is daarna gevolgd door de fase van data-analyse, het coderen (met

Tabel 2 Overzicht gehouden interviews in 2014

d.d.	interview	Sector	functie
26.02	1	GGZ1	Locatiedirecteur
26.02	2	GGZ1	Directeur Financiën en Vastgoed
28.02	3	GZ1	Directeur Zorg en Dienstverlening
18.03	4	GGZ2	Manager Planning & Control
18.03	5	GGZ2	Directeur Zorgdivisie
19.03	6	GZ2	Regiodirecteur
19.03	7	GZ2	Directeur Financiën & Control
20.03	8	ZH1	Manager Financiën & Control
20.03	9	ZH1	Clustermanager zorg
25.03	10	WT1	Regiodirecteur
25.03	11	WT1	Concernmanager EAD
26.03	12	GZ3	Regiodirecteur
27.03	13	GZ3	Directeur Servicebedrijf
02.04	14	GGZ3	Manager Financiën & Control
02.04	15	GGZ3	Directeur Bedrijfsvoering
04.04	16	ZH2	Manager Financiën & Informatie
04.04	17	ZH2	Clustermanager zorg
15.04	18	WT2	Manager Financiën & Control
17.04	19	GZ1	Directeur Financiën/Bedrijfsvoering
25.04	20	WT2	Zorgmanager

Tabel 3 Hiërarchisch centraal/decentraal

		Hiërarchisch	
		Centraal	Decentraal
CURE	GGZ	2	1
	ZH	2	-
CARE	GZ	3	-
	WT	2	-
	totaal	9	1

behulp van MAXQDA) en schiften door de gecodeerde teksten en het isoleren van patronen en processen. De data zijn gecodeerd met codes uit het literatuuronderzoek en 'in vivo' verrijkt met bijzondere waarnemingen tijdens het onderzoek (Miles & Huberman, 1984).

4 Resultaten

4.1 De inrichting van de financiële functie

Bij negen van de tien onderzochte organisaties is sprake van een centrale financiële functie waarin de decentrale controllers in een afdeling business control zijn opgenomen. Bij één GGZ-instelling was de operationeel manager de hiërarchische baas van de decentrale controller, zoals aangegeven in tabel 3.

Bij negen organisaties maken de decentrale controllers dus deel uit van de centrale financiële organisatie. Bij deze inrichtingskeuze valt de decentrale controller hiërarchisch onder de centrale financiële functie en gaat voor rapportage en toelichting naar de locaties. Deze inrichtingskeuze wordt door de nagenoeg alle operationeel managers niet als een belemmering ervaren.

De plaats van de controller en de invloeden die hierbij een rol spelen

De decentrale controller ondersteunt op papier zowel de divisiedirecteur als de afdelings-/unitmanagers. De onderzochte organisaties kennen een duidelijk onderscheid tussen strategische en operationele zaken. Strategische zaken worden op het niveau van de Raad van Bestuur behandeld. De rol van Financiën bij de behandeling van strategische zaken wordt ingevuld door de financieel manager. In zijn overleg met de divisiedirecteur behandelt de decentrale controller dan ook vooral operationele zaken. Voor strategische zaken valt de divisiedirecteur terug op de financieel manager. Ook het overleg met de afdelings-/unitmanagers bevat derhalve vooral operationele zaken.

De inhoud van de financiële functie

De financiële functie laat een hoge mate van specialisatie zien. De hierna volgende functies zijn bij de onderzochte organisaties aangetroffen (zie figuur 1).

- **Vastgoed-control**
Traditioneel is het investeren en beheer van vastgoed een belangrijk aandachtspunt in de zorg. Door gewijzigde regelgeving lopen de instellingen nu nog grotere risico's met betrekking tot de financiering en exploitatie van het vastgoed. Zorgvastgoed is voor de organisaties een strategisch bedrijfsmiddel geworden en dit heeft geleid tot opname van specialisten in de financiële afdeling.
- **Treasury**
De centrale treasury-functie vraagt door de omvang en financiële risico's van de zorginstellingen bijzondere aandacht en deze functie is afgesplitst van de activiteiten en verantwoordelijkheden van de decentrale controllers.
- **Zorgcontrol (ook wel genoemd: productie-control)** is als afzonderlijke functie opgenomen. De onderbouwing voor deze specialisatie in de interviews was de steeds complexer wordende regelgeving. Het vaststellen van effectiviteit en naleving van deze wet- en regelgeving is volgens de managers niet te combineren met business control.
- **AO/IC**
Bij de onderzochte organisaties zijn specialisten voor administratieve organisatie en interne controle binnen de financiële functie aangenomen. In combinatie met internal audit, is deze functie in een aantal gevallen belegd bij een concerncontroller of een af-

deling c.q. medewerker Interne Audit bij de afdeling Planning & Control.

Integraal management

De onderzochte organisaties hanteren als managementfilosofie veelal het “integraal management”-principe waarbij de verantwoordelijkheid in hoge mate is gedecentraliseerd. De gekozen structuur is in een of andere vorm de afdelings-/unitstructuur. Voor de meeste managers is unitmanagement een bekend fenomeen, zij werken in resultaatverantwoordelijke eenheden (rve’s).

De uitdrukking “integraal management” wordt geassocieerd met het decentraliseren van de verantwoordelijkheid van het management voor sturing en beheersing van de organisatie. Opvallend is dat dit integraal managementprincipe tot (bijna) op het laagste niveau (bijvoorbeeld wooneenheid) van de zorgorganisaties wordt doorgevoerd. Aan de decentrale controllers in het onderzoek zijn meerdere units en wooneenheden toegewezen waarvoor zij als controller verantwoordelijk zijn.

In tegenstelling tot voornoemde Integraal managementfilosofie lijkt bij de onderzochte organisaties toch sprake te zijn van centraal geleide organisaties. De divisies zijn semi-autonome eenheden, die voor belangrijke, strategische, beslissingen toestemming nodig hebben van de Raad van Bestuur. De autonome invloed op de strategievorming van de organisatie is hiermee zeer beperkt.

Managementteam

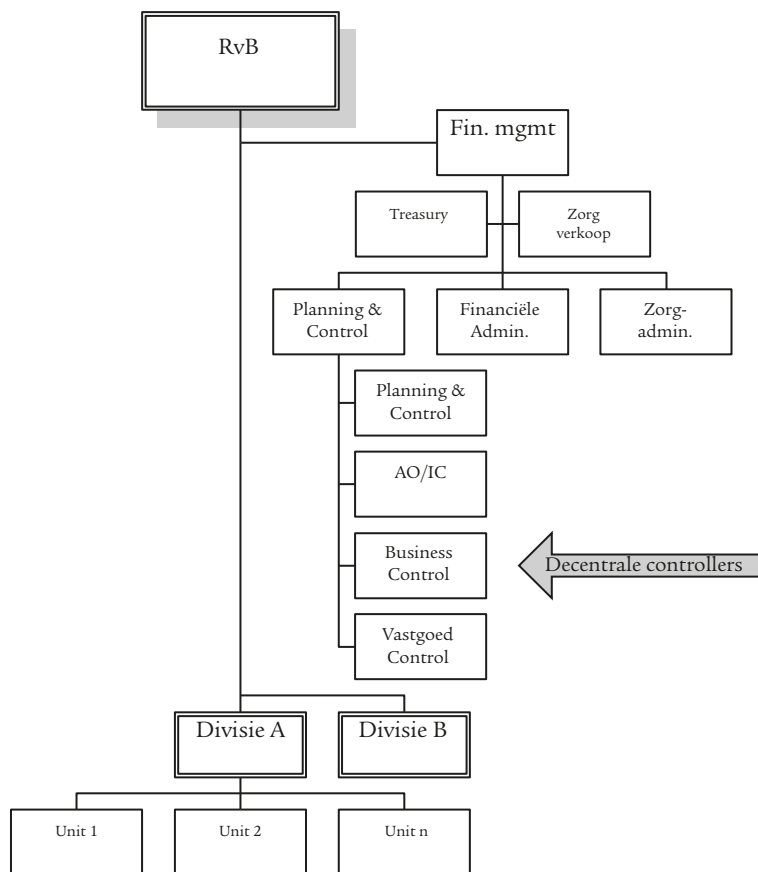
De keuze of decentrale controllers deel uit maken van het decentrale managementteam (MT) wordt overgelaten aan de decentrale onderdelen. In tabel vier is een overzicht opgenomen waarin staat aangeven of de decentrale controllers deel uitmaken van het MT. Er bestaat een verschil tussen organisaties waar de controller een vast lid is van het MT (2 instellingen) en waar de controller voor aspecten bij het MT wordt uitgenodigd (8 instellingen). Zowel financieel managers als operationeel managers antwoorden bevestigend op de vraag of een divisie MT-rol voor de decentrale controller gewenst is. Dit wordt echter niet voorgeschreven vanuit de centrale organisatie. In de meeste gevallen wordt hier volgens de ondervraagden na enige tijd wel naar gehandeld. De geïnterviewden geven aan dat de decentrale controller zelf deze positie moet zien te overerven.

4.2 Activiteiten, vaardigheden en opleiding

Activiteiten

De rode draad door de activiteiten van de decentrale controllers is nog altijd het begroten en budgetteren. Budgetbewaking wordt door de controllers verschillend ingevuld. Enkele operationeel managers vinden dat de bewaking een verantwoordelijkheid is van de af-

Figuur 1 Veel voorkomend organogram



Tabel 4 Lid Managementteam

	instellingen	lid Management Team	
		'in' het MT	'bij' het MT
CURE	GGZ	1	2
	ZH		2
CARE	GZ	1	2
	WT		2
	totaal	2	8

delings-/unitmanager en dat deze verantwoordelijkheid niet kan worden afgeschoven op de decentrale controller.

De activiteit periodieke financiële informatieverzorging (“financiële rapportage”) heeft tot doel het verhogen van de betrouwbaarheid van de gegevens zoals deze door de boekhouding worden opgeleverd. Over deze gegevens ontstaat regelmatig discussie met de afdelings-/unitmanagers vanwege de kwaliteit van de data en de wisselende eisen door de steeds veranderende omgeving van de gezondheidszorg. Het belang hiervan komt een aantal keren terug in de antwoorden die refereren aan de “de basis, die op orde moet zijn (maar het nog niet is)”. Decentrale controllers zijn daardoor veel tijd kwijt is met het uitzoeken en corrigeren hiervan.

De periodieke financiële informatieverzorging bestaat uit het voor de afdelings-/unitmanagers 'leesbaar' maken van de standaardrapportages.

Een activiteit die ook regelmatig naar voren komt is de activiteit 'financiële ondersteuning van business cases'. Vanwege de vele veranderingen in de gezondheidszorg wordt regelmatig een beroep gedaan op de 'rekenvaardigheden' van de decentrale controller.

Decentrale controllers zijn nog maar beperkt betrokken bij het ontwerpen en ontwikkelen van managementinformatie. Wel wordt aangegeven dat er een rol is weggelegd bij 'het helpen duiden van de informatie', of het leren lezen van de rapportages aan de afdelings-/unitmanagers.

Interne advisering wordt door de sectoren VVT en ZH genoemd. De hierbij gegeven algemene toelichting gaat richting het meedenken over ontwikkelingen, assisteren bij het nemen van maatregelen evenals gevraagd en ongevraagd advies.

Opvallend is verder de overname van een enkele business control-activiteit door het management zelf. Er is al langere tijd sprake van dat managers dezelfde informatie ter beschikking hebben (zie het toenemend gebruik van 'management dashboards'). Zeer weinig managers gebruiken deze informatie zonder advisering van de controller.

Vaardigheden

Op de vraag "waar is een succesvolle controller in deze organisatie goed in?" lopen de antwoorden zeer uiteen. Aangegeven wordt dat de controller niet alleen vaktechnisch goed moet zijn, maar dat ook zijn/haar 'people skills' van een hoog niveau moeten zijn; dat betekent: assertief communicerend, goed luisterend, een teamspeler met verstand van zaken en van de 'business'.

De geïnterviewde operationeel managers van de CURE-sectoren GGZ en ZH hechten duidelijk meer waarde aan politieke vaardigheden en organisatiesensitiviteit.

Opleiding

De financieel managers in de onderzochte organisaties worden geconfronteerd met veranderende, lees hogere, verwachtingen. Van decentrale controllers wordt gevraagd, dat ze dichter bij de business opereren en met een bredere bril, dan puur alleen de financiële, de problemen benaderen.

Wat betekent deze ontwikkeling voor de opleiding van decentrale controllers? Kandidaten voor de business control-functie hebben een voortgezette opleiding, primair een HBO+, met 2 tot 5 jaar ervaring. De typische decentrale controller heeft een HBO in bedrijfseconomie. De acceptatie van andere opleidingen, zoals HBO-bedrijfskunde, wordt in de zorg groter.

In organisaties die op dit moment financieel het hardst getroffen lijken te worden door de wijzigende wet- en regelgeving, zie je de vraag toenemen naar academisch

en postacademisch geschoolde bedrijfseconomen, controllers en accountants. Als redenen hiervoor worden de sterke analytische vaardigheden en ook communicatie en interpersoonlijke vaardigheden genoemd.

De financieel manager en operationeel manager lijken het redelijk eens en houden het in de meeste gevallen op HBO+. De + (plus) wordt tijdens de interviews benadrukt. Het niveau van een HBO'er lijkt voor de uitvoering van de business control-activiteiten voldoende, maar ervaring en de nodige 'people skills' completeren het beeld. Enkele ondervraagden zeggen deze combinatie te zoeken in een controller met een academische achtergrond.

4.3 De rol van de decentrale controller

In hoeverre valt in het onderzoek de gesuggereerde overgang van financial controller naar business controller te ontdekken?

Het onderzoek laat de vraag naar een type controller zien, die onder andere gekenmerkt wordt door 'advisering'. Uit de gesprekken komt naar voren, dat er door de financiële ingrepen van de overheid meer financiële ondersteuning door het operationeel management gevraagd wordt en de decentrale controllers een hoge mate van gezag hebben als het over financiële zaken gaat. Deze toenemende adviesrol is daarom ook sterk financieel gericht en sluit aan bij het toenemende belang van de financiële functie in een tijd waarin de budgetten onder druk staan.

Verslaggeving: financieel versus niet-financieel

De praktijk is weerbarstig. De verschillende wetenschappelijke publicaties voorspellen een groei van de controller naar business partner. De decentrale controller bij de onderzochte organisaties is vooral nog traditioneel financieel geïntendeerd. Betrokkenheid bij niet-financiële zaken beperkt zich vooral tot de financiële kant hiervan.

Verandermanagement: staande versus veranderorganisatie

De ontwikkeling van de decentrale controller in de richting van een change controller lijkt in de zorg afwezig. In de CURE wordt deze rol steeds vaker ingevuld door de zorgcontroller. De kennis van wet- en regelgeving is hiermee centraal belegd en weggehaald bij de decentrale controller.

Onafhankelijkheid: controle versus advies

Bij de inrichting van de financiële functie in de gezondheidszorg lijkt dit punt in principe een non-issue te zijn. Voor zover er sprake is van een controlerende verantwoordelijkheid wordt door de ondervraagden vooral de financiële controle genoemd. "Geven we niet te veel geld uit, vliegen we op deze manier verderop niet uit de bocht?"

De interne controle is bij de onderzochte zorginstellingen verbijzonderd in de vorm van concern control (interne audit-taken) en/of zorgcontrol. Deze laatste rol wordt ingevuld door de zorgadministratie die toeziet op naleving van de wet- en regelgeving. Deze taak behoort bij de onderzochte organisaties niet tot het takenpakket van de decentrale controller.

Nadruk accounting-instrumenten: financial and cost accounting versus management accounting

Belangrijke management accounting-technieken die controllers gebruiken zijn budgettering, langetermijnforecasting, strategische planning, prestatie-evaluatie, benchmarking en 'product profitability analyses' (Van Veen-Dirks & De Loo, 2011).

De verschuiving van werkzaamheden van financial accounting naar management accounting blijft in de praktijk van de zorg achter bij het optimisme dat aanwezig was bij de inrichting van de functie, maar ook bij wat door het operationeel management gevraagd wordt. De verklaring hiervoor is dat de decentrale controller veel inspanning levert aan het verbeteren van de kwaliteit van de informatie en aan het rapporteren. Uit het onderzoek valt verder op te maken, dat door de decentrale controller aan een beperkte set management accounting-activiteiten, zoals financiële ondersteuning van business cases en kostprijsberekeningen, invulling wordt gegeven. De adviesfunctie, waar zo vaak aan gerefereerd wordt, is hoofdzakelijk gericht op de financiële aspecten van de bedrijfsvoering.

Aandachtsgebied: financiële zaken versus bredere scope

De rol van de decentrale controller beperkt zich zoals we hebben kunnen zien vooral tot financial accounting met een aantal stappen in de richting van management accounting. Maar welke terreinen in de zorg hebben de aandacht van de decentrale controller? Waar de brede controller oog heeft voor, of betrokken is bij strategievorming, procesverbetering en ICT, blijken deze onderwerpen niet op de agenda van de decentrale controller voor te komen. Het ontwikkelen van bijvoorbeeld management informatie ('dashboards') en informatiesystemen blijft buiten de scope van de decentrale controller.

4.4 De gewenste situatie volgens de financieel manager en de operationeel manager.

Ontwikkeling van financial accounting naar management accounting

De decentrale controller moet nog veel traditioneel administratief werk verrichten, zoals het controleren van de boekhouding, het opstellen van rapportages, veelal in een arbeidsintensieve Excel-omgeving. De aanwezige datawarehouses leveren het operationeel management nog onvoldoende op en vragen extra inzet van de decentrale controller. De waarde van de datawarehou-

ses is voor het management nog beperkt. De datawarehouses worden volgens de financieel managers nog onvoldoende gebruikt door de decentrale managers. Veel tijd van de decentrale controllers gaat zitten in het duiden en uitleggen van de in de datawarehouses aanwezige informatie.

De financieel managers wensen een verschuiving naar management accounting, maar zij zien voorlopig nog geen oplossing voor gesignaleerde problemen die deze overgang bemoeilijken. De financieel manager lijkt in een aantal gevallen soms ook geen haast te hebben met deze transitie, omdat hij de decentrale controller goed kan gebruiken bij problemen binnen de financiële functie als geheel. De operationeel manager lijkt aan te geven (en eerder) behoefte te hebben aan verbreding naar management accounting-activiteiten.

Informatie en advies

De decentrale controller moet momenteel nog veel inspanning leveren om de informatie te verzorgen en verstrekken. Uit de interviews komt naar voren dat controllers:

- veel tijd kwijt zijn met informatie verzorgen en verstrekken aan de vele afdelingen/units;
- een lastige positie innemen in het spanningsveld centraal versus afdelingen/units;
- te maken hebben met problemen rondom informatie- en communicatietechnologie (ICT) en business intelligence. Dit is regelmatig een punt van discussie (onbetrouwbaar, ongeloofwaardig);
- door het gaan hanteren van een management dashboard door het operationeel management ruimte kunnen krijgen voor verbetering.

Managers hebben steeds vaker zelf de beschikking over informatie. Toch is het effect hiervan voor de decentrale controller slechts in enkele situaties, en dan nog maar beperkt, merkbaar. In lijn met de wens om meer richting management accounting te verschuiven geven de operationeel managers aan meer advisering te wensen. Bij de financieel managers leeft deze wens ook, maar het ambitieniveau is gegeven de huidige beperkingen lager.

Financieel en niet-financieel

Zowel de operationeel als financieel managers zijn het erover eens dat de decentrale controller vooral om financieel advies wordt gevraagd. Met alle wijzigingen in de zorg is de vertaling naar de financiële consequenties belangrijker dan ooit. De financiële impact van alle plannen is bijzonder groot en de nadruk op financiële ondersteuning lijkt daarmee te worden versterkt.

Opvallend is verder, dat bijvoorbeeld informatie- en communicatietechnologie (ICT) tijdens de gesprekken

slechts een enkele keer is genoemd (als activiteit of als kennisgebied van de controller). Verschillende auteurs gaan uit van veranderingen in de rol van de controller door de verbetering en toename van ICT. Hiervan lijkt voor de decentrale controller in de zorg op dit moment nog weinig sprake te zijn.

Operationeel en strategisch

De antwoorden van de operationeel en financieel managers geven aan dat de decentrale controllers vooral betrokken worden bij operationele zaken. Er wordt verwacht dat zij hier een belangrijke rol in spelen. Er is geen behoefte om de rol van de decentrale controllers bij strategische vraagstukken uit te breiden.

Resumerend is in figuur 2 de door de financieel manager en de operationeel manager gewenste ontwikkeling van de decentrale controller opgenomen.

De vier assen laten de gewenste positie van de decentrale controller zien op de onderdelen:

- Financial accounting – Management accounting
- Informatie verstrekken – Adviseren
- Financiële informatie – Niet-financiële informatie
- Operationeel – Strategisch

5 Conclusies, aanbevelingen en beperkingen

5.1 Conclusies

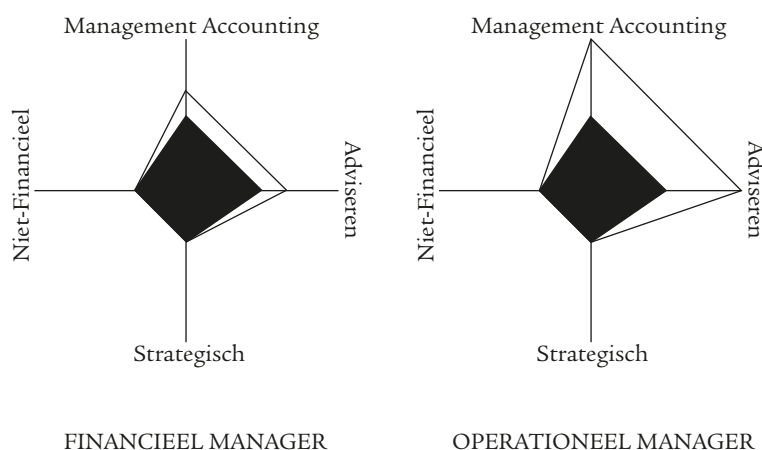
Op welke wijze wordt in de gezondheidszorg de decentrale controllerfunctie ingevuld? Het empirisch onderzoek laat zien dat de onderzochte organisaties binnen de gezondheidszorg decentrale controllers hebben aangesteld, die veelal zijn gepositioneerd in de centrale financiële afdeling, voor één of meerdere resultaat-verantwoordelijke eenheden. Strategische besluitvorming is gecentraliseerd en de decentrale controller adviseert niet op dit terrein. Ook houdt de decentrale controller zich niet bezig met onderwerpen zoals vastgoed, inhoud van

de zorg of administratieve organisatie omdat hiervoor binnen de centrale organisatie specialisten aanwezig zijn. De opleiding van de ‘typische’ controller is bedrijfs-economie HBO+, met twee tot vijf jaar werkervaring. De acceptatie van andere opleidingen zoals bedrijfskunde neemt toe. De behoefte bestaat aan controllers met een hogere mate van sociale vaardigheden en kennis van de business. Binnen ziekenhuizen en GGZ-instellingen wordt met name het belang van politieke vaardigheden en organisatiesensitiviteit benadrukt. De belangrijkste taken van de decentrale controllers in de onderzochte organisaties betreffen toch het begroten, budgetteren en het bewaken van de budgetten, naast informatieverstrekking en het ondersteunen van het management in het duiden van de rapportages.

In hoeverre is bij de invulling van de decentrale controllerfunctie sprake van een overgang van financial controller naar business partner? Het onderzoek laat zien dat de decentrale controllers zowel de controlerende als de adviserende verantwoordelijkheid invullen. Het toekomstbeeld van de CFO geschetst door Van Leeuwen en Mookhoek met een toenemende aandacht voor strategie vertaalt zich niet in een dergelijke bredere rol voor de decentrale controller bij deze organisaties. De verschuiving van het al dan niet optreden als business partner zit hem er niet in of er wordt geadviseerd, maar waarover er wordt geadviseerd. Het onderzoek laat zien dat de onderwerpen waarover wordt geadviseerd beperkt zijn. Over strategische onderwerpen wordt niet geadviseerd omdat deze niet zijn gedecentraliseerd en op diverse terreinen zijn specialistische controllers aangesteld. Ook over operationele activiteiten is het advies beperkt tot advisering over de financiële aspecten waarop de decentrale controllers gezag hebben. De decentrale controller speelt ook geen actieve rol in de opzet en beheersing van veranderprocessen. Bij de verbreding van financial accounting naar meer management accounting is de behoefte bij de financieel en operationeel managers wel aanwezig, maar wordt de verandering vertraagd door de beperkingen van de systemen en kennis van de financieel administratieve ondersteuning.

Welke wensen bestaan er bij managers en controllers over de ontwikkeling van de functie van de controller? Zowel de operationeel als financieel managers geven aan dat zij geen bredere invulling van de controller als business partner wensen en dat een HBO+ opleiding voldoende zou moeten zijn voor de functie van decentrale controller. De gewenste veranderingen hebben betrekking op het doorzetten van financial accounting naar meer management accounting en het beter invullen van advies op financieel gebied. Het onderzoek laat zien dat niet alleen het financieel management een grotere rol op deze gebieden wenst, maar dat juist het operationeel management meer verwacht van de decentrale controller dan de financieel managers.

Figuur 2 De huidige versus gewenste positie van de decentrale controller



5.2 Aanbevelingen

De bevindingen laten een decentrale controller in spaarzaam zien. Er wordt van verschillende kanten aan hem getrokken en hij slingert heen en weer tussen financial accounting en management accounting, tussen divisie-manager en afdelings-/unitmanager en tussen decentrale en centrale taken.

Financial Accounting en/of Management Accounting

De decentrale controller is in veel gevallen bezig de stap te maken naar (meer) management accounting-activiteiten, maar kan moeilijk loskomen van de financial accounting-activiteiten. Of omdat hij zelf blijft hangen aan zijn 'traditionele vak', of omdat het beslag op hem/haar door de financial accounting-afdeling groot blijft. De geïnterviewden geven aan dat de registratiefunctie van de financiële afdelingen de kennis ontbeert om zaken op een juiste manier te duiden en op een juiste manier vast te leggen. Dit resulteert in fouten, waar de hulp van de decentrale controller weer bij nodig is.

Divisiemanager en/of afdelings-/unitmanager

De decentrale controller moet omgaan met veel diversiteit. Niet alleen tussen financial accounting en management accounting maar ook tussen de verschillende informatiebehoeften van de divisie-manager en de afdelings-/unitmanager. Het ene moment proactief inspelen op de cijfers en hoofdlijnen en het andere moment geconcentreerd op de details en het duiden hiervan.

Decentraal in combinatie met centrale taken

De decentrale controller is in veel gevallen niet alleen centraal actief, maar krijgt daarnaast om verschillende redenen ook een aantal centrale taken van de centrale financiële functie toegewezen. Hier is in een aantal gevallen bewust voor gekozen of om meer grip te krijgen c.q. te houden op de controller of om de verbinding met de controller te bevestigen.

Drie aanbevelingen voor de financieel managers, de operationeel managers en decentrale controllers kunnen worden afgeleid uit het onderzoek onder controllers om invulling te geven aan dit gewenste profiel van de operationeel en financieel managers:

a. Ondersteun de ondersteuner

Een oplossing die bij meerdere organisaties naar voren komt en op meerdere manieren is ingevuld is 'ondersteun de ondersteuner'. In de ene oplossing is extra capaciteit op financial accounting aangesteld, die als 'liaison' samenwerkt met de decentrale controller en voor de controller de financial accounting-kwesties aanpakt en verbetert. In een enkele andere oplossing is gekozen voor een assistent van de decentrale controller, die veel voorbereidende (produceren van informatie) zaken voor zijn/

haar rekening neemt en daarmee de decentrale controller ontlast. De decentrale controller kan hierdoor meer toe komen aan zijn 'proactieve' controllersactiviteiten.

b. Versterk de financiële administratie

Op de financiële administratie is binnen de onderzochte organisaties veelal bezuinigd en zijn er in de afgelopen jaren diverse taken geautomatiseerd. Echter de complexiteit van de administratie is door de veranderende wet- en regelgeving en de hieruit voortvloeiende veranderingen (o.a. schaalvergroting, reorganisaties) toegenomen. Het verhogen van de kwaliteit van de financiële administratie wordt door bijna alle ondervraagden als kritieke succesfactor voor een verdere professionalisering van de financiële functie genoemd.

c. Leer afdelings-/unitmanagers financiële rapportages lezen

Ondanks pogingen om de informatievoorziening te verbeteren met behulp van 'dashboards', besteedt de decentrale controller veel tijd aan het rapporteren en bespreken van de periodieke informatie.

Managers hebben behoefte aan het 'duiden' van de informatie. "Wat staat er nu feitelijk? Wat zit er wel/niet in het cijfer?"

5.3 Beperkingen van het onderzoek

Het onderzoek is gebaseerd op tien zorgorganisaties met een maximum van drie organisaties per zorgsector. De bevindingen zijn daarom beperkt generaliseerbaar. Een andere beperking is dat de analyse van kwalitatieve data altijd subjectief is. De gevolgde onderzoeksprocedures tijdens alle datacollectie-stappen zijn opgezet om deze risico's te verminderen.

De kracht van het onderzoek is dat operationeel managers en financieel managers en niet de decentrale controllers zelf de (gewenste) rol van de decentrale controller hebben aangegeven.

Onze bevindingen laten eveneens zien, dat het onderzoek hiermee niet afgerond is. Het is interessant om te zien hoe de rol zich op de langere termijn ontwikkelt en de ontwikkeling van longitudinaal onderzoek van deze cases zou een interessant onderzoeksobject zijn.

6 Tot slot

Het onderzoek laat zien dat binnen de onderzochte organisaties in de gezondheidszorg de rol van business partner maar beperkt is ingevuld. Binnen de onderzochte organisaties bestaat ook geen behoefte aan decentrale controllers, die strategische adviezen geven, adviezen over mogelijke procesverbeteringen geven en die een belangrijke rol vervullen in het verandermanagement. Achterliggende oorzaken hiervan zijn ten eerste de centralisatie van strategische besluitvorming in de organisaties. De strategische advisering door een controller aan het centraal management heeft hierdoor weinig toegevoegde waarde. Ten tweede is er sprake

ke van een sterke mate van specialisatie binnen de financiële functie. De financiële functie als geheel vervult wel degelijk de functie van business partner. De rol die de decentrale controller naar het decentrale management vervult is wel gericht op advisering maar alleen over financiële aspecten.

Tot slot laat het onderzoek zien dat het onderscheid financial controller en business partner complexer is dan het lijkt. De mate van specialisatie van de financiële functie speelt een belangrijke rol bij de gewenste invulling van de rol van de decentrale controller. Bij de

onderzochte organisaties is wel behoefte aan meer dan alleen financiële rapportage, hetgeen meer aansluit bij business controller dan financial controller. En met betrekking tot het vervullen van een rol als business partner van het operationeel management, geeft het onderzoek aan dat het operationeel management juist een partner met financiële kennis nodig heeft. Concluderend kan worden gesteld dat bij de onderzochte organisaties er behoefte lijkt te zijn om van een financial controller over te gaan naar een financial business partner. ■

Drs. A.S. Knoop MA is partner van ACN Management consultants en docent aan de public controllersopleiding van de Erasmus universiteit.

Prof. dr. A.C.N. van de Ven RA is hoogleraar Bestuurlijke Informatieverzorging aan TIAS, School for Business and Society, Tilburg University.

Het artikel is gebaseerd op het onderzoek "Business partner in de zorg; wensdenken of realiteit?" van het interim- en searchbureau Connect Professionals met medewerking van beroepsvereniging HEAD. Dit onderzoek is uitgevoerd door Aart Knoop.

Noten

■ Met een onafhankelijke controller wordt in de Woningwet bedoeld dat de controlfunctie rechtstreeks onder de bestuurder moet vallen en niet centraal of binnen de afdeling financiën mag worden gepositioneerd.

Literatuur

- Bogt, H.J. ter, & Helden, G.J. van (2008). De hybride controller in de overheids- en non-profitsector, een verkenning. In R.H.J.M. Gradus, G.D. Minderman, T. Budding, & C.A. van Egten (eds.). *De waarde van de public controller; een mirror of excellence*. (pp. 121-129). Den Haag: SDU Uitgevers.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2007). The changing role of management accountants. In T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens (eds). *Issues in Management Accounting* (pp. 117-132). Harlow, England: Pearson Education Ltd.
- Burns, J., Warren, L., & Oliveira, J. (2014). Business partnering : Is it all that good? *Controlling & Management Review*, 58(2): 36-41.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3): 469-498.
- De Loo, I., Verstegen, B.H.J., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287-313.
- Denzin, N.K., & Lincoln (eds.) (2000). *Handbook of qualitative research*, 2nd edition. Thousand Oaks, London, New Delhi: Sage.
- Gänßlen, S., Losbichler, H., Simons, P., & Michels-Kim, N. (2014). Was bedeutet Business Partnering im Controlling? *Controlling & Management Review*, 58(2): 28-35.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2): 185-211.
- Helden, G.J. van (1997). Management-accountinggoeries over de toekomst van de controller. *Tijdschrift Financieel Management*, 17(2): 81-87.
- Järvenpää, M. (2001). Connecting management accountants' changing roles, competencies and personalities into the wider managerial discussion – A longitudinal case evidence from the modern business environment 1. *The Finnish Journal of Business Economics*, 50(4): 431-458.
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99-142.
- Johnson, H.Th. (1992). *Relevance regained. From top-down control to bottom-up empowerment*. New-York: The Free Press.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3): 565-589.
- Leeuwen, O.C. van, & Mookhoek, L.M. (2014). De toekomst van de CFO: op weg naar financial leadership. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89(6): 246-252.
- Miles, M.B., & Huberman, A.M. (1984). *Qualitative data analysis: A sourcebook of new methods*. Thousand Oaks, California: Sage Publications Inc.
- Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, 7: 283-303.
- Parker, L. D. (2002). Reinventing the manage-

ment accountant. *CIMA Address Delivered at Glasgow University*, 15 March. Geraadpleegd op http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf.

- Rouwelaar, J.A. ten (2015). *Business unit controller involvement in management: an empirical investigation in the Netherlands*.

Breukelen: Nyenrode Business University.

- Russell, K.A., Siegel, G.H., & Kulesza, C.S. (1999). Counting more, counting less. *Strategic Finance*, 81(3): 39-44.
- Sathe, V. J. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3): 31-48.
- Veen-Dirks, P. van, & Loo, I. de (2011). Is de "strong controller" in aantocht? *Management*

Control & Accounting, 15(4): 13-19.

- Ven, A.C.N. van de (2014). Controller en business partner. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 88(3): 84-91.
- Verstegen, B., & De Loo, I. (2007). Gedragspatronen van Nederlandse controllers : een analyse aan de hand van interpretatief interactionisme. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 81(1/2):19-27.

Bijlage A

De gehouden interviews waren semigestructureerd. Er is niet een vragenlijst vooraf uitgedeeld, maar in het interview zijn de volgende vragen en aandachtspunten aan de orde gekomen.

- Wat zijn de belangrijkste activiteiten van de decentrale controllers?
- Wat zijn de verwachtingen van de financieel en de operationeel manager?
- Wat is de rol bij de besluitvorming (van de controller bij de decentrale eenheden)?

De lijst met aandachtspunten bestond daarnaast nog uit een aantal organisatorische elementen die de context van de werkzaamheden van de controllers bepalen:

- de besturingsfilosofie;
- de inrichting van de financiële functie;
- de organisatie van de control functie;
- control en coördinatiemechanismen;
- communicatie- en informatiestructuur;
- cultuur/dominante logica;
- problemen en uitdagingen.