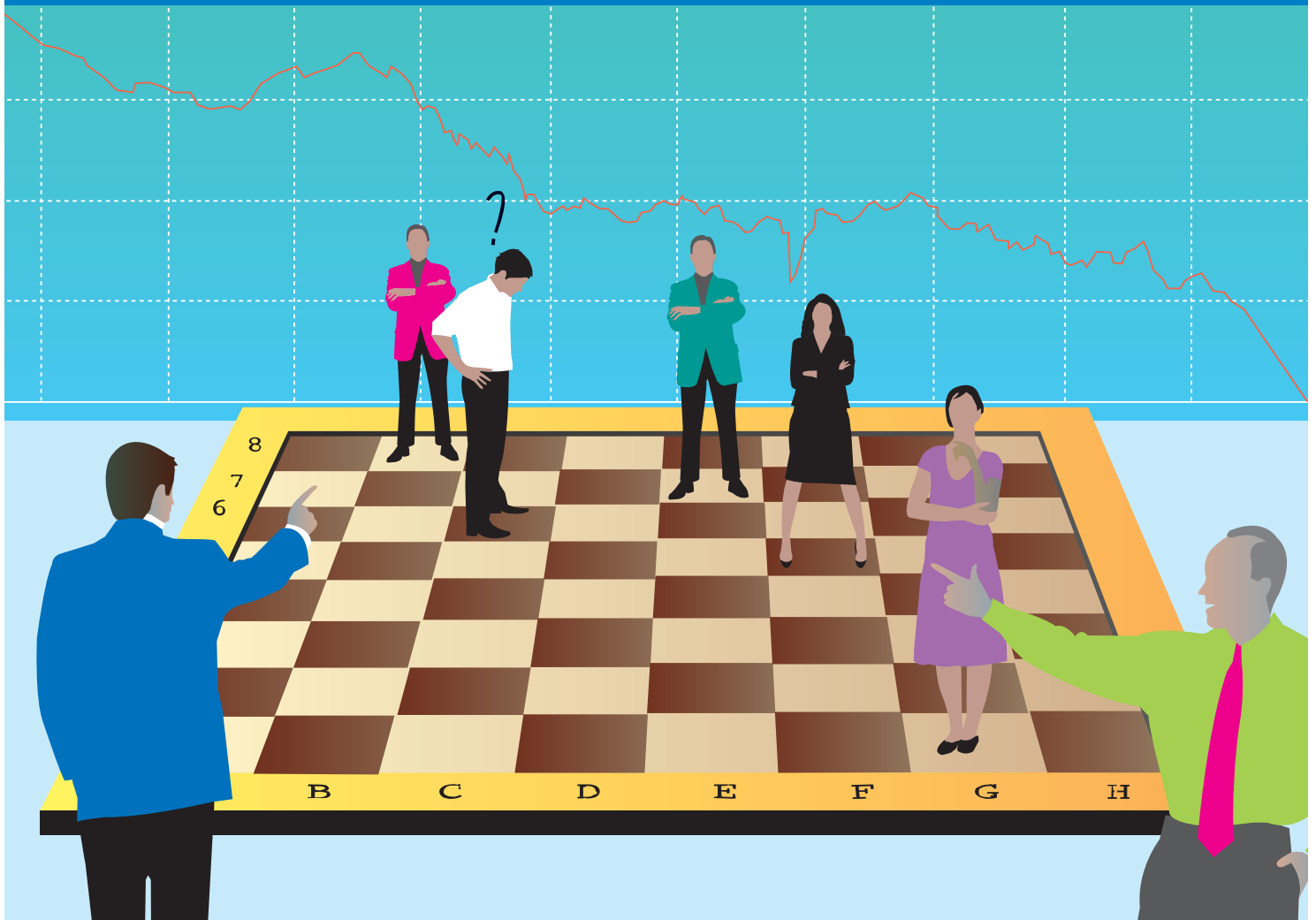


# Controllers: waar waren jullie?

Zeer recent werd een nieuwe gedragscode voor leden van de Nederlandse Vereniging van Registercontrollers (VRC) vastgesteld. In die code ruim aandacht voor gedragsmatige dilemma's. De ongetwijfeld onbedoelde synchroniciteit van deze nieuwe code met de financiële crisis roept allerlei vragen op. Waar waren de controllers, de laatste jaren?

ARNE LASANCE



## Deelnemers aan het rondetafel- gesprek

De huidige crisis is reden genoeg om eens met een aantal *Tijdschrift Controlling*-coryfeeën te spreken over de rol van de controller de laatste jaren. Aan het woord komen Werner Bruggeman (redactieraadslid in België, Universiteit Gent/Vlerick Leuven Gent Management School en partner B&M Consulting), columnist Ed Vosselman (Radboud Universiteit Nijmegen) en redactieraadsliden Maarten ten Napel (Eiffel, interim manager) en Joost Niederer (interim-control.nl, zelfstandig interim manager).

Wie dit een interessante discussie vindt en er zelf ook over mee wil praten is van harte uitgenodigd om op de **Nationale Controllersdag op 18 juni in Bussum** zijn of haar zegje te komen doen.

*Heren, waarom hebben we vóór en in de huidige crisis zo weinig gehoord van de controllers? Er waren toch wel degelijk signalen die wezen op wat komen ging?*

Werner Bruggeman: 'In de ethische gedragscode van het Amerikaanse Institute of Management Accountants krijgen dezen, net als controllers, de verantwoordelijkheid voor adequate eigen competenties en een verplichting tot confidentialiteit, integriteit en objectiviteit. De management accountants moeten bij een ethisch conflict de interne richtlijnen volgen om het conflict op te lossen, en, als die niet bestaan, het probleem kenbaar maken aan het hoger niveau in de organisatie. Of ze moeten het probleem zelfs op een nog hoger niveau (desnoods aan het audit comité) neerleggen, wanneer het lagere niveau ook betrokken partij is. Voorts wordt er gesteld: 'Except where legally prescribed, communication of such problems to authorities or individuals not employed or engaged by the organization is not considered appropriate.'

Maarten ten Napel: 'In mijn beleving zal de controller/cfo inderdaad niet (snel) buiten de organisatie treden om gehoord te worden. Hij zal veel eerder geneigd zijn om intern aan de bel te trekken, om als 'geweten van de organisatie' de 'sense of urgency' te benadrukken; en de business line verantwoordelijken, waarover de ceo eindverantwoordelijkheid draagt, aansporen om proactief op de snel veranderende marktomstandigheden in te spelen. Het is een interne rol die zij vervullen, en geen externe rol/verantwoordelijkheid.'

Joost Niederer: 'Het is daarmee ook een lastige positie. Hij kan namelijk ook onderdeel uitmaken van, of zelf baat hebben bij het 'stil' houden van dreigende problemen. Zie bijvoorbeeld de problematiek van Meurs bij Ahold. De laatste jaren waren natuurlijk 'gouden' jaren, waarbij de bomen tot in de hemel leken te groeien. Dat had zeker een verblindende werking, ook voor de controller, die weliswaar geacht wordt onafhankelijk en neutraal te functioneren, maar toch ook gewoon een mens is...'

Ed Vosselman: 'Achteraf is het heel gemakkelijk om met het vingertje te wijzen. Maar feit is, dat er maar heel weinig mensen zijn geweest die de ernst van de situatie tijdig hebben onderkend. Bovendien: ook zij die de ernst onderkenden konden weinig uitrichten. Als je middenin een bepaald slui-

pend proces zit is het moeilijk om daar als het ware buiten te treden in een poging dat proces een halt toe te roepen. In de kern is dit een systeemcrisis, en het is heel moeilijk om als individuele controller het systeem te bestrijden. Gedragscodes zetten weinig zoden aan de dijk als het (governance) systeem waarin controllers functioneren, ziek is. Dat systeem moet zelf uitzieken, en dat kan leiden tot een stervensproces of tot een geleidelijk herstel. De tijd moet dat leren.

Ook (register)accountants (België: bedrijfsrevisoren) valt wat mij betreft niet veel te verwijten, ook zij zijn kennelijk deel van dit systeem. Tot kort voor de kredietcrisis werden onvoorwaardelijke goedkeurende verklaringen aan financiële instellingen afgegeven. Ik ben ervan overtuigd dat die verklaringen niet berusten op onethisch gedrag; gegeven de meet- en waarderingssystematiek van vermogen en resultaat waren deze verklaringen een terecht gevolg.

Wel roept dit alles nieuwe vragen op over de plek die controllers en accountants in het systeem moeten hebben, en wat we van deze professionals al dan niet mogen verwachten. Kennelijk kunnen zowel controllers als accountants nu 'goed' functioneren terwijl intussen het systeem geleidelijk onderuit glijdt.'



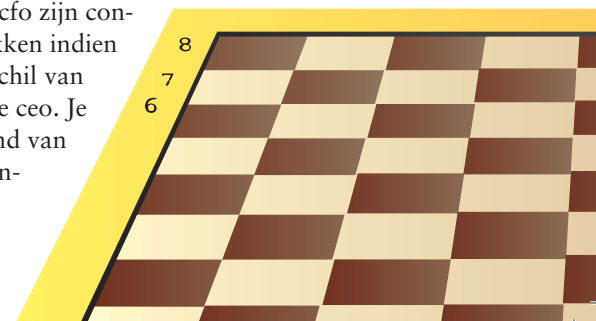
Maarten ten Napel:

**'De controller zal niet  
snel naar buiten treden  
om gehoord te worden'**

FOTO: DE BEELDREDAKTIE/MARC BOLSIUS

*Waren zij medeverantwoordelijk voor de onverantwoorde risico's die gelopen werden, of werden zij links en rechts gepasseerd, ondanks de claims van 'volwaardig partnerschap'?*

Maarten ten Napel: 'In extremis (voor beursgenoteerde ondernemingen) kunnen ceo én cfo hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden voor slecht bestuur, en zou de cfo zijn conclusies moeten trekken indien hij een ernstig verschil van inzicht heeft met de ceo. Je zou dus aan de hand van het verloop van con-



trollers/cfo's van de afgelopen periode moeten kunnen zien of deze stelling hard gemaakt kan worden.'

Joost Niederer: 'Maar ook hier geldt dat de controller gewoon een mens is. Natuurlijk zou de controller zijn alarm-functie moeten hebben doen gelden. Het bestaat mijns inziens niet dat hij niet op de hoogte was van de risico's die genomen zijn. Hij tekent nota bene voor het in-control zijn van deze risico's!

Maar 'wiens brood men eet, diens woord men spreekt'. Met andere woorden, de afhankelijkheid van de controller persoonlijk is groot. Botert het niet (meer), dan kan hij of zij de biezen pakken.

Dat vaak gepresenteerde 'volwaardig partnerschap' blijkt dan wel eens een loze kreet. Je ziet in de praktijk regelmatig dat controllers worden gepasseerd. Om dan rigoreus het 'partnerschap' te beëindigen, in casu ontslag te nemen...

Overall krijg je soms de indruk dat het lonend is om je te laten passeren, de werkgever deze risico's te laten nemen, puur omdat de potentiële revenuen van dat gedrag, bonus-sen, hoog zijn.'

Ed Vosselman: 'In essentie hebben we nu te lijden onder de perverse gevolgen van wat Herman Wijffels noemt het 'fundamentalistisch kapitalisme' en het Angelsaksische 'governance'-model. Bedrijven zijn een verlengstuk van de vermogensmarkt. Managers zijn agenten van de aandeelhouders (principalen) en moeten dus naar prestatie worden beloond – dat wil zeggen resultaat op de korte termijn. Dat is een noodlottig misverstand gebleken. Er vindt geen verstandige, laat staan ethische, risicoafweging meer plaats. Managers laten zich meer en meer door de buitenkant (het geld) beïnvloeden en doen de dingen steeds minder van binnenuit. Betrokkenheid bij werk en bedrijf verengt zich steeds meer tot financiële betrokkenheid. Veel verdienen geeft status! Controllers zijn gewoon onderdeel van dit 'governance'-model. Zij worden niet links en rechts gepasseerd, maar spelen het spel vanuit hun positie mee. Het systeem maakt effectief verzet kansloos.'

*Is 'good governance' daarmee niet een van de stille slachtoffers van deze crisis? Waar is de geloofwaardigheid?*

Joost Niederer: 'Recente beursschandalen zetten functie en rol van de controller stevig neer. Er was behoefte aan een neutraal geweten binnen de organisatie, om herhaling te voorkomen. Er kwam ook nieuwe wet- en regelgeving om bestuur en toezicht te versterken. Maar een paar jaar later is het weer raak... En blijkt – even heel zwart wit gezien – dat die controller rond 'good governance' toch heel wat steken laat vallen. In elk geval worden zijn doelen niet gehaald. De controller heeft hiermee – vind ik – zijn eigen positie neergehaald. Populistisch gezegd: waarom zou je nog zo'n controller in dienst nemen? Gerommeld wordt er toch!'

Ed Vosselman: 'Ik ben daar heel helder in: 'good governance' is niet het slachtoffer, maar 'bad governance' is de oorzaak van deze crisis. De geloofwaardigheid staat daarmee al vele jaren op het spel. Het 'governance'-model dat aandeelhouderswaarde centraal stelt is een dwaalweg, zonder veel respect voor andere belanghebbenden als werknemers, klanten, en dergelijke. We krijgen die geloofwaardigheid alleen terug als we erkennen dat ondernemingen een maatschappelijke functie hebben. Daarvoor hebben we geen managers, maar echte leiders nodig, die deelbelangen goed en integer tegen elkaar

afwegen. Leiders die zich ondersteund weten door controllers die in zo'n maatschappelijke context naar eer en geweten handelen. Dat is overigens iets totaal anders dan zich netjes houden aan een gedragscode. Het moet van binnenuit komen.

We moeten zorgen voor systemen die de intrinsieke motivatie van mensen positief beïnvloeden. We moeten erkennen dat de polder zo gek nog niet is!

Werner Bruggeman: 'Het probleem is mijns inziens ook, dat we controlling te weinig als vak doceren aan lijnmanagers. Ook lijnmanagers moeten een visie hebben op besturingsprocessen, en moeten overtuigd zijn van de waarde van betrouwbare rapportering, de gevaren van earnings management en budget slack, de noodzaak van transparantie van kosten en opbrengsten, gedetailleerde analyse van de winstgevendheid. Niet alleen per product, maar ook per klant en klantensegment enzovoorts.'

*Optimisten stellen dat de crisis wél de kans biedt om nu echt aan maatschappelijke verantwoord ondernemen (MVO) te gaan doen. Wat is de mogelijke rol van de controller daarin?*

Maarten ten Napel: 'Ik zie het oorzakelijk verband niet meteen, crisis als voorwaarde om aan MVO te gaan doen. Een beetje organisatie heeft reeds MVO-activiteiten ontwikkeld en blijft dit doen, ongeacht de crisis.'



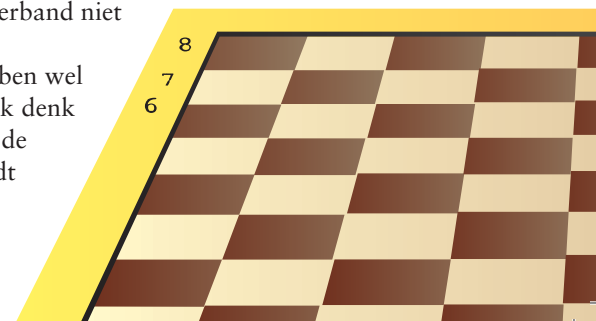
Werner Bruggeman:

**'Eerlijk handelen kun je niet sturen met prestatie-indicatoren'**

FOTO: DE BEELDREDAKTIE/BOYD SMITH

Joost Niederer: 'Ik zie MVO eigenlijk meer als marketing instrument c.q. public relations activiteit. Volgens mij is geen enkel bedrijf werkelijk geïnteresseerd in een maatschappelijk verantwoorde positie omwille van sec de maatschappelijke verantwoordelijkheid. De vraag of de huidige crisis een kans biedt voor MVO vind ik dus lastig – ik zie het verband niet een-twee-drie.'

Ed Vosselman: 'Ik ben wel zo'n optimist! En ik denk dus inderdaad dat de crisis een kans biedt



om de onderneming weer te zien als een institutie met een maatschappelijke functie, in de brede zin van het woord. Dat betekent niet alleen meer aandacht voor de belangen van diverse betrokkenen bij die onderneming en voor integer afwegen, maar ook voor duurzaamheidsaspecten. De crisis biedt mogelijkheden om weer wat meer naar de lange termijn te kijken, om ecologie en economie meer met elkaar in balans te krijgen. Maar ik ben een optimist met niet al te hoog gespannen verwachtingen. De tegenkrachten zijn groot. Politici, topbestuurders en managers hebben toch een bijna automatische neiging om oplossingen binnen gebaande paden te zoeken. Niet het systeem echt veranderen, maar de scherpe kantjes ervan proberen weg te werken. Dat wordt nog eens versterkt door de vele belangen die in het spel zijn; mensen zijn niet graag bereid bevoorrechte posities op te geven.



Joost Niederer:

## ‘Het ‘volwaardig partnerschap’ blijkt wel eens een loze kreet’

FOTO: DE BEELDREDAKTIE/DIERK HENDRIKS

Controllers kunnen zeker een handje helpen door voortdurend de systeemkenmerken ter discussie te stellen tegen de achtergrond van lange-termijn economische effecten. En om echt tot ingrijpende veranderingen te komen is ook fundamentele verandering in de opleiding van onze managers en controllers noodzakelijk. Een wat meer kritische houding, zowel ten opzichte van alles wat de economische organisatie-theorie ons de afgelopen decennia heeft gebracht als ten opzichte van de wijze waarop die inzichten zich hebben vertaald in governance-systemen, is daarbij van groot belang. Werner Bruggeman: ‘Ik denk ook wél dat de crisis het belang van maatschappelijk verantwoord ondernemen in bredere zin in het daglicht stelt, en lijnmanagers het belang zal doen inzien van transparantie van kosten en opbrengsten.

De rol van controller is, ter ondersteuning hiervan, meer performante profitability analysesystemen te implementeren. Omdat traditionele activity based costing systemen

onvoldoende in staat zijn om managers inzicht te geven door welke kostenobjecten indirecte kosten geconsumeerd worden, zien we dat grote bedrijven, en vooral grote banken en verzekeringsbedrijven, op grote schaal overschakelen op time-driven activity based costing systemen.

### *Is de controller meer gebaat bij een gentlemen's agreement als dat van Tabaksblat (de Nederlandse corporate governance code) dan bij strakkere nationale of Europese/mondiale regelgeving en toezicht?*

Werner Bruggeman: ‘Ik denk dat we daar een onderscheid moeten maken tussen de rol van de controller en de verantwoordelijkheid van topmanagers. Organisatie van het corporate governance is een corporate verantwoordelijkheid, en niet echt een controlling taak. Wel is waar dat we de ethische gedragscode van de controller moeten afstemmen op governance richtlijnen.’

Maarten ten Napel: ‘Ik geloof zelf niet zozeer in de werking van strakkere regelgeving en toezicht als middel om openheid en transparantie van bedrijfsvoering en verslaglegging. Er zou inderdaad meer afgewogen geluisterd moeten worden naar de belangen van alle stakeholders, niet alleen naar dat van de shareholders.’

Joost Niederer: ‘In geval van wetgeving krijg ik wel eens de indruk dat het minimaal noodzakelijke voldoende wordt geacht. Anderzijds koketteren bedrijven ook wel met de wijze waarop ze gedragscodes hebben geïmplementeerd. Wellicht ook ingegeven door het feit dat – ik trek even de vergelijking tussen Sarbanes-Oxley enerzijds en Tabaksblat anderzijds – de wetgeving behoorlijk voorschrijft hoe of wat, terwijl de gedragscode daarentegen meer vrijheid laat en creativiteit vergt om ermee om te gaan. Dat laatste motiveert, denk ik. Tegelijkertijd is en blijft het natuurlijk vrijblijvender.’

Ed Vosselman: ‘Het is een beetje een reflex om de oplossing voor de problemen te zoeken in strakkere regelgeving en toezicht. Regelgeving en toezicht zijn onmisbare elementen in ‘governance’, maar we moeten er ook geen wonderen van verwachten. We moeten zelfs oppassen dat we het probleem niet versterken. Hoe meer we de vrije ruimte van managers en controllers beperken, hoe meer we integere afwegingen van ‘binnenuit’ uitsluiten. Het gaat er uiteindelijk om dat we de ‘economische mens’ met zijn wat opportunistische gerichtheid op het eigen belang geleidelijk weer wat omvormen tot een ‘betrokken mens’ die vanuit het maatschappelijke en vanuit het samenwerkingsverband denkt. In ieder geval is mij in dit verband het ‘gentlemen's agreement’ sympathieker dan wetgeving en formeel toezicht, ook al omdat ik ervan overtuigd ben dat we het enorme wantrouwen dat er nu heerst geleidelijk toch weer wat moeten omvormen in vertrouwen. Alleen dan kunnen we ‘betrokken mensen’ creëren.’

### *Zou de VRC bijvoorbeeld elk jaar een soort ethische waarschuwing moeten publiceren, waarbij code-vijandige trends worden gesignaleerd?*

Maarten ten Napel: ‘Ik denk dat de VRC hierin zeker iets zou kunnen bijdragen. In welke vorm laat ik even in het midden, maar dat deze bij uitstek een externe gerichte signaalfunctie kan hebben is mijns inziens voor de hand liggend.’

Ed Vosselman: ‘Ik denk dat het prima zou zijn als de VRC het controllersdebat over ethisch verantwoord en integer functioneren zou aansturen. Dergelijke ethische waarschu-

wingen kunnen daarbij uitstekend helpen. De VRC zou wat mij betreft de systeemkenmerken van de 'governance' regelmatig tegen het licht moeten houden, en ook een vuist moeten maken in de richting van het maatschappelijk debat. Dus niet alleen het debat voeren met controllers, maar ook proberen de inrichting van het nationale en mondiale 'governance'-systeem te beïnvloeden.'

## 'De crisis brengt het belang van waarden meer op de voorgrond'

Joost Niederer: 'De VRC is in mijn ogen op dit moment meer een bundeling van professionals dan een beroepsondersteunend instituut (in tegenstelling tot het Nivra). Dit ook ingegeven door de niet-wettelijke positie van de registercontroller (RC) uiteraard. Ik zie weinig heil in dergelijke publicaties vanuit de VRC. Behalve dat het informerende karakter ervan uiteraard altijd handig is om op de hoogte te blijven van actuele ontwikkelingen voegt voor mij de publicatie vanuit de VRC als zijnde een soort 'RC-ethiek'-bewakend instituut niet direct veel toe. Dat wil natuurlijk niet zeggen dat het stimuleren van de discussie over integriteit door de VRC niet wenselijk is.'



Ed Vosselman:

'Het systeem maakt effectief verzet kansloos'

### *Zijn er uit dit alles ook lessen te leren voor werving en selectie van financials?*

Joost Niederer: 'Ja, echter, dit zal een herhaling van zetten zijn: meer focus op onafhankelijkheid, meer focus op integriteit en minder op de financieel-economische (vak)kennis. Om met de genoemde problematiek om te kunnen gaan moet een financial ook beschikken over betere communicatieve vaardigheden. Mijn indruk is overigens dat de doorlooptijd van een controller binnen een bedrijf vaak relatief kort is, men switcht nogal vaak van baan en werkgever.'

Persoonlijk heb ik zowel het werken in loondienst als het werken als externe zelfstandige meegemaakt. Mijn ervaring is hierbij dat het werken als externe je onafhankelijkheid en kritisch functioneren ten goede kan komen!

Maarten ten Napel: 'Jazeker! Voor zover organisaties zich nog niet bewust zijn van de toegevoegde waarde van een goed functionerend finance & control-apparaat is het mijns inziens van doorslaggevend belang dat de financieel eindverantwoordelijke in elke organisatie zelf verantwoordelijk is voor de positie die zijn finance & control-organisatie speelt. Als zijn positie binnen de directie/RvB sterk is, is hij gebaat bij een sterke financiële achterban die hem daarin ondersteunt. Een 'zwakke' cfo ondermijnt op termijn zijn eigen positie vanuit zijn geloofwaardigheid.'

Ed Vosselman: 'Er zijn wat mij betreft vooral lessen te trekken voor de opleiding van financials. We moeten veel meer aandacht geven aan alternatieve systemen van 'governance and control'. We moeten kritischer kijken naar het denken in termen van 'principaal-agent'. We moeten veel alerter zijn op signalen die aangeven dat onze oplossingen (prikkelsystemen, bewakingssystemen) juist de problemen oproepen die we denken te bestrijden.'

Omdat we uiteindelijk weer financials kunnen selecteren, die in staat en bereid zijn verantwoordelijkheid te nemen in de ware zin des woords. Die niet alleen ingeperkt door regelgeving en toezicht vertrouwen afdwingen. Die niet willen 'gehoorzamen', maar die beslissingsruimte afdwingen en die laten zien dat zij die ruimte op integere wijze invullen. Ik geef toe, het klinkt idealistisch. Maar ik ben een optimist.' Werner Bruggeman: 'Ik denk dat de crisis het belang van waarden en waardenbeleving op de voorgrond gebracht heeft. Het is belangrijk dat bedrijven nog meer de 'shared values' expliciteren en mensen aantrekken die deze values delen. Controlling wordt te veel nog gezien als een mechanistisch proces, een proces waar mensen hun gedrag afstemmen op de prestatie-indicatoren en doen wat beloond wordt. Gedrag van mensen in de organisatie wordt ook bepaald door hun waarden. Eerlijk handelen kun je niet sturen met prestatie-indicatoren. Een manager rapporteert eerlijke en correcte cijfers omdat hij de diepe overtuiging heeft dat eerlijk handelen de norm is!'

-C

