

Professie:

OBJECTIVITEIT VRAAGT ZELFKENNIS

DE ROL VAN DE CONTROLFUNCTIE EN DE VLOEIBARE WAARHEID

Met de toename van controlgerelateerde functies is er meer discussie over de kwaliteit van informatie binnen organisaties. Wat is waar en wat is niet waar bij rapportages en in onderzoekstrajecten? Dit artikel relateert de verschillende rollen van de controller aan de verschillende begrippen van waarheid. Wanneer staan feiten onomstotelijk vast en wanneer zijn ze voor interpretatie vatbaar?

Frank Jan de Graaf en Godelief Loonen:

Om een organisatie optimaal te leiden, ontvangt het management een keur aan rapportages en informatie vanuit de gehele organisatie. Betrouwbaarheid van deze informatie is essentieel. Daarom buigen verschillende (toetsende) functies zich over de betrouwbaarheid van de informatie. Steeds vaker ontstaat er discussie binnen en tussen organisaties over de kwaliteit, relevantie en objectiviteit van gegevens en analyses. De waarheid blijkt soms minder objectief dan we zouden willen. Rapportages die vanuit het perspectief van de controller eenduidig zijn, blijken in de praktijk voor verschillende interpretaties vatbaar. Dezelfde informatie kan verschillend worden geïnterpreteerd.

Dit artikel stelt dat controllers en anderen die organisatieprocessen en -resultaten beoordelen, gebruik moeten maken van wetenschappelijke inzichten over wat kennis is en hoe zij wordt gebruikt. Eerst wordt ingegaan op de verschillende controlfuncties in organisaties. Daarna worden 'vormen van kennis' – of kennen – besproken en hoe deze vormen van kennis in organisaties worden gebruikt. Daarna wordt ingegaan op de faciliterende, adviserende, rapporterende en toetsende rol van de controlfunctie in organisaties. Dit leidt tot enige praktische aanbevelingen.

De controlfunctie in ondernemingen

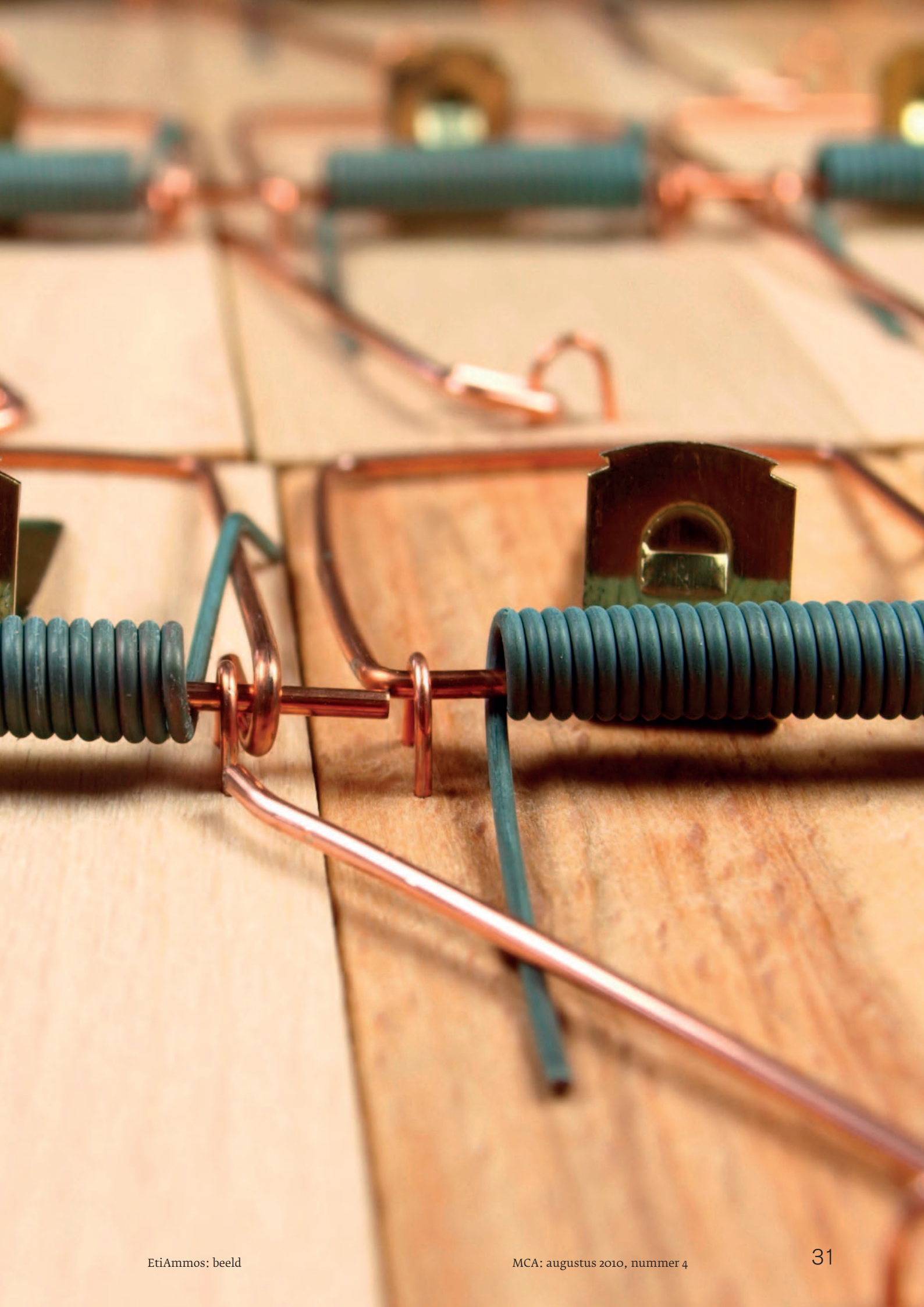
Vanuit de financiële functie in organisaties, met als vertrekpunt de boekhouder, zijn de afgelopen decennia nieuwe functies ontstaan. De controller heeft niet alleen meer te maken met een externe

accountant – toch lang een soort collega – maar ook met de internal auditor, riskmanager, complianceofficer en de businessanalist. Allen houden zich bezig met verschillende rapportages voor en over management en bedrijfsprocessen.

Inmiddels wordt gesproken over verschillende controlegebieden (four lines of defense); na het bestuur en de medewerkers (inclusief de controllers) komen de adviserende functies (risk en compliance), daarna de internal auditors en daarna de externe toezichthouders, waaronder accountants, raden van commissarissen en verschillende andere toezichthouders (bijvoorbeeld DNB). Daarbij heeft de afdeling controlling er meer taken bij gekregen. Lang was de controller gericht op het leveren van rapportages vanuit een bijna onafhankelijke positie. Dit waren financiële rapportages. Tegenwoordig is hij vaak actief businesspartner. Deze ontwikkeling is mede beïnvloed door de opkomst van management accounting als specialistisch vakgebied. Managers hebben buiten de financiële rapportages ook behoefte aan andere sturingsinformatie, bijvoorbeeld rapportages over niet-financiële risico's.¹

Noot

1. Hierover is de afgelopen jaren veel geschreven. Zie bijvoorbeeld P.C. Brewer, Financieel Vakgebied op de Schop, Nieuw Kader voor Management Accounting, *Finance en Control*, 2008, 7 (3), 29–35 (eerder verschenen in *Strategic Finance* als 'Redefining Management Accounting', maart 2008). Over risicomanagement zie bijvoorbeeld De nieuwe rol van de controller, *BenC*, oktober 2008. ([http://sbo.nl/cursussen/risico management](http://sbo.nl/cursussen/risico%20management))



‘Waar gaat een objectief oordeel over in politiek gewenste opmerkingen?’

De opkomst van management accounting (Brewer, 2008) – waarin een sturende en voorspellende waarde wordt toegedicht aan informatie – en de verschillende toetsende functies maakt het controllersvak niet eenvoudiger (zie onder andere Bouwens, 2009; Ory en Speklé, 2009). Voor het leveren van financiële rapportages zijn veel standaarden aanwezig. Normen voor rapportages over niet-financiële risico's zijn minder eenduidig. De controller zal vanuit zijn rol duidelijker op zoek moeten gaan naar de rapportagebehoefte en -normen van het management, zodat zijn rapportages informatie bevatten die het management nodig heeft.

In de praktijk blijken rapportages (helaas) voor interpretatie vatbaar. Deze conflicten spelen niet alleen tussen afdelingen, maar ook tussen de verschillende ‘controlfuncties’ in organisaties. Als de controller overhoop ligt met de riskmanager of internal auditor, tast dat uiteindelijk de autoriteit en daarmee het functioneren van beiden aan.

De complexiteit wordt vergroot doordat doelstellingen van organisaties tegenwoordig vaak veranderen. Er is daardoor geen lange jurisprudentie over de uitleg van de doelstellingen en procedures. Tijdens de implementatie worden de doelstellingen vertaald en geïnterpreteerd. Regelmatig is de controller niet de enige die over het behalen van de doelstellingen rapporteert. Andere afdelingen hebben ook een mening.

Aan de adviserende functies, compliance en riskmanagement, en toetsende functies, accountants en interne auditors, wordt vervolgens vaak gevraagd een oordeel over de rapportages te geven. Termen als objectiviteit, betrouwbaarheid en effectiviteit zijn daarbij belangrijk voor de ontvangers van dat oordeel. Dan kan blijken dat een rapportage lang niet altijd een weergave is van de werkelijkheid zoals de verschillende partijen deze beleven. De waarheid is weerbarstig en vaak minder objectief dan we idealiter zouden willen. Toch zijn weinig professionele beoordelaars er zich van bewust waar een objectief oordeel overgaat in politiek gewenste opmerkingen. Meestal komt de professe weg met een verklaring dat geprobeerd wordt een betrouwbaar en volledig beeld te geven van de situatie, dan wel wordt het nodige voorbehoud gemaakt met betrekking tot bijvoorbeeld de volledigheid.

Feiten die aanvankelijk als objectief worden gezien, worden uiteindelijk toch onderwerp van discussie. Hoe komt dat? Wat is waarheid en hoe kan

een controller vanuit zijn verschillende rollen met deze waarheidsbeleving omgaan? De wetenschapsfilosofie kan de controller, auditor of compliance officer helpen het politieke proces te doorgronden en de objectieve waarheid te relativieren.

Er zijn vele voorbeelden binnen en buiten bedrijven, waarin aantijgingen over de vermeende werkelijkheid en de weergave van die werkelijkheid ten onder gaan in een kakofonie van belangen, meningen en opvattingen. Toch worden nog steeds objectieve rapportages en adviezen verwacht.

Verskillende perspectieven

Wat is waar? Hedendaagse wetenschapsfilosofen lijken er vaak meer bedreven in waarheidsclaims onderuit te halen dan in de praktijk te helpen bij het vaststellen van wat waar en niet waar is² (Feyerabend, 1975). Toch valt er iets te leren van de wetenschapsfilosofie. Het vak bestudeert waarheidsvinding en, in hoeverre objectiviteit te claimen is – wat ware kennis is. Met behulp van wetenschapsfilosofie kan de controller aangeven wat zijn mogelijkheden en beperkingen zijn. Daarmee kan hij zijn rol in het politieke speelveld in organisaties bepalen.

De bekendste en meest overheersende stroming is het positivisme dat simpelweg zegt dat wat we zien waar is, gegeven de juiste wetenschappelijke methode (Popper, 2003). Als de microscoop goed is gekalibreerd, is er geen twijfel dat de bacteriën die we zien ook daadwerkelijk eruitzien zoals ze eruitzien. In de praktijk van bedrijven komen we het positivisme voortdurend tegen. Op basis van de juiste informatie en de juiste methode zullen we tot een objectief beeld kunnen komen, is de aanname in het positivisme (zie bijvoorbeeld Wagner, 1965). Van deze methode wordt gebruikgemaakt wanneer er aan de hand van aftekening wordt bepaald of een controle wel of niet is uitgevoerd. De handtekening stelt dat de informatie volledig is en dat de controle op de juiste wijze is uitgevoerd. Dit is een noodzakelijke en in veel gevallen terechte werkwijze. De praktijk leert echter dat er regelmatig blind getekend wordt, dus dat een handtekening alleen niet

Noot

2. Feyerabend bestrijdt elke pretentie van objectiviteit door het toepassen van wetenschappelijke methoden.

‘Managers zullen zich over het algemeen opstellen als positivisten’

zorgt dat een controle adequaat wordt uitgevoerd. Enron had een Code of Conduct waarvoor iedereen in de organisatie had getekend en die zelfs een prijs had gewonnen. Maar de interne bedrijfscultuur was heel anders. In veel situaties is het waarheidsbegrip nog onduidelijker. Hoe kan bijvoorbeeld besloten worden over de introductie van een geheel nieuw product, dat nog niet bestaat en wie weet de beste oplossing voor de kredietcrisis? Een ander voorbeeld is hoe managementinformatie wordt gebruikt. Feitelijk correcte managementinformatie kan een vertekend beeld geven van de werkelijkheid wanneer onduidelijke definities worden gebruikt. Een van de indicatoren voor de omvang van de organisatie is het aantal fulltime equivalenten of het aantal medewerkers. In de praktijk kan de omvang van een organisatie aanzienlijk groter zijn, doordat er bijvoorbeeld een groot aantal externen werkt, waarvan de kosten weliswaar terugkomen in de financiële rapportage, maar die niet meegenomen worden bij de rapportage van het aantal medewerkers.

De tweede stroming in de wetenschapsfilosofie stelt dat we met zijn allen bepalen wat waar is (zie McKernan, 2007). Het is een sociaal proces en wanneer we goed naar elkaar luisteren, kunnen we ontdekken hoe de waarheid eruit ziet. Objectiviteit wordt hier gelijk gesteld aan intersubjectiviteit. Als wij allen hetzelfde subjectieve beeld hebben, kunnen we ervan uitgaan dat dit beeld voor ons op dat moment objectief is. In de politiek wordt bepaald wat we met z'n allen voor waar willen aannemen. Denk hierbij aan wetten, uitkeringen, verkeersregels. In organisaties worden veel van dat soort afspraken vastgelegd in interne ‘policies en guidelines’. Deze omvatten en bepalen vaak tevens de normen en waarden van die organisatie. Het zijn de afspraken die ze maakt om doelstellingen te verwezenlijken. Het zijn niet alleen afspraken, ze leiden ook tot concrete resultaten.

Als derde stroming bestaat het kritisch realisme (Shapiro, 1998). Deze stroming zet het machts-element centraal in het denken. Eenvoudig gezegd betekent deze opvatting dat een baas meer gelijk heeft dan een werknemer omdat hij meer macht heeft. Zo kan een krantenmagnaat een grotere stempel op de maatschappij drukken dan een idealistische puber omdat de eerste de media kan beheersen. Kritische realisten leren dat kennis nooit machtsvrij is. Ons denken wordt in belangrijke mate bepaald

door machthebbers om ons heen, vaak zonder dat we er zelf erg in hebben. Daarnaast wordt ons beeld van de werkelijkheid bepaald door gewenstheden (Babcock en Loewenstein, 1997). Wanneer mensen zoeken naar bevestiging van hun mening, zullen ze bewijzen vinden en tegenbewijs bagatelliseren of verwerpen (Akerlof en Schiller, 2009).

Controllers dragen bij aan de organisatiedoelstellingen door middel van informatievoorziening. De organisatiedoelstellingen wijzigen echter tegenwoordig regelmatig, zeker van decentrale onderdelen. Hiermee wijzigt de informatiebehoefte (Ory en Speklé, 2009). De controller moet dan proberen goede informatie te verschaffen. Deze informatie is niet altijd beschikbaar. Ook moet een afweging worden gemaakt tussen de waarde van verschillende gegevens. De controller moet dan met het management bespreken wat relevant is en hoe en wie de informatie kan interpreteren.

Alle genoemde stromingen stellen dat kennis altijd voorlopig is (zie Kuhn, 1962; McKernan, 2007). Ook de positivist stelt dat een wetenschappelijke aanname als zodanig mag worden beschouwd zolang ze niet verworpen is. Wetenschappelijke vooruitgang bestaat uit het vervangen van eerdere aannames door aannames die beter zijn, op basis van valide en betrouwbaar onderzoek.

Kennis voor de controller

Waar vinden we deze soorten kennis terug in een organisatie en wat zijn de gevolgtrekkingen voor de controller? Om dit te bepalen moeten we eerst ons kennistheoretisch uitgangspunt duidelijk maken. Wij denken dat een controller als professional meestal voor een pragmatisch uitgangspunt kiest. Hij beoordeelt sociale feiten, feiten die zijn gebaseerd op wat betrokkenen met zijn allen als waar aannemen. Objectieve kennis is dus kennis die de meest relevante betrokkenen op een bepaald moment voor waar aannemen. Machtsposities zijn hierbij belangrijk (Pfeffer, 1981). Managers zullen zich over het algemeen opstellen als positivisten. Zij vertegenwoordigen de macht en autoriteit en zullen na een genomen besluit er ook alles aan doen die macht en autoriteit uit te stralen. Hun opvatting van de werkelijkheid is waar. Voor medewerkers is een manager die niet in zijn eigen beleid gelooft snel demotiverend. Ondergeschikten stellen zich meestal pragmatisch op. Zij zoeken draagvlak voor manieren waarop zij eigenbelang kunnen combineren met het organisatiebelang. De criticus,

Tabel 1. Wetenschappelijke opvattingen over kennis

Stroming	Opvatting over kennis	Belangrijkste randvoorwaarde	Feit en realiteit
Positivisme Pragmatisme Kritisch realisme	Wat ik zie is waar Wat wij zien is waar Machthebbers bepalen wat waar is	Gegeven de juiste methode Gegeven een goede dialoog Gegeven een onafhankelijke methode	Alleen de feiten tellen Feiten maken we samen De macht bepaalt de feiten

Tabel 2. Het toetsen van doeltreffendheid en doelmatigheid in de beleidscyclus

Beleidscyclus	Rol	Overheersend waarheidsbegrip	Hoofdvraag voor de controlfunctie	Archetype in de controlfunctie
Doelstellingen formuleren	Facilitator	Kritisch realisme	Is de doelstelling concreetiseerbaar/ rapporteerbaar?	(Financieel-economisch) beleidsadviseur
Beleidsinrichten	Adviseur	Pragmatisme	Kan de rapportage zodanig worden ingericht dat er zoveel mogelijk toegevoegde waarde voor management is?	Businesscontroller
Uitvoeren (voortgangsrapportages)	Controleur	Positivisme	Wordt de voortgang goed (juist en betrouwbaar) weergegeven?	Financieel controller
Toetsen	Rapporteur	Pragmatisme	Kunnen mensen iets met mijn resultaten?	Accountant

de realist, is de storende dwarsligger. Hij of zij staat aan de zijkant van de organisatie, wordt relatief weinig verantwoordelijkheid gegund. Dit wil niet zeggen dat een notoire dwarsligger niet louterend kan werken voor organisaties. Controllers zijn onderdeel van deze realiteit. Wanneer de controller een puur controlerende en rapporterende functie heeft, moet hij zich anders opstellen dan wanneer hij zich faciliterend of adviserend opstelt. Ook zijn kennisproduct is anders. Afhankelijk van de rol die een rapportage op een bepaald moment in de organisatie vervult, moet de controller bepalen welke feiten hij wil presenteren. Wordt gevraagd om de objectieve waarheid van de positivist, om draagvlak of moet hij nu eens even heel kritisch zijn?

De rol van kennis wordt bepaald door de positie die de controller heeft, de aard van de rapportagevraag en dan vooral de wijze waarop een rapportage zou moeten bijdragen aan de organisatiedoelstellingen. Een controller die vooraf duidelijk zijn rol benoemt en ook duidelijk maakt wat voor feiten hij eigenlijk gaat rapporteren, kan beter voldoen aan de verwachtingen van de opdrachtgever. Veelal worden de volgende vier mogelijke rollen van de controller omschreven: de controller als (1) controleur, (2) rapporteur, (3) adviseur en (4) facilitator. Deze rollen zijn te relateren aan de beleidscyclus, het bijpassende waarheidsbegrip en de verschil-

lende rollen die de controller kan spelen (zie tabel 2). Wanneer de controller vroeg in een beleidsproces om een mening wordt gevraagd, kan hij zich opstellen als kritisch realist. Hij zit in een faciliterende rol en kan worden gezien als beleidsadviseur. Hij kan vragen stellen, het politieke in het proces benoemen en potentiële doelstellingen toetsen op helderheid en op consensus qua missie en visie. Verder kan de kritische houding helpen bij het vinden van inconsequenties in de implementatietoetsen. Wanneer de controller zijn rol als criticus niet duidelijk maakt, ontstaan al snel wrijvingen. Wanneer de controller relatief veel autoriteit heeft, frustreert hij het proces en maakt het management kopschuw. Het management wil oplossingen, zelfs in dit stadium. Voor een controller is het dus belangrijk dat hij vooraf duidelijk maakt dat hij als advocaat van de duivel opereert, met als doel helderheid te scheppen over de doelstelling, zodat deze daadwerkelijk tot resultaten kan leiden. De concretisering en rapporteerbaarheid dragen bij aan de effectiviteit van een doelstelling.

Bij de beleidsinrichting kan de controller – maar dit kan ook de internal auditor, riskmanager of complianceofficer zijn – veelal het beste als pragmaticus opereren. Hierin staan management accounting technieken centraal. De controller doet er goed aan te kijken hoe draagvlak kan worden gecreëerd

voor een bepaalde herinrichting van beleid en hoe het sturingsinstrumentarium hierop moet worden aangepast. Hierbij gaat het om het bij elkaar brengen van verschillende opvattingen en belangen en kan de controller er op letten of alle partijen genoeg zijn gehoord. Al doende kan de controller een rol vervullen in het komen tot een normenkader.

Wanneer de controller de uitvoering van plannen moet toetsen en daarover rapporteert, past een positivistische waarheidsopvatting. Dit is meer de traditionele rol van de financial controller. De feiten liggen er in de vorm van doelstellingen en het beleid dat is ingericht. Op basis daarvan moet worden gekeken of de doelstellingen worden gehaald. Dit kan echter ook betekenen dat de controller moet vaststellen dat objectieve feiten niet naar boven zijn te krijgen omdat doelstellingen en beleid onduidelijk zijn geformuleerd. Bij elke objectieve vaststelling van feiten moeten de reikwijdte van de feiten en de beperkingen van het onderzoek worden weergegeven.

Bij de controlerende functie ontstaan vaak de grootste problemen, vooral als de controller zich daarbij opstelt als strenge hoofdmeester, terwijl ook hier draagvlak belangrijk is. Resultaten zijn alleen relevant als er wat mee kan worden gedaan. Wanneer managers in het defensief worden gedrongen door een rapportage, zal geen draagvlak meer bestaan voor werkelijke wijzigingen behalve wanneer de betreffende manager wordt weggestuurd. Juist in de controlerende functie is het presenteren van de feiten zodanig dat er wat mee kan worden gedaan, heel belangrijk. Wanneer dit presenteren goed gebeurt, ontstaat draagvlak voor verbetering en zijn 'good' en 'bad practices' bespreekbaar. Een controlerende functie zal altijd worstelen met de spanning tussen betrokkenheid en feitelijke vaststelling. Daarom speelt een externe functie zoals de externe accountant hier in de praktijk een belangrijke rol.

Conclusie

De controller kan zich niet langer achter objectieve informatieverzorging verschuilen. Rapportages die de controller als objectief presenteert, worden door anderen soms anders geïnterpreteerd. Dit komt doordat er verschillende soorten kennis en verwachtingen bestaan over hoe met bepaalde gegevens moet worden omgegaan en wat bepaalde gegevens betekenen. De mate van objectiviteit hangt nauw samen met de rol die de controller speelt in het be-

drijfsproces. Alleen de financial controller heeft een sterk objectiverende functie, doordat hij boekhoudregels toepast. Wanneer sturingsinformatie wordt toegepast, of over doelstellingen wordt gesproken, gaan andere processen spelen. Soms past een pragmatische opstelling, soms een kritische.

De controller moet zich van de verschillende kennissoorten bewust zijn en zich de ene keer opstellen als positivist, die harde feiten presenteert, en zich op een ander moment kunnen presenteren als de criticus die gepresenteerde feiten als ongefundeerd onderuit kan halen. Rapportages moeten worden toegelicht zodat duidelijkheid ontstaat over de subjectiviteit van verschaft informatie. Wanneer een controller zich bewust is van de soorten kennis, kan hij daarop inspelen en kan zijn werkterrein de hele beleidscyclus omvatten.

Literatuur

- Akerlof, G.A. en R.J. Schiller, *Animal Spirits, How Human Psychology Drives the Economy, and Why it Matters for Global Capitalism*, Princeton University Press, Princeton, 2009.
- Babcock, L. and G. Loewenstein, Explaining bargaining impasse: the role of self-serving biases. *Journal of Economic Perspectives*, 1997, 11, 109-126.
- Bouwens, J., De controller is zich van geen kwaad bewust, *MCA*, 2009, 13 (8), 8-14.
- Brewer, P.C., Financieel Vakgebied op de Schop, Nieuw Kader voor Management Accounting, *Finance en Control*, 2008, 7 (3), 29-35 (eerder verschenen in *Strategic Finance* als 'Redefining Management Accounting', maart 2008).
- Feyerabend, P., *Against Method: Outline of an Anarchistic Theory of Knowledge*, New Left Books, London, 1975.
- Kuhn, T., *The Structure of Scientific Revolutions*, University Of Chicago Press, Chicago, 1962.
- McKernan, J.F., Objectivity in accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 2007, 32, 155-180.
- Ory, J.P. en R. Speklé, De rol van de decentrale controller, *MCA*, 2009, 13 (7), 22-29.
- Pfeffer, J., *Power in Organizations*, Barlinger Publishing Company, Cambridge (MA), 1981.
- Popper, K.R., *Conjectures and Refutations: The Growth of Scientific Knowledge*, Routledge, 2003.
- Shapiro, B.P., Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussions, *Accounting, Organizations and Society*, 1998, 23 (7), 641-663.
- Wagner, J.W., Defining Objectivity in Accounting, *The Accounting Review*, 1965, vol. 40 (3), 599-605.

Frank Jan de Graaf, professor Hanzehogeschool Groningen.
Godelief Loonen, senior Audit manager HR Risk bij ING.