

Controllersopleiding: een synthese van wetenschap en praktijk

Frans Roozen

SAMENVATTING Dit artikel gaat in op de capaciteit van de Register Controllersopleiding om een synthese aan te brengen tussen wetenschap en praktijk. De praktijk van de Register Controllersopleiding leert dat dit om een actieve betrokkenheid vraagt van de controller en de onderneming waarvoor hij werkt. Zij moeten niet alleen scherp definiëren wat hun vragen zijn, zij moeten van de opleidingen eisen dat aangetoond wordt dat het opleidingsprogramma net als iedere andere investering van meerwaarde is voor de vraagstukken waar zij in de praktijk mee te maken hebben. In feite vraagt dit om een synthese van wetenschap en praktijk.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel is relevant voor controllers, managers en opleiders. Het beschrijft hoe door reflectie op de bedrijfspraktijk een centrale plaats in de colleges te geven, door het inbrengen van problemen uit de dagelijkse praktijk van de controller, en door het doorgronden van de weerbaarheid van die praktijk voor oplossingen vanuit de theorie, de opleiding een verlengstuk wordt van het functioneren van de controller in de eigen organisatie. Zo is een zo groot mogelijk leereffect en directe toegevoegde waarde voor de controller en zijn organisatie te realiseren.

1 Inleiding

In deze bijdrage zal ik ingaan op een aantal van de thema's die geadresseerd worden in het artikel van Jeltje van der Meer-Kooistra en het artikel van Arco van de Ven elders in dit blad. Daarbij heb ik er niet voor gekozen om mij te beperken tot een reactie maar schets ik ook welke consequenties hieraan te verbinden zijn voor de Register Controllersopleiding (hierna Controllersopleiding). Daartoe bespreek ik eerst de wetenschappelijke verankering van de Controllersopleiding. Vervolgens komt het belang van een praktijkgeoriënteerde wetenschappelijke opleiding aan de orde en de betekenis daarvan voor de profilering en de afbakening van de op te leiden doelgroep. Tot slot wordt ingegaan op de business partnerrol van de controller. Deze bijdrage sluit af met een visie voor de toekomst.

2 Wetenschappelijke basis

In haar bijdrage stelt Van der Meer-Kooistra dat de pos-

titiële Controllersopleiding niet alleen de hoogst gekwalificeerde opleiding voor het controllersberoep in Nederland is, maar ook opleidt voor het hoogste controllersniveau in organisaties. Het feit dat een steeds groter deel van de CFO-posities in Nederland ingenomen wordt door afgestudeerde RC's bewijst dat dit geen loze belofte behelst.¹ Aan het opleiden voor het hoogste controllersniveau in organisaties verbindt Van der Meer-Kooistra min of meer de eis van wetenschappelijkheid. Zij stelt: "Controllers op dit [het hoogste] niveau worden geconfronteerd met complexe vraagstukken die een diepgaande analyse vereisen en waarvoor oplossingen op maat noodzakelijk zijn. Voor een diepgaande analyse en voor het ontwerpen van een oplossing zijn wetenschappelijke technieken en concepten nodig teneinde inzicht te verkrijgen in achterliggende oorzaken en patronen". Ik ben het volledig eens met deze stelling.

Er zijn overigens nog wel meer argumenten aan te dragen die eisen dat de opleiding wetenschappelijk is. Immers, gebruik maken van de actuele stand van de wetenschap draagt bij aan het inzichtelijk maken van complexe materie en daarmee aan een beter begrip (vaststellen van causale verbanden). Een beter begrip stelt in staat naar de toekomst toe betere voorspellingen te doen over de te verwachten effecten van voorgenomen beslissingen, de uitwerking van veranderingen, et cetera. Vraagstukken waar controllers zich in de praktijk veel mee bezighouden. Daarmee ondersteunt een wetenschappelijke aanpak van vraagstukken direct de effectiviteit van de controller in de uitoefening van zijn dagelijkse werkzaamheden. Een voorwaarde is dan wel dat de controller ook een wetenschappelijke attitude wordt aangeleerd.

Minstens zo relevant is de consequentie van de explosie van data waarmee een organisatie vandaag de dag geconfronteerd wordt. Zo stelt de jury van de Henk Meij Scriptieprijs in haar juryrapport over 2013 dat een controller met zijn afstudeeronderzoek moet aantonen dat hij in staat is om te gaan met veel data [ongeacht of dit kwantitatieve of kwalitatieve data betreft] en dat hij daar een scherpe analyse op los weet te laten die uitmondt in een heldere synthese/oplossing.² Dat deze eis aan wetenschappelijkheid hand in hand gaat met meer relevantie voor de praktijk, blijkt uit een be-

schouwing van Spoor (2014). Hij heeft over de afgelopen vijftien jaar de scripties van de winnaars van de Henk Meij Scriptieprijs met elkaar vergeleken en constateert dat vooral de laatste jaren een trend zichtbaar is waarin een toenemende wetenschappelijke kwaliteit van de scriptie hand in hand gaat met een toenemende waarde voor de praktijk. De verklaring daarvoor is te vinden in de grotere nadruk op ‘fact-based’ en ‘evidence-based’ onderzoek. Criteria die welhaast synoniem zijn met wetenschappelijk onderzoek en die ook door de praktijk meer en meer gewaardeerd worden (al was het alleen maar omdat dit de hardheid van de conclusies van het onderzoek doet toenemen).

3 Wetenschappelijk maar praktijk-georiënteerd

Cruciaal is wel dat de wetenschappelijke basis van de opleiding verankerd wordt met de praktijk van de student. Van der Meer-Kooistra formuleert daarvoor het criterium van het “zowel beroepsmatig als wetenschappelijk goed onderlegd zijn”. Wat mij betreft kan het belang van dit criterium niet genoeg worden benadrukt en ik pleit er zelfs voor om nog een stap verder te gaan. De wetenschappelijke basis moet één op één gekoppeld zijn met de vraagstukken waarmee de controller in de praktijk (bij de uitoefening van zijn beroep) te maken krijgt. Dat slaat niet enkel een brug tussen wetenschap en praktijk maar borgt ook de actualiteit van de opleiding.

Bijzondere aandacht vraagt daarbij de complexe veelzijdigheid die kenmerkend is voor de praktijk. Controllers hebben niet alleen met complexe vraagstukken te maken maar vooral ook en steeds vaker met complexe vraagstukken die meerdere disciplines raken. Niet in het minst omdat het omgaan met vraagstukken met financieel-economische dan wel financieel-administratieve aspecten vaak ook verband houdt met te stimuleren of juist af te leren gedrag en organisatieverandering. Het kunnen duiden en definiëren van een vraagstuk tegen de achtergrond van inzichten uit meerdere disciplines en het in lijn daarmee verzamelen, analyseren en interpreteren van de relevante gegevens helpt niet alleen bij het oplossen van het vraagstuk, maar moet ook borgen dat de oplossing of uitwerking representatief/relevant is voor de specifieke context waarin het probleem zich voordoet.³

In dit kader is het in de opleiding werken met actuele kennis en ‘best practices’ interessant. De grondlegger van de Controllersopleiding, Traas, verwoordt dit als volgt: *“In de Controllersopleiding moet Control centraal staan, moet de invulling daarvan bedrijfsbreed en vanuit een integraal besturingsperspectief gestalte krijgen en moet in belangrijke mate ‘gebouwd’ worden op ‘state of the art’ kennis en ‘best practices’ ontleend aan excellente ondernemingen.”* (2013). Voor de opleiding van controllers betekent dit dat opleidingen moeten borgen dat het programma actueel is. Dit geldt zowel voor de programma-opzet als voor de inhoud.⁴ Die actualiteit is door de opleidingen zeker te

stellen door de kritische inbreng van relevante netwerken (zoals die van CFOs) te organiseren, door er onderzoek naar te doen en te borgen dat kerndocenten state-of-the-art theorie en praktijktoepassingen kunnen overbrengen op de studenten. Het actueel houden van het programma betekent ook dat het opleidingsprogramma regelmatig aan de actualiteit wordt aangepast. Ten aanzien van het benutten van ‘best practices’ in het onderwijs geldt hetzelfde. Immers, om dit in te bedden in het onderwijsprogramma is bijvoorbeeld case-onderzoek nodig. Verwacht mag worden dat de kerndocenten van de diverse opleidingen dergelijk case-onderzoek doen en een rijke en brede praktijkervaring hebben om de uitkomsten van dit onderzoek op een inhoudelijk relevante wijze te gebruiken als lesstof en vooral ook om de beperkingen daarvan voor de weerbarstige bedrijfspraktijk in voldoende mate in de lesstof te kunnen duiden.

Dat vraagt veel van het docententeam. Van der Meer-Kooistra verwoordt dit als volgt: *“... zullen in de opleiding docenten moeten worden ingezet die in de wetenschap actief zijn, alsook docenten die op het hoogste niveau in de controllerspraktijk acteren”*. De door Van der Meer-Kooistra beoogde *“integratie tussen beide werelden”* is alles behalve eenvoudig. Hier lijkt ook Traas op te duiden, waar hij stelt: *“Niet vergeten moet [...] worden dat de RC opleiding primair een beroepsopleiding is die haar cursisten vertrouwd moet maken met de ‘best practices’ die in het bedrijfsleven op de onderwezen vakgebieden worden bereikt. Voor universiteiten is dit een minder interessante kwestie. Die zijn meer geïnteresseerd in de wetenschappelijke ‘body of knowledge’ die in de verschillende vakgebieden wordt afgedekt en de ‘best practices’ maken daar maar zijdelings deel van uit.”*

Je kunt de opmerking van Traas lezen als: voor universiteiten is het interessanter zich te concentreren op de bedrijfseconomische kennis, dan het vertrouwd maken van in de praktijk werkzame postgraduate studenten met best practices die in het bedrijfsleven worden bereikt. Zo gelezen raakt dit de kwalificatie van docenten van de postinitiële Controllersopleidingen. Voor deze opleidingen moet er mijns inziens van uitgegaan worden dat er kerndocenten te vinden zijn met zowel een stevige academische achtergrond als een rijke praktijkervaring. Immers, hoe anders kan de opleiding haar cursisten vertrouwd maken met de ‘best practices’ uit het bedrijfsleven en tegelijkertijd de meerwaarde van een wetenschappelijke benadering voor de uitwerking/oplossing van dergelijke praktijkgerelateerde vraagstukken handhaven.

4 Huisje bij het schuurtje houden

Veel controllers zal de beeldspraak ‘het huisje bij het schuurtje houden’ aanspreken. Hieraan wordt immers wel de betekenis gekoppeld ‘geen buitensporige uitgaven doen’. Ik wil hier een iets ruimere betekenis aan geven die teruggrijpt op de consequenties van hetgeen

hiervoor is beschreven. Als Controllersopleidingen voornemens zijn een samenhangend programma op te zetten dat rekening houdt met thema's als actualiteit, best-practices, en kerndocenten die een stevige wetenschappelijke attitude combineren met een rijke en relevante praktijkervaring, dan zal de diversiteit van de praktijk waar de controller werkzaam is de opleiding dwingen om keuzes te maken. In een reflectie op het opleiden van controllers heb ik al eens betoogd dat de non-profit controller niet vergelijkbaar is met de MKB controller en dat de controller bij Shell niet vergelijkbaar is met de controller van ING (Roozen, 2006). Als de opleiding recht wil doen aan de praktijk van de controller, dan is zij voor haar opleidingsprogramma gedwongen om de praktijk af te bakenen. Onder het mom dat heterogeniteit verrijkend kan zijn maar dat teveel heterogeniteit enkel leidt tot versnippering van aandacht, moet een Controllersopleiding helder maken voor wie zij opleidt en hoe zich dat vertaalt naar het opleidingsprogramma. Is dat voor de controller werkzaam bij familiebedrijven? Is dat voor de controller werkzaam in het MKB? Is dat voor controllers werkzaam in de publieke of semipublieke sector? Is dat voor controllers werkzaam in concernorganisaties? Is dat voor de controller werkzaam in het bankbedrijf of voor controllers werkzaam in de energiesector? Et cetera. Die keuze is belangrijk omdat daar één op één bij hoort dat nagegaan wordt welke consequenties een dergelijke keuze heeft. De keuze voor controllers in de financiële sector start dan met de vraag hoe de controlfunctie zich in bijvoorbeeld het bankbedrijf ontwikkelt en met welke uitdagingen/vraagstukken de controller in het bankbedrijf te maken krijgt/heeft.⁵

Een tweede consequentie die uit deze afbakening volgt betreft het beroepsprofiel. Het controllersberoep komt in vele gedaanten voor en wordt in belangrijke mate bepaald door de context waarin invulling wordt gegeven aan rol en functie. Dé controller bestaat dan ook niet en dus is de stelling legitiem dat studenten van Controllersopleidingen en hun werkgevers niet zitten te wachten op een generiek beroepsprofiel noch op een generiek opleidingsprogramma. Er moet wat te kiezen zijn. Zonder al meteen in te gaan op de vraag wat dit dan betekent voor dé Controllersopleiding, zou in ieder geval verwacht mogen worden dat Controllersopleidingen in meerdere varianten voorkomen al naar gelang de keuze die het bestuur van een opleiding maakt ten aanzien van de vraag voor wie men wil opleiden. Van der Meer-Kooistra heeft het in dit kader over "... een eigen visie op de opleiding ontwikkelen" waardoor de herkenbaarheid van een opleiding wordt vergroot. Van de opleiding vraagt dit om onderzoek naar de context waarin een controller werkzaam is en de wijze waarop in deze specifieke context de rol en functie wordt ingevuld. Dit onderzoek moet borgen dat het opleidingsprogramma daar naadloos op aansluit. Zo

bezien heeft de keuze voor wie de opleiding wil opleiden ingrijpende consequenties voor de opzet van het programma, voor de inhoud van de vakken, voor de keuze van casemateriaal en bedrijfsopdrachten, et cetera. Deze consequenties zijn misschien ingrijpend maar zij helpen de opleiding ook om het programma integraal te enten op het gekozen profiel en ontwikkelings- en onderzoeksactiviteiten ook langs die lijnen op te zetten. Het helpt ook bij de samenstelling van het docententeam. De keuze vraagt immers om docenten met een in overwegende mate rijke ervaring met organisaties die binnen het gekozen profiel vallen, en die vanuit die ervaring een actieve bijdrage kunnen leveren aan de genoemde ontwikkelings- en onderzoeksactiviteiten. De keuze dwingt coherentie van het programma als het ware af. De student krijgt daarmee een leeromgeving aangeboden waar hij of zij ook daadwerkelijk vanuit zijn eigen context niet alleen in zijn medestudenten maar ook in zijn docenten gesprekspartners vindt die er voor hem/haar toe doen. Het borgen dat de samenstelling van het curriculum aansluit op het gekozen profiel vormt het sluitstuk en helpt de opleiding bij het voortdurend toetsen van de actualiteit van het programma aan ontwikkelingen in het specifieke profiel. Het strikt de hand houden aan de consequenties van de hier bedoelde keuze heeft mede tot doel dat studenten de authenticiteit van het programma en de samenhang ervan herkennen. De keuze voor een specifiek opleidingsprofiel vormt als het ware de rode draad van het programma en faciliteert een meer geïntegreerde aanpak van cases, waarbij vraagstukken uit de praktijk van de controller tegen de achtergrond van inzichten uit meerdere disciplines tot een oplossing worden gebracht. Voorts levert het scripties op die onderzoeksmateriaal bevatten dat in de opleiding kan worden gebruikt ter versterking c.q. verdere ontwikkeling van het profiel. Zo beschouwd heeft iedere opleiding baat bij een weloverwogen keuze voor een specifiek in plaats van een generiek beroepsprofiel.

5 Controllers als business partner?

Het maken van keuzes voor specifieke beroepsprofielen heeft mijns inziens weinig of niets uitstaande met een keuze voor business controller of business partner. Van de Ven komt naar mijn mening terecht tot de conclusie dat onderzoek naar hoe controllers hun rol invullen een meer gedifferentieerd en een meer complex beeld laat zien dan de publiciteit over de controller als business partner of de business controller doet vermoeden. In het verlengde daarvan is het zijns inziens interessant om te onderzoeken welke factoren de invulling van de rol van de controller in de praktijk beïnvloeden. Een variant daarop is onderzoek naar de invulling van de rol van de controller die door specifieke groepen stakeholders wordt geprefereerd. In dat kader wijst een onderzoek onder commissarissen van

Nederlandse ondernemingen bijvoorbeeld uit dat zij geen voorkeur hebben voor een controlerende of een adviserende functie van de controller, maar van mening zijn dat de controller beide rollen moet kunnen invullen (De Bont, Roozen & Steens, 2014). Ook dit ontkracht de vermeende behoefte aan controllers als business partner. Voor de opleiding zou dit m.i. betekenen dat de eerder genoemde afbakening van de doelgroep zeker niet een verdere afbakening naar een specifieke rol zou moeten omvatten, dat in bredere zin de verschillende rollen onderdeel van het opleidingsprogramma moeten uitmaken en dat studenten aan de Controllersopleiding geleerd wordt alert te zijn op de noodzaak hun eigen voorkeur qua rol af te stemmen op de verwachtingen die er rond de rolinvulling bij andere organisatieleden leven.

6 Terugblikken en vooruit kijken

Ik sluit af met een reflectie op wat de Controllersopleiding in 25 jaar heeft bereikt.⁶ Daar valt veel van te leren. Gestart in 1986 en voortbouwende op het voorbeeld van de Accountantsopleiding, is het een opleiding die van meet af aan de professionele controller centraal stelt. Een opleiding ook waar interactie tussen theorie en praktijk, tussen cursist en docent en tussen cursisten onderling in belangrijke mate leidend is voor de didactische aanpak. Interactie is daarbij zowel op de uitwisseling van kennis als op de uitwisseling van ervaring gericht. Dit reflecteren op de eigen praktijk borgt dat de leerstof direct praktisch nut heeft.⁷ Dat dit docenten vraagt die naast hun aanstelling aan de universiteit tevens werkzaam zijn in de praktijk spreekt haast voor zich.

In de postinitiële Controllersopleiding staat niet zo zeer het vergaren van kennis als wel het verdiepen en toepassen van die kennis centraal. Voortbouwend op de academische vaardigheden die in eerdere MSc-programma's is opgedaan, wordt dit bereikt door bij het behandelen van de leerstof te reflecteren op de praktijk van de professional en de kennis te verdiepen met contextspecifieke inzichten. Dat betekent het met elkaar delen van kennis uit theorie en praktijk, het eigen maken van de gedeelde kennis en ervaringen, het conceptualiseren en vervolgens toepassen ervan (Leercyclus van Kolb). Daarbij blijft toepassen niet beperkt tot abstracte cases, maar omvat dit tevens aan bedrijfsopdrachten gekoppelde ontwerpactiviteiten met behulp waarvan de meerwaarde van concepten en kennis voor de praktijk van de professional wordt getoetst. Door

reflectie op de eigen bedrijfspraktijk een centrale plaats in de colleges te geven, door het inbrengen van problemen uit die dagelijkse praktijk, en door het doorgronden van de weerbaarheid van die praktijk voor oplossingen vanuit de theorie wordt de opleiding een verlengstuk van het functioneren van de controller in de eigen organisatie. Zo is een zo groot mogelijk leer-effect en directe toegevoegde waarde voor de controller en zijn organisatie te realiseren.

Het klinkt wellicht wat hooghartig maar Nederland vervult met de Controllersopleiding in zekere zin een voortrekkersrol in dit type onderwijs. In internationaal verband zijn er uitgezonderd de meer generalistische MBA-programma's niet echt vergelijkbare opleidingen van dit niveau te vinden. Angelsaksische varianten van op professionals gerichte programma's zoals Certified Management Accounting, Chartered Institute of Management Accountants, en Chartered Financial Analyst komen nog het dichtst bij maar kunnen qua niveau daar niet aan tippen. Bij deze programma's staat het hebben van parate kennis centraal. De toepasbaarheid daarvan en vooral de rol van de weerbaarste praktijk komt hierbij niet aan de orde. Deze opleidingen, hoe waardevol ook, zijn dan ook vooral bedoeld om geïnteresseerden zonder een specifieke vooropleiding snel kennis te laten maken met het vakgebied.

In de capaciteit een synthese aan te brengen tussen wetenschap en praktijk gloort volgens mij dan ook een zonnige toekomst voor de postinitiële Controllersopleiding. De praktijk leert dat dit om een actieve betrokkenheid vraagt van de controller en de onderneming waarvoor hij werkt. Zij moeten niet alleen scherp definiëren wat hun vragen zijn, zij moeten van ons eisen dat wij aantonen dat het opleidingsprogramma net als iedere andere investering rendeert. Als wij ons realiseren dat het 'menselijk kapitaal' voor de meeste ondernemingen het belangrijkste activum is, dan is dit alles behalve een bijzondere eis en adresseert het ook precies datgene waar de synthese tussen wetenschap en praktijk een belangrijke rol kan spelen. ■

Prof. dr. F.A. Roozen is hoogleraar Management Accounting en voorzitter van de Controllersopleiding aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

Noten

■ Hoewel er op beide rangschikkingen wel het een en ander valt af te dingen, kan dit opgemaakt worden uit de vergelijking van de rang-

schikking van de 50 belangrijkste RC's opgenomen in Willemse, Smit, Van Dijk (2012) met de rangschikking van de top 50 Accountants in

Business opgenomen in Breij, Nierop, Van Riet-schoten (2012).

■ De Henk Meij scriptieprijs wordt jaarlijks

toegekend aan de beste scriptie van een VURC student met als doel het stimuleren van wetenschappelijk onderzoek op het gebied van de werkzaamheden van controllers en het bevorderen van de ontwikkeling van studenten die de postdoctorale Controllersopleiding aan de VU volgen.

■ Het integreren van de inhoud van verschillende disciplines en de kennis en ervaringen van participanten met verschillende professionele achtergronden wordt wel aangeduid met transdisciplinair onderzoek en moet borgen dat de hieraan ontleende kennis niet alleen weten-

schappelijk betrouwbaar is, maar ook geaccepteerd en bruikbaar in de praktijk waar het vraagstuk speelt.

■ Actualiteit is naar mijn mening één op één gekoppeld aan de doelgroep waarvoor de opleiding bedoeld is. Actueel is dan te beschouwen vanuit het perspectief van de ondernemingen waar deze doelgroep werkzaam is (zie paragraaf 4: 'Huisje bij het schuurtje houden').

■ Ik wil hier niet de suggestie wekken dat een Controllersopleiding zich op heel specifieke niches moet richten. Wel moet de vraag gesteld worden hoe divers de groep kan zijn om de prak-

tijk op een relevante en effectieve wijze onderdeel te maken van het opleidingsprogramma.

■ De inhoud van dit laatste deel is in belangrijke mate ontleend aan Roozen (2012).

■ Dit denken sluit aan op het gedachtegoed van Schön zoals hij dat heeft beschreven in de 'reflective practitioner' (1983) en dat in de basis neerkomt op het reflecteren op actie met als doel een proces van voortdurend leren op gang te brengen. Centraal hierbij staat de integratie van theorie en praktijk. Een onderzoeksstrategie die hier op aansluit/voortbouwt is Action Research (zie McNiff & Whitehead, 2011).

Literatuur

- Bont, A. de, Roozen, F.A., & Steens, H.B.A. (2014). The influence of governance regime on preferred degree of controller involvement and independence, working paper. Geraadpleegd op http://www.feweb.vu.nl/nl/Images/Abstract_Anouk_de_Bont_tcm96-301954.pdf.
- Breij, E., Nierop, T., & Rietschoten, P. van. (2012). Top accountants in business 2012, *Accountant*, 2(6, juni), 10-17.
- Leest, D.J.B. van der (2014). Juryrapport Henk Meij scriptieprijs 2013. Vrije Universiteit, 14 februari 2014.
- McNiff J., & Whitehead, J. (2011). *All you need to know about action research*. Sage.
- Roozen, F.A. (2006). Educating masters in finance & control – a learning experience. In: F.A. Roozen, & H.B.A. Steens (eds.), *Reflections on the future of finance & control*, (pp. 135-142). Deventer: Kluwer.
- Roozen F.A. (2012). Postgraduate onderwijs heeft een zonnige toekomst, *Opleiding & Carrière Magazine*, Milian, 38-40.
- Schön D. (1983). *The reflective practitioner*, *How professionals think in action*. Basic Books.
- Spoor, L.L. (2014). Henk Meij scriptieprijs, doel of middel?, Vrije Universiteit, 14 februari 2014.
- Traas L. (2013). Gespreksnotitie d.d. 3 december 2012 n.a.v. verslag Karel V dag. Intern VRC rapport d.d. 28 februari 2013.
- Willemsse A., Smit, E., & Dijk, Ch. van Dijk (2012). 50 belangrijke register-controllers. *Management Control & Accounting*, 16(6), 10-18.