

## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/95309>

Please be advised that this information was generated on 2019-09-17 and may be subject to change.



**Financiële functie:**

## **IS DE 'STRONG CONTROLLER' IN AANTOCHT?**

Controllers beschouwen zichzelf wel als de 'spin in het web' van een organisatie, als een van de, wellicht zelfs onmisbare, steunpilaren daarvan. Een dergelijke houding zou wel eens kunnen ontstaan door het type controller dat veel organisaties vragen. In advertenties wordt immers regelmatig gerept over een proactieve, communicatief sterke man of vrouw die niet alleen bezig is met het opstellen van begrotingen, budgetteringscycli en het gevraagd en ongevraagd verrichten van allerlei bedrijfseconomische analyses, maar tevens met het fungeren als sparring-partner van het management, als coach van administratieve medewerkers en als aanspreekpunt van al dan niet in het buitenland gevestigde externe partijen.

**Paula van Veen-Dirks en Ivo De Loo:** In 1982 omschreef Vijay Sathe in zijn boek *Controller involvement in management* al een dergelijke controller, die als 'spin in het web' qua werkzaamheden zowel een sterke nadruk legt op financiële verantwoordelijkheden als op servicegerichte activiteiten richting het management. Sathe (1982) noemt een dergelijke controller een 'strong controller'. Vooral in Angelsaksische landen wordt sinds ongeveer de eeuwwisseling vrij stelselmatig gezegd dat de servicegerichte rol van controllers steeds groter wordt en dat aspecten van financiële controle een steeds minder grote nadruk in het werkpakket van controllers krijgen, mede door de invoering van ERP-systemen. Zo signaleren Burns, Scapens en Turley (1996) en het IMA (1996) dat in het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten de beslissingsondersteunende en adviserende rol van de controller steeds meer de administratieve en controlerende rol verdringt.

In Nederland is echter redelijk recent geconstateerd dat een dergelijke trend zich nog niet in die mate heeft gemanifesteerd (Riedijk, Tillema en Moen, 2002; zie tevens Ten Rouwelaar en Bots, 2008). Tegelijkertijd geeft Bouwens (2009) in *MCA* aan dat tijdens het CI-jaarcongres van 4 november 2009 zowel KPN als Vosselman stelde dat de rol van de controller verandert van die van 'boekhouder' naar 'MT-lid'. De rol van de controller zou zich daarmee bewegen in de richting van een controller die gevoel ontwikkelt voor de business van de eenheid waarover hij of zij informeert. Bouwens benadrukt hierbij het gevaar van het rolconflict dat kan ontstaan bij een gelijktijdige rol als rapporteur en als medebeslissers. In dit artikel wordt met name gekeken of de trend in de richting van een beslissingsondersteunende rol van de controller zich anno 2011 nou aan het doorzetten is of niet. Een gerelateerde vraag is of daarmee ook de 'strong controller' binnen handbereik komt.

In 2010 is een vragenlijst uitgezet onder VRC-leden, alsmede onder afgestudeerden van de Financial Controller<sup>®</sup>-opleiding van de Open Universiteit, onder andere om deze aspecten boven tafel te krijgen. De vragenlijst is gebaseerd op gevalideerde concepten uit de wetenschappelijke literatuur (Chenhall en Langfield-Smith, 1998; zie tevens De Loo, Versteegen en Swagerman, 2011) en volgt op vergelijkbaar onderzoek dat in 2004 en 2007 is verricht (zie Versteegen et al., 2007).

Als we controllers zouden indelen in groepen op basis van de werkzaamheden die zij verrichten, en de 'strong controller' inderdaad binnen bereik komt in Nederland, dan zouden we mogen verwachten dat we minimaal één duidelijke groep controllers kunnen onderscheiden die als zodanig kan worden betiteld. Ook zouden we mogen verwachten dat qua instrumentarium dat die controllers dan inzetten, minder de nadruk ligt op kostprijsachtige of budgetteringsgerichte technieken, maar meer op technieken met een (mogelijk) duidelijk strategisch karakter, zoals de balanced scorecard. In dit artikel gaan wij na of wij deze veronderstellingen inderdaad geboekstaafd zien onder de in 2010 geënquêteerde VRC-leden.

### Controllerenquête

De betreffende enquête, die de naam 'Controllerenquête 2010' draagt, is met behulp van een elektronische vragenlijst afgenomen onder degenen die in juni 2010 lid waren van de VRC en onder de afgestudeerden van de Financial Controller<sup>®</sup>-opleiding van de Open Universiteit. Van de circa 3000 uitgezette enquêtes onder VRC-leden zijn er uiteindelijk 335 geretourneerd, hetgeen voor vrijwillige, elektronische enquêtes een acceptabel aantal is.

Van alle respondenten was 84% man en 16% vrouw. Hun gemiddelde leeftijd lag rond de 40 jaar. Op het moment van enquêteren was 85% van de ondervraagden werkzaam in een financiële functie. Hiervan was 64% werkzaam als controller. De meeste controllers die aan het onderzoek hebben deelgenomen waren werkzaam in de industrie (27%), bij financiële instellingen (18%) en in de zakelijke dienstverlening (11%). Opvallend was dat 60% van de ondervraagde controllers werkte bij een organisatie met meer dan 500 werknemers. In dat kader was het weer minder opvallend dat 59% van de respondenten aangaf te werken bij een multinational. Van de 335 geretourneerde enquêtes is alleen het gedeelte gebruikt waarbij voldaan werd aan de volgende criteria: 'werkzaam in een financiële functie' en 'werkzaam als controller'. De resultaten in dit artikel zijn op deze geselecteerde enquêtes gebaseerd (in totaal 159).

### Verrichte activiteiten

Uit de wetenschappelijke literatuur blijkt dat controllers een heel scala aan werkzaamheden kunnen verrichten, waarbij activiteiten van interne verslaggeving tot auditing en van risicomanagement tot externe verslaggeving kunnen worden onderscheiden (De Loo,

# ‘Met 30% heel veel gebruikt is benchmarking met andere organisaties een opvallende uitschieter’

Verstegen en Swagerman, 2011). Het is aannemelijk dat deze werkzaamheden een bepaalde onderlinge afhankelijkheid vertonen. Als een controller zich immers bezighoudt met het opstellen van budgetten, zal hij zich naar verwachting ook bezighouden met het evalueren daarvan en/of met het maken van rapportages over dergelijke evaluaties. Dit soort afhankelijkheden hebben we meegewogen in het onderzoek.

In totaal hebben we 37 activiteiten onderscheiden waarvan in de literatuur wordt gezegd dat controllers hiermee in meer of minder mate bezig plegen te zijn in hun dagelijks werk. Op een Likertschaal die loopt van 1 tot en met 6 (waarbij een 1 staat voor ‘niet mee bezig’ en een 6 voor ‘doorlopend mee bezig’) hebben we in de enquête gevraagd in hoeverre controllers in hun eigen werksituatie deze werkzaamheden verrichten. Vervolgens hebben we via een factoranalyse gekeken of de lijst van 37 activiteiten, op basis van de antwoorden van geraadpleegde controllers, kunnen worden samengevat in sets van samenhangende werkzaamheden, die binnen een set sterk aan elkaar gerelateerd zijn, maar tussen de sets juist niet. Door het zoeken naar dergelijke sets hebben we getracht de eerdergenoemde afhankelijkheden tussen werkzaamheden tot uitdrukking te brengen.

Het bleek goed mogelijk sets van werkzaamheden te destilleren waaraan respondenten die als controller werkzaam zijn in de praktijk in meer of mindere mate tijd spenderen. Uit de onderhavige enquête konden vijf van zulke sets worden afgeleid, te weten (in willekeurige volgorde):

1. formele, interne rapportage;
2. onderhoud van management control systemen;
3. belangenbehartiging van externe partijen;
4. veranderingsmanagement;
5. strategische planning.

Het is interessant om te zien dat de vijf sets zowel verwijzen naar werkzaamheden die bij een meer servicegerichte rol van controllers horen (belangenbehartiging van externe partijen, veranderingsmanagement en strategische planning), als naar werkzaamheden waarbij meer het afleggen van financiële verantwoordelijkheid centraal staat (formele,

interne rapportage en onderhoud van management control systemen). Echter, dat wil nog niet zeggen dat we de respondenten als ‘strong controllers’ kunnen typeren. Immers, we weten nog niet welke combinatie(s) van sets zich voordoen onder controllers en of dat voor alle geraadpleegde controllers geldt of slechts voor een paar.

Om hier achter te komen, hebben we een clusteranalyse uitgevoerd op basis van de uitkomsten van de factoranalyse (zie voor meer details over de gehanteerde methode Verstegen et al., 2007). Zijn er duidelijk verschillende groepen controllers te onderscheiden die in meer of mindere mate de hierboven genoemde sets van werkzaamheden plegen te verrichten in hun dagelijks werk?

Deze vraag kunnen we beantwoorden met een volmondig ‘ja’. De uitgevoerde clusteranalyse gaf namelijk aanleiding tot het onderscheiden van twee typen controllers:

1. een (eerste) type controller dat vooral met strategische planning, formele, interne rapportage en de belangenbehartiging van externe partijen bezig is en minder met het onderhoud van management control systemen en veranderingsmanagement;
2. een (tweede) type controller dat zich juist wel nadrukkelijk bezighoudt met veranderingsmanagement en het onderhoud van management control systemen, maar veel minder met de andere drie sets van werkzaamheden zoals we die in het voorgaande hebben genoemd.

Het eerste type controller omvatte 61% van de respondenten; het tweede type de resterende 39%. Uit de bovenstaande opsomming blijkt dat beide typen controllers doorgaans werkzaamheden verrichten die zowel een meer servicegericht als een meer op financiële verantwoordelijkheden gericht karakter hebben. Mogen we op basis van dit (tussen)resultaat dan ook stellen dat de ‘strong controller’ binnen handbereik is gekomen in Nederland, afgaande op de uitkomsten van de Controllerenquête?

De aanwezigheid van de ‘strong controller’ willen we echter niet meteen onderschrijven. Sathe (1982) suggereert namelijk dat er in het werkpakket van controllers een bepaalde balans moet bestaan tussen servicegerichte en meer controlerende, op financiële aspecten gerichte werkzaamheden, wil men als ‘strong controller’ kunnen worden getypeerd. Grosso modo mogen de werkzaamheden niet ‘doorslaan’ in een bepaalde richting. En dat zou hier

Management accounting technieken (hoog gebruik)	Mean	Std. Dev.	Rank	Veel gebruikt	Heel veel gebruikt
Gedetailleerde budgetteringssystemen om kosten te kunnen duiden	3,85	,945	1	42,3%	26,3%
Strategische plannen in combinatie met een budgetplanning	3,74	,994	2	34,8%	25,2%
Langetermijnforecasting	3,63	,968	3	35,5%	20,4%
Formele strategische planning	3,56	1,049	4	29,8%	21,2%
Prestatie-evaluatie op basis van de winst van het organisatieonderdeel	3,51	1,261	5	32,2%	24,0%
Gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van planning van financiële positie organisatieonderdeel	3,50	,974	6	41,8%	13,1%
Prestatie-evaluatie op basis van niet-financiële maatstaven	3,35	,983	7	29,3%	12,0%
Prestatie-evaluatie op basis van een mix van financiële en niet-financiële maatstaven	3,31	,975	8	35,1%	8,8%
Capital budgeting technieken (bijvoorbeeld. NCW, IR, terugverdiertijd)	3,27	1,086	9	26,0%	14,7%
Gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van de planning van cashflows	3,20	1,112	10	26,8%	12,4%
Gedetailleerde budgetteringssystemen om activiteiten tussen businessunits te coördineren	3,09	1,043	11	23,0%	8,8%
Benchmarking met andere organisaties	3,07	1,100	12	26,0%	29,6%
Product profitability analyses	3,02	1,277	13	23,0%	13,7%
Gedetailleerde budgetteringssystemen die tot doel hebben de financiële positie, middelen en activiteiten te koppelen (bijv. activity-based budgets)	2,95	1,131	14	18,4%	9,5%
Benchmarking van het organisatieonderdeel binnen de organisatie als geheel	2,90	1,201	15	21,4%	9,3%

Tabel 1. Gebruik management accounting technieken afgelopen drie jaar (hoog gebruik)

Management accounting technieken (matig gebruik)	Mean	Std. Dev.	Rank	Veel gebruikt	Heel veel gebruikt
Gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van planning van dagelijkse werkzaamheden	2,85	1,055	16	23,5%	4,0%
Gedetailleerde budgetteringssystemen om managers te belonen	2,85	1,207	17	16,3%	10,2%
Benchmarking van operationele processen	2,84	1,125	18	23,4%	5,0%
Strategische plannen zonder een budgetplanning	2,81	1,141	19	15,8%	8,9%
Prestatie-evaluatie op basis van klanttevredenheidsmetingen	2,80	1,146	20	17,2%	6,9%
Enterprise risk management	2,79	1,246	21	20,7%	8,9%
Benchmarking van strategische prioriteiten	2,77	1,183	22	20,7%	6,4%
Prestatie-evaluatie gebaseerd op basis van teamprestaties	2,75	1,075	23	19,7%	3,5%
Activity-based costing	2,72	1,251	24	19,5%	7,5%
Prestatie-evaluatie op basis van kwalitatieve maatstaven	2,69	1,077	25	15,2%	4,1%
Variable costing	2,67	1,188	26	18,9%	5,3%
Prestatie-evaluatie op basis van return (profit) on investment	2,67	1,286	27	13,8%	9,7%
Prestatie-evaluatie op basis van variantieanalyse	2,66	1,336	28	12,4%	11,7%
Benchmarking van productkenmerken	2,66	1,166	29	16,1%	5,1%

Tabel 2. Gebruik management accounting technieken afgelopen drie jaar (matig gebruik)

mogelijk toch wel het geval kunnen zijn. Bepaalde sets van werkzaamheden, die een mengelmoes lijken te zijn van servicegerelateerde en op financiële verantwoordelijkheden gerichte aspecten, worden bij de ene groep controllers benadrukt ten opzichte van andere sets van werkzaamheden. Bij de andere groep controllers is de situatie juist omgekeerd. Van een echte balans lijkt daarbij geen sprake. Wellicht dat er onder de respondenten dan eerder sprake is van zogenoemde 'hybride controllers' (Burns en Baldvinsdottir, 2005), die mede als gevolg van veranderingen in de organisatiecontext nu eens bepaalde, specifieke servicegerichte werkzaamheden verrichten en dan weer meer controlegerichte werkzaamheden, maar beide soorten werkzaamheden in hun dagelijks werk geen gelijk gewicht (kunnen) geven. De vraag is nu of qua instrumentarium dat controllers inzetten er een bekrachtiging of juist ontkrachting komt van het hierboven geschetste beeld. Dit zal hieronder worden nagegaan.

#### Management accounting technieken

In het onderzoek is ook aan controllers gevraagd in welke mate ze de afgelopen drie jaar gebruik hebben gemaakt van bepaalde management accounting technieken. Op een Likertschaal die loopt van 1 tot en met 5 (waarbij een 1 staat voor 'niet gebruikt' en een 5 voor 'heel veel gebruikt') hebben we in de en-

quête gevraagd in welke mate controllers in hun dagelijks werk gebruikmaken van elk van de 43 door ons op basis van de literatuur onderscheiden technieken in het organisatieonderdeel of de vestiging waar ze werkzaam zijn.

Voor de keuze van de lijst met technieken is gebruikgemaakt van het artikel van Chenhall en Langfield-Smith (1998). In dit artikel geven Chenhall en Langfield-Smith aan dat de traditionele management accounting technieken, zoals variantieanalyse en winst gebaseerde prestatietiming, meer toegesneden zijn op interne organisatieaangelegenheden en puur gericht zijn op financiële aspecten. In tegenstelling tot deze traditionele technieken combineren de modernere technieken vaak zowel financiële als niet-financiële informatie waarbij een expliciete strategische focus wordt gekozen. Om het overzicht en de discussie te bevorderen, zijn de onderzochte technieken onderverdeeld in drie groepen. Dit is gedaan op basis van het gemiddelde gebruik door alle respondenten per techniek. Tabel 1 geeft de 15 technieken weer met een relatief hoog gebruik, waarbij het gemiddelde gebruik varieert van 2,90 tot 3,85 (zie de kolom 'mean'). Een hoog gebruik van een bepaalde techniek is dus relatief bepaald ten opzichte van het gebruik van de andere technieken. In de kolommen 'Veel gebruikt' en 'Heel veel gebruikt' staat het percentage van de control-

Management accounting technieken (laag gebruik)	Mean	Std. Dev.	Rank	Veel gebruikt	Heel veel gebruikt
Prestatie-evaluatie op basis van controllable profit	2,58	1,260	30	17,4%	6,1%
Benchmarking van managementprocessen	2,57	1,196	31	16,1%	4,9%
Prestatie-evaluatie op basis van de houding van werknemers	2,51	1,119	32	19,7%	0,7%
Absorption costing	2,49	1,196	33	13,1%	4,6%
Shareholder value analyse	2,49	1,240	34	10,6%	7,1%
Target costing	2,49	1,224	35	13,7%	5,3%
Activity-based management	2,44	1,240	36	13,5%	6,0%
Prestatie-evaluatie op basis van cash flow return on investment	2,43	1,247	37	10,5%	6,3%
Value chain analyse	2,33	1,184	38	8,1%	5,2%
Product life-cycle analyse	2,29	1,188	39	14,2%	2,2%
Operations research technieken	2,22	1,123	40	7,1%	2,4%
Prestatie-evaluatie op basis van leveranciersevaluaties	2,15	1,077	41	4,5%	2,3%
Cost-volume-profit analyse (bijv. breakevenanalyse)	2,12	1,198	42	8,3%	3,8%
Prestatie-evaluatie op basis van residual income (bijv. interest adjusted profit)	2,11	1,167	43	8,8%	2,2%

Tabel 3. Gebruik management accounting technieken afgelopen drie jaar (laag gebruik)

Management accounting technieken (Top 5 toename gebruik)	Mean	Std. Dev.	Rank	Kleine toename	Grote toename
Gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van planning van cashflows	3,71	,810	1	26,7%	22,1%
Gedetailleerde budgetteringssystemen om kosten te kunnen duiden	3,58	,711	2	36,0%	11,6%
Gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van planning van financiële positie	3,52	,687	3	30,1%	10,8%
Strategische plannen ontwikkeld in combinatie met een budgetplanning	3,45	,699	4	28,2%	9,4%
Formele strategische planning	3,40	,830	5	18,6%	14,0%

Tabel 4. Toename van gebruik management accounting technieken door financiële crisis (top 5)

lers die bij deze techniek aangeeft dat deze respectievelijk veel gebruikt (score 4) of heel veel gebruikt (score 5) wordt.

Qua instrumentarium dat controllers inzetten zien wij dat de in de afgelopen drie jaar met afstand meest gebruikte instrumenten de volgende zijn: budgetteringssystemen om kosten te duiden (heel veel gebruikt door 26% van de respondenten), strategische planning in combinatie met een budgetplanning (heel veel gebruikt door 25% van de respondenten), formele strategische planning (heel veel gebruikt door 21% van de respondenten), langetermijnforecasting (heel veel gebruikt door 20% van de respondenten) en prestatie-evaluatietechnieken op basis van winstcijfers (zeer veel gebruikt door 24% van de respondenten). Opvallende uitschieter is verder nog benchmarking uitgevoerd met andere organisaties (met heel veel gebruikt door 30% van de respondenten). Tabel 2 geeft de 14 technieken weer met een relatief matig gebruik, waarbij het gemiddelde gebruik over de gehele groep respondenten varieert van 2,66 tot 2,85 (zie de kolom 'mean'). Ook in deze tabel treffen we technieken aan die een deel van de respondenten veel of heel veel gebruikt. Deze percentages zijn echter lager dan bij de technieken die zijn opgenomen in de tabel met een hoog gebruik (tabel 1).

Tabel 3 geeft de 14 technieken weer met een relatief laag gebruik door controllers, waarbij het gemiddelde gebruik varieert van 2,11 tot 2,58 (zie de kolom 'mean'). In deze categorie zijn zowel meer traditionele, financieel gerichte technieken (bijvoorbeeld prestatie-evaluatie op basis van controllable profit en op basis van residual income), als moderne technieken (bijvoorbeeld activity-based management) te vinden. Datzelfde gold ook al voor de categorie hoog gebruik, waardoor zowel voor traditionele als

modernere technieken geldt dat ze gedeeltelijk veel worden gebruikt en gedeeltelijk ook weinig. De conclusie kan dan ook worden getrokken dat de mate van gebruik meer afhankelijk is van de individuele techniek dan van het onderscheid traditioneel versus modern.

Verder is in de enquête de vraag gesteld of er een verandering is geweest onder invloed van de financiële crisis in de mate waarin gebruik wordt gemaakt van alle 43 technieken. Ook hier is gebruikgemaakt van een Likertschaal die loopt van 1 tot en met 5 (waarbij een 1 staat voor 'grote afname' en een 5 voor 'grote toename'). Tabel 4 laat zien bij welke technieken de respondenten het meest aangaven dat er sprake is van een grote toename. De sterkste toename is te zien bij gedetailleerde budgetteringssystemen ten behoeve van planning van cashflows. De gemiddelde verandering is voor alle in de vragenlijst genoemde technieken 2,97 of meer, hetgeen betekent dat het gemiddelde gebruik voor alle technieken (vrijwel) gelijk blijft of toeneemt (een score 3 betekent: gelijk gebleven). Vrij duidelijk volgt uit de top 5 in tabel 4 dat de hoogste toename te zien is bij de meer traditionele management accounting technieken. De aandacht gaat mede door de crisis sterk uit naar op financiële verantwoordelijkheden gerichte technieken. Niettemin heeft ook strategische planning een behoorlijke positie met een bezetting van plaats 4 en plaats 5 in de top 5 voor toename van gebruik.

De meer moderne en servicegerichte technieken vergen daarmee zeker ook de aandacht van de controller onder invloed van de financiële crisis. Het lijkt er dus op dat de balans tussen servicegerichtheid en financiële verantwoordelijkheid gerichtheid niet erg sterk verandert als gevolg van de



financiële crisis, maar wel iets meer de kant uit gaat van gerichtheid op financiële verantwoordelijkheid en controle.

### Samenvatting en aanbevelingen

Houden deze resultaten nu in dat de zogeheten 'strong controller' in aantocht is in Nederland – dat wil zeggen de controller die advisering en ondersteunende taken weet te combineren met financiële verslaglegging en interne controle? Hoewel deze conclusie gerechtvaardigd lijkt op basis van de bovenstaande uitkomsten, is een behoorlijke slag om de arm noodzakelijk. Het kan namelijk zijn dat de combinatie van verschillende soorten activiteiten, die bij beide uit de enquêteresultaten naar voren komende typen controllers wordt aangetroffen en ook in het door hen meest gebruikte instrumentarium naar voren komt, een ontwikkeling is uit het (recente) verleden. Of deze ontwikkeling zich zal voortzetten is op dit moment nog niet te zeggen. Onder invloed van de financiële crisis laten een aantal meer traditionele management accounting technieken een nog sterkere toename in gebruik door de onderzochte controllers zien dan een aantal meer strategisch gerichte technieken. Hoe de financiële crisis en eventuele verdere algemene financiële ontwikkelingen een en ander in de nabije toekomst verder zullen beïnvloeden, is moeilijk te voorspellen. Hoe aantrekkelijk de conclusie van de 'strong controller' ook moge zijn, een momentopname als deze kan mede daardoor hierover dus geen uitsluitel geven.

Tegelijkertijd zijn de zorgen met betrekking tot een mogelijk rolconflict voor deze 'strong controllers', als gevolg van takenpakketten die zowel beslissingsondersteuning als financiële rapportage omvatten, wel uiterst actueel. Suddaby et al. (2009) spreken in de context van accountantskantoren over het risico van een grotere gerichtheid op 'managerial values' (commercieel en klantgericht) dan op professionele waarden (objectiviteit en integri-

teit). Het rolconflict voor de 'strong controller' is in zekere zin hiermee vergelijkbaar: een gerichtheid op het inspelen op de wensen en behoeften van het lokale management ('de klant') ten opzichte van een gerichtheid op rapportage naar het hogere management.

Uit de veelal opbouwende reacties die wij van de deelnemers aan de enquête hebben mogen ontvangen, menen we te mogen afleiden dat het zinvol is in breder verband en uitgebreider te publiceren over onze onderzoeksresultaten teneinde hierover discussie aan te zwengelen.

#### Literatuur

- ~ Bouwens, J. (2009), De controller is zich van geen kwaad bewust, *MCA*, nr. 8, pp. 8-14.
- ~ Burns, J. en G. Baldvinsdottir (2005), An institutional perspective of accountants' new roles: the interplay of contradictions and praxis, *European Accounting Review*, 14, nr. 4, pp. 725-757.
- ~ Burns, J., R. Scapens en S. Turley (1996), Some further thoughts on the changing practice of management accounting, *Management Accounting*, 74, nr. 9, pp. 58-60.
- ~ Chenhall, R.H. en K. Langfield-Smith (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, 9, nr.1, pp. 1-19.
- ~ Institute of Management Accountants (IMA), (1996), The practice analysis of management accounting, IMA Publication 240-96313, IMA, Montvale.
- ~ Loo, I. de, Verstegen, B. en Swagerman, D. (2011), Understanding the roles of management accountants, *European Business Review* (23), pp. 287-313.
- ~ Riedijk, F., S. Tillema en E. Moen (2002), De ontwikkeling van de controller in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 76, juli/augustus, pp. 337-347.
- ~ Rouwelaar, H. ten en J. Bots (2008), Business unit controller involvement in management: an empirical study in The Netherlands, *NRG Working Paper*, nr. 08-07, Nyenrode Research Group, Breukelen.
- ~ Sathe, V. (1982), *Controller involvement in management*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- ~ Suddaby, R., Y. Gendron en H. Lam (2009), The organizational context of professionalism in accounting, *Accounting, Organizations & Society*, 34, nr. 3/4, pp. 409-427.
- ~ Verstegen, B.H.J., I. de Loo, P. Mol, K. Slagter en H. Geerkens (2007), Classifying controllers by activities: an exploratory study, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6, n3. 2, pp. 9-32.

**Paula van Veen-Dirks is hoogleraar Management Accounting aan de Rijksuniversiteit Groningen.**

**Ivo De Loo is universitair hoofddocent methoden en methodologie bij het Center for Management Accounting and Control van Nyenrode Business Universiteit.**