

Control in gemeenten: Ontlasten of stimuleren

***Een onderzoek naar het functioneren en de
ontwikkeling van de controlfunctie in de
gemeente Losser vanuit een
managementcontrolperspectief***

**Scriptie doctoraalstudie bestuurskunde
Erasmus Universiteit Rotterdam
Mei 2005**

Student: Henri Boerrigter
Nr: 187915
Scriptiebegeleider: Mr. drs. A. Bestebreur MPA RO
2^e lezer: Dr. H.L. Klaassen

Woord vooraf

Het grappige van studeren als 'nevenactiviteit' – deze term zegt niets over de intensiteit waarmee wordt gewerkt, maar gebruik ik om het te onderscheiden van de 'normale' fulltime studie die je meestal begint na de middelbare school – is dat zich naast die studie soms de meest heftige levenszaken afspelen. Daarmee wil ik niets afdoen aan de 'diepte' van het studentenleven van 18 tot 25 jarigen, maar uit eigen ervaring kan ik verhalen dat de zaken die mij toen afleidden van mijn studies (Hoger Informatie en Communicatie Onderwijs en SPD I & II) moeilijk als 'zware kost' konden worden betiteld.

Het leven dat ik sinds het begin van mijn avondstudie bestuurskunde heb geleid mag ik daarentegen wel als 'vol' kenmerken en dat heeft gemaakt dat ik af en toe een werkstuk of scriptie als minder wezenlijk heb beschouwd. Het voordeel van zo'n lange studieperiode is wel dat ik op dit, voor mij geweldige moment veel meer dankjes mag uitspreken dan ik voor mogelijk had gehouden. Zo heb ik snel geteld in mijn studietijd zes banen gehad en wil ik dus ook zes 'bazen' bedanken. Ik ben vijf keer verhuisd en daar horen evenzoveel behaaglijke studeerkamers bij. Ik wil Annemieke en mijn ex-katten Toto en Miep bedanken. Een dank ook aan Duitsland, Polen, Wit Rusland, Rusland, Mongolië, China, Vietnam, Laos, Thailand, Maleisië, Sumatra, Java en Bali voor de inspiratie die deze landen me hebben gegeven. Dat geldt ook voor de jongens en meisjes die ik tijdens die reis heb ontmoet. Op de Erasmus Universiteit heb ik veel intellectuele inspiratie gevonden en ik wil vooral Ton Bestebreuer en Henk Klaassen dankzeggen voor hun begeleiding bij de scriptie.

Mijn studie was belangrijk voor me - 'er mee kappen' is nooit een optie geweest – maar zonder de mensen die, wat er ook gebeurde, om mij heen zijn blijven staan had ik de klus nooit kunnen klaren: Mijn moeder en vader, mijn zus en zwager, mijn schoonfamilie en mijn vrienden, waarbij mijn reis- en kroegmakers Hans en Marcel er ongetwijfeld op staan apart genoemd te worden. En tot slot de twee mensen, van wie ik zo blij ben dat ze in mijn leven zijn gekomen: Liesbeth, al weer een kleine vier jaar mijn lieve vriendin, en onze geweldige zoon David, amper vier maanden oud... Over wezenlijke en heftige levenszaken gesproken!!

Henri Boerrigter
Enschede, april 2005

Samenvatting/persbericht

Losserse controllers hebben handen vol aan managementontlasting

Onderzoek naar financiële functie gemeente geeft inzicht in huidige en toekomstige taken

Losser, mei 2005 – De controllers en de financiële ambtenaren in de gemeente Losser moeten alle aandacht richten op een goede informatievoorziening voor de interne beheersing van de organisatie. Pas als die op orde is, kunnen zij tijd en energie steken in taken gericht op het versterken van het management. Dat blijkt uit een onderzoek naar het functioneren en de ontwikkeling van de financiële en controlfunctie in de Losserse gemeentelijke organisatie. Hoewel het topmanagement graag beide taken vervuld ziet, geeft het voorrang aan de interne beheersing. De opstelling van het Losserse managementteam is daarmee in lijn met de wetenschappelijke theorieën op het gebied van managementcontrolling. Wetenschap en management in Losser zijn het er overigens ook over eens dat de financiële functie er in de toekomst, als gevolg van het voortdurend streven naar meer efficiency en het vergroten van de toegevoegde waarde, heel anders uit zal zien.

In gemeenteland wordt veel onderzoek gedaan naar het werk van boekhouders, financieel beleidsmedewerkers en controllers (de naam voor de wat breder georiënteerde functionaris die niettemin zijn oorsprong vindt in de financiële functie). Reden voor al dat onderzoek is vaak een zekere mate van ontevredenheid over de (financiële) beheersing van de organisatie. Meestal wordt in die onderzoeken gekeken naar de gereedschapskist van de controller, bestaande uit bijvoorbeeld de begroting en het jaarverslag, tussentijdse rapportages, tijdverantwoording, regels voor het gebruik van budgetten, managementinformatiesystemen enzovoorts: Zaken die nogal eens ver afstaan van de dagelijkse besommingen van managers bij de overheid. Deze keer hebben de onderzoekers gekozen voor een invalshoek die dicht bij de oorsprong van de controlfunctie blijft: De notie dat controlling eigenlijk een managementtaak is die alleen om pragmatische redenen is afgesplitst van de manager. Wetenschappelijke managementcontroltheorieën borduren voort op dat basisidee.

Volgens deze theorieën heeft de functie van de controller twee hoofddoelen: De eerste is het ontlasten van het management door het vervullen van diagnostische controlsystemen. Deze systemen zijn te vergelijken met de metertjes in de cockpit van een vliegtuig. Net zoals bij die metertjes hoeven managers over het algemeen geen aandacht te besteden aan diagnostische systemen, tenzij ze ‘in het rood slaan’. Het concept is ‘management by exception’. Als de controller deze systemen dus goed bouwt ontlast hij daarmee het management. Het tweede hoofddoel van controlling is het stimuleren en versterken van het management door het vervullen van interactieve controlsystemen. Deze systemen zijn meer te vergelijken met een weerstation, dat allerlei informatie geeft over vooral externe factoren die van invloed kunnen zijn op de organisatie: Krijgen we kalm weer en hoe gebruiken we die windstilte optimaal, of is er storm op komst en wat betekent dat voor onze koers. Bij de

beantwoording van dit soort vragen is per definitie de aandacht van het management vereist. De samenhang tussen de twee hoofdtaken van controlling is nu dat de aandacht van het management voor de interactieve systemen ‘verdiend’ moet worden door de managers te ontlasten met diagnostische systemen.

Uit het onderzoek in de gemeente Losser blijkt dat het management de kwaliteit van die diagnostische controlsystemen op dit moment als onvoldoende bestempelt. De interne beheersing (het financiële en operationele bestuurs- en beheersysteem) wordt door het managementteam als pover gekenschetst. De routinematige registratieve taken scoren nog ruim voldoende, maar naarmate de taken een hoger informatievoorzieningsgehalte hebben, daalt de waardering van het management. De managers verwachten van de controllers daarnaast een managementstimulerende rol als ‘sparringpartner’. Deze taak wordt volgens hen tot nu toe evenmin voldoende vervuld. Hoewel het management idealiter beide taken vervuld zou willen zien, geeft het wel aan meer belang te hechten aan de interne beheersing. Managementcontroltheorieën ondersteunen die keuze van het Losserse management en dat betekent dat de financiële en controlfunctie zich moet richten op het uitbouwen van de diagnostische controlsystemen ter ontlasting van het management. Uit het onderzoek blijkt dat het management dit streven kan stimuleren door bijvoorbeeld de formele opzet van de financiële en controlfunctie verder uit te kristalliseren en deze opzet te laten aansluiten op de doelen. Dat betekent ondermeer dat de onafhankelijke rol die de controller volgens de theorie moet hebben als hij de diagnostische systeemtaak uitvoert, zoveel mogelijk moet worden gewaarborgd.

Uit het onderzoek blijkt verder dat het topmanagement in de gemeente Losser zichzelf over het algemeen ziet als een supporter van de bedrijfsmatige overheid, zoals die afgelopen decennia manifest is geworden. Kennis en technieken over controlling die afkomstig zijn uit het bedrijfsleven (het overgrote deel van alle inzichten over de controlfunctie komt uit die private sector) blijven daarom welkom in Losser, hoewel eerdere pogingen om te komen tot bedrijfsmatige veranderingen in de gemeente Losser volgens de managers weinig impact hebben gehad. Een kritische evaluatie van die pogingen en daarnaast bijdragen van theoretische inzichten zouden de kans op succes in de toekomst kunnen vergroten.

De toekomst van de financiële en controlfunctie wordt volgens de theorie bepaald door het voortdurend streven naar meer efficiency en het vergroten van de toegevoegde waarde. Dat betekent dat de meer registratieve en routinematige taken bijvoorbeeld worden uitbesteed en de controller zich steeds meer richt op de beslissingondersteuning van het management, een verbreding van de oorspronkelijke financiële taak. De Losserse managers herkennen deze verwachte ontwikkelingen en vinden ze ook wenselijk, gezien de grote druk die op de Losserse organisatie ligt om slagvaardiger te worden. Wel herkent men zich in de waarschuwing, die ook in wetenschappelijke kringen af en toe te horen is: de kerntaak van de financiële en controlfunctie blijft die van de financiële expert en het financieel geweten van de organisatie. Een waarschuwing die past in de wens van het Losserse management dat de controller zich concentreert op de (financiële) interne beheersing.

Inhoudsopgave

Woord vooraf.....	3
Samenvatting/persbericht.....	5
Hoofdstuk 1. Inleiding.....	9
1.1 Situatieschets	9
1.2 Aanleiding voor en doel van het onderzoek.....	11
1.3 Probleem en vraagstelling	12
1.4 Methode, structuur en opzet van het onderzoek	13
Hoofdstuk 2 Een analysekader voor control.....	15
2.1 Omschrijven en definiëren	15
2.1.1 Inleiding	15
2.1.2 Het begint bij administreren	15
2.1.3 Beheersing.....	16
2.2 Afbakenen	17
2.2.1 De financiële functie en control.....	17
2.2.2 Public control	18
2.2.3 De managementkijk op control	18
2.3 Naar een analysekader	19
Hoofdstuk 3 Noties over het ontwikkelen van de managementcontroloffunctie.....	27
3.1 Inleiding	27
3.2 Public control versus private control	28
3.2.1 New Public Management	28
3.2.2 Kritiek op NPM.....	29
3.2.3 Spanning op het niveau van instrumenten	31
3.2.4 Fundamentele spanning	31
3.2.5 Spanning op niveau van functie, taak, verantwoordelijkheid en rol	33
3.3 Inzichten in ontwikkeling en stadia	35
3.3.1 Hoe het begon	35
3.3.2 Ontwikkelingsstadia	35
3.4 De rol van de controller.....	39
3.5 De toekomst van managementcontrol	44
3.5.1 Goeroes aan het woord	44
3.5.2 Finance of the future.....	46
3.5.3 Onvervreembare kerntaak	50
3.6 Tot slot.....	50
Hoofdstuk 4 Opzet controloffunctie Losser	53
4.1 Inleiding	53
4.2 Losser en de gemeentelijke organisatie	53
4.2.1 De gemeente en omgevingscontext	53
4.2.2 De opzet van de gemeentelijke organisatie	54
4.3 Opzet financiële en control functie.....	55
4.3.1 De relatie tussen OOT en financiële functie	55
4.3.2 Opzet vóór OOT	56
4.3.3 Wijzigingen opzet.....	61
4.3.4 Organisatieontwikkelingstraject en controlling.....	61
4.4 Tot slot.....	65
Hoofdstuk 5 Feitelijke werking controloffunctie Losser	67
5.1 Inleiding	67
5.2 De praktijk van control in het verleden.....	67
5.2.1 Inleiding	67
5.2.2 BBI	68
5.2.3 BBI in Losser	69

5.3	De praktijk van control in het heden	71
5.3.1	Inleiding	71
5.3.2	De Losserse praktijk van control volgens het management	72
5.3.3	De rollen van de controller	75
5.3.4	Publieke en private control	77
5.4	De praktijk van control in de toekomst.....	78
5.4.1	Finance of the future.....	78
5.4.2	Kerntaken van de controlfunctie en het eigen functioneren.....	79
5.5	Tot slot.....	80
Hoofdstuk 6	Bevindingen, conclusies en aanbevelingen.....	83
6.1	Inleiding	83
6.2	De stand van zaken van de controlfunctie in Losser	84
6.2.1	Inleiding	84
6.2.2	De Losserse opzet en het analysekader	85
6.2.3	De Losserse praktijk en het analysekader.....	89
6.3	De ontwikkeling van de controlfunctie in Losser.....	93
6.3.1	Inleiding	93
6.3.2	Onafhankelijk en betrokken; de rollen van de controller	93
6.3.3	Public controlling en inzichten vanuit de private sector	97
6.3.4	De toekomst van control in Losser	98
6.4	Samenvattende beantwoording van de onderzoeksvragen.....	100
Bijlagen.....		107
1	Literatuurlijst.....	109
	Boeken.....	109
	Artikelen.....	109
	Documenten	110
2	Vragenlijst voor onderzoek naar functioneren controlfunctie gemeente Losser	113

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1 *Situatieschets*

De gemeente Losser (een kleine gemeente met nog geen drieëntwintig duizend inwoners onder de rook van Enschede) is in 2004 in roerig (financieel) vaarwater terecht gekomen. Dat geldt op dat moment overigens niet alleen voor de gemeente Losser, maar voor heel wat gemeenten in het land. Financiële risico's en tegenvallers zijn aan de orde van de dag. Enkele sprekende voorbeelden zijn de invoering van de Wet Werk en Bijstand (WWB) in 2004 en de Wet Maatschappelijke Ondersteuning (WMO) per 1 januari 2006. Bij beide wetten is de financiële verantwoordelijkheid grotendeels overgegaan van het Rijk naar de gemeenten, terwijl in het geval van de WWB tegelijkertijd een budgetkorting is toegepast. Dat een dergelijke korting ook bij de WMO zal plaatsvinden, onder het mom van een verwachte efficiëntere en dus goedkopere uitvoering door gemeenten, is niet denkbeeldig. Ook de financiële bijdrage aan een aantal gemeenschappelijke regelingen stijgen tot dusdanige hoogten dat het voor Losser problematisch wordt om de eigen begroting op orde te houden. Een laatste voorbeeld van het zware weer waarin de gemeente Losser is terechtgekomen is het plan het gebruikersgedeelte van de OZB af te schaffen en de overige OZB tarieven te maximeren. Weliswaar wordt de gemeente daarvoor gecompenseerd door een toevoeging aan het gemeentefonds, maar voor de gemeente Losser levert dat een structureel verlies op van vierhonderdduizend euro per jaar. Dat invoering van dit plan inmiddels een jaar is uitgesteld kan verantwoordelijken in gemeenteland maar matig geruststellen. De financiële problemen zijn eind vorig jaar samengekomen in de begroting 2005 met meerjarenperspectief tot 2008. Het gemeentebestuur had de grootste moeite om de gemeenteraad een sluitend meerjarenperspectief aan te bieden, aangezien er een structureel tekort was van ruim drie miljoen euro; zo'n tien procent van de totale Losserse begroting! Uiteindelijk is na een bezuinigingsronde die zowel voor de organisatie, maar ook voor de Losserse gemeenschap, zeer ingrijpend is, met vertraging (wat preventief toezicht van de provincie Overijssel tot gevolg had) de meerjarenbegroting 2005-2008 sluitend vastgesteld.

Naast het financieel slechte tij zijn er ook inhoudelijke en procesmatige problemen. Een voorbeeld hiervan is dat Losser nogal worstelt met de invoering van het duale stelsel. Er is een hoop stof opgedwarfeld, verhoudingen zijn zoek of veranderd en dat beïnvloedt de sfeer binnen het gemeentehuis en tussen de verschillende bestuursorganen. Het college krijgt al jaren (dus ook al in het monistische systeem) het onderhuidse – en bij tijd en wijle openbare - verwijt van de gemeenteraad dat het ambtelijke apparaat te groot is, dat het wel iets minder

kan. Verder ligt het gemeentebestuur onder vuur bij de bevolking over de prestaties van de organisatie, zowel ambtelijk als bestuurlijk.

Om het hoofd te bieden aan het samenstel van bovenstaande problemen is een **organisatieontwikkelingstraject** in gang gezet, waarbij de organisatie in de eerste plaats goedkoper moet worden. Maar tegelijk vindt het gemeentebestuur ook dat de kwaliteit van de prestaties van de gemeente op een aantal terreinen omhoog moet. Kwaliteitsverbetering is dan ook het tweede doel van de reorganisatie. Samenvattend moeten de prestaties van de gemeente Losser omhoog (beter en toch goedkoper).

De gemeente Losser neemt nu, als onderdeel van de oplossing van de problemen een aantal maatregelen die onder de noemer **New Public Management (NPM)** kunnen worden gebracht:

- Gemeentebrede invoering van een kwaliteitssysteem (waarschijnlijk het Kwaliteitsmodel Overheid (KO), een zusje van het INK-model);
- Eén loket gedachte;
- Zwaardere invulling van de controlfunctie.

De eerste concrete stap in het organisatieontwikkelingstraject die nu door het managementteam (MT) is genomen is het professioneler invullen van de controllersfunctie. Controlling als functie bestond al langer in Losser: het beleids- en besturingsinstrumentarium (BBI) is ook in Losser ingevoerd in de jaren negentig en ook daarvoor werden er uiteraard taken uitgevoerd die je onder de controlfunctie kunt scharen. Maar het MT was van mening dat de functie een injectie behoeft. Deze mening lijkt te worden gevoed door geluiden uit het bestuur (college van b&w en gemeenteraad) en door geluiden uit de ambtelijke organisatie. Van beide kanten klinkt kritiek over een gebrek aan beheersing van de organisatie, niet alleen op financieel gebied maar ook als het gaat om bedrijfsprocessen: Doelstellingen zijn niet SMART, plannings worden niet gehaald, de budgetdiscipline is mager enzovoorts.

Het MT is gevoelig voor deze kritiek en heeft inmiddels een drietal formatieplaatsen voor control gecreëerd. Dit is wat het Managementteam zegt over de invoering van control: "Zoals eerder geschetst zijn kwaliteitsbeheersing en verantwoording belangrijke instrumenten voor de komende tijd. Hierbij hoort een systeem van planning en control. In eerste instantie klinkt dit puur financieel en lijkt het afgedekt met een adequate financiële afdeling. De genoemde samenhang tussen het uitvoeren van productprocessen of interne diensten en het beheersen van kwaliteit vereist een meer activiteitgerichte planning & control. Het ligt voor de hand om een controllerfunctie te creëren ter ondersteuning en borging van kwalitatieve en financiële aspecten in de hoofdprocessen." (Organisatiemodel gemeente Losser, pag. 16)

1.2 Aanleiding voor en doel van het onderzoek

Met het creëren van formatieplaatsen alleen is echter nog geen voldoende basis gelegd voor een succesvolle invulling van de controlfunctie. Daarvoor zal een analyse gemaakt moeten worden van de huidige stand van zaken op het gebied van controlling in Losser, waarna over de ontwikkeling van de functie kan worden nagedacht.

Het onderwerp van dit onderzoek is dan ook het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser. In dit onderzoek proberen we de twee begrippen in het onderwerp, namelijk “functioneren” en “controlfunctie” aan elkaar te verbinden. De vraag is immers wel; hoe beoordeel je of een controlfunctie functioneert? Naar deze vraag kun je op vele verschillende manieren kijken. En logischerwijs kom je bij die verschillende invalshoeken en perspectieven ook tot verschillende antwoorden.

In veel andere onderzoeken wordt voor het antwoord op de vraag “hoe functioneert de controlfunctie” bijvoorbeeld gekeken naar de uitkomsten van een aantal financiële processen. Zijn er veel budgetoverschrijdingen of tekorten in jaarrekeningen, lopen plannings uit de hand etc. Zo ja, dan functioneert de controlfunctie niet, is dan de conclusie. Het bezwaar bij deze invalshoek is volgens ons dat het maar de vraag is of de uitkomsten van financiële processen causaal één op één samenhangen met het functioneren van de controlfunctie. Er kunnen immers volstrekt andere oorzaken zijn van bijvoorbeeld een tekort op een jaarrekening.

Andere onderzoeken richten zich op de instrumenten van (planning en) control: voldoet bijvoorbeeld de managementrapportage aan de (theoretische) eisen, hoe zit het met de budgetregels, zit de financiële administratie goed in elkaar. Zo ja, dan functioneert de controlfunctie goed. Dit soort onderzoeken komt heel veel voor. Ons bezwaar tegen deze ‘instrumentele’ benadering is dat de aanwezigheid van goede instrumenten nog niets zegt over het wel of niet halen van de doelen van die instrumenten. Bovendien worden in dit soort onderzoeken de oplossingen voor problemen vaak gezocht in invoering van nieuwe instrumenten: In gemeente X worden bijvoorbeeld budgetregels (een P&C instrument) niet nageleefd waardoor veel budgetoverschrijdingen voorkomen: de oplossing wordt gezocht in strakkere administratieve procedures zoals bijvoorbeeld een verplichtingenadministratie (een “nieuw” P&C instrument) en een sanctiesysteem op overtredingen (een ander “nieuw” P&C instrument).

In dit onderzoek proberen we een andere kijk te ontwikkelen op het functioneren van de controlfunctie in een organisatie. Een kijk die meer aansluit bij het ontstaan van de controlfunctie. De oorsprong voordat control een verbijzonderde functie werd: eigenaren/managers willen hun organisaties in de greep houden, willen in control zijn, willen

het gevoel/de zekerheid hebben dat ze de boel 'onder controle' hebben. Na verloop van tijd ontstond vanwege specialisatie, ervaring en beloningsdifferentiatie de verbijzonderde functie 'controller'. Managers hadden gewoon zelf de tijd, de deskundigheid en de ervaring niet (langer) om zelf de controlfunctie te vervullen.

Maar met die functionele afsplitsing veranderden de taken niet. Om praktische redenen wordt de functie verbijzonderd, maar control is in wezen nog steeds een managementtaak. Nog steeds gaat het om het verzekeren van rationeel management zoals controlgoeroe Schäffer managementcontrol definieert: "Control is the specific function of ensuring rational management".

Managementcontroltheorieën gaan uit van deze basisgedachte. Het voordeel van deze benadering is in onze ogen dat het management heel dicht bij control betrokken blijft. In de praktijk zie je immers nogal eens dat afdelingen planning & control bijna op eiland lijken te leven. En dat juist (een deel van) het management veel kritiek heeft op de instructies en de hoeveelheid werk die vanuit de P&C afdeling over de organisatie worden uitgestort.

1.3 *Probleem en vraagstelling*

Zoals uit de vorige paragraaf blijkt is deze scriptie bedoeld om na te gaan welke plek de gemeente Losser inneemt op het gebied van public control en hoe de ontwikkelingen in de toekomst zouden kunnen zijn.

Doelstelling:

Het met behulp van managementcontroltheorieën verkrijgen van inzicht in de stand van zaken rond het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser op dit moment en de mogelijke ontwikkeling in de toekomst. Door hiervoor de theoretische noties rond managementcontrol te gebruiken pogen we een beoordelingskader te geven dat nuttig en hanteerbaar zou kunnen zijn voor bijvoorbeeld kleinere gemeenten, die eens op een niet instrumentele wijze naar hun controlfunctie willen kijken.

Vraagstelling:

Wat is de stand van zaken met betrekking tot het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser volgens de heersende theoretische opvattingen over managementcontrolling en hoe kan deze functie zich op grond van die inzichten ontwikkelen.

Deze probleemstelling leidt tot de volgende onderzoeksvragen

Deelvragen:

1. Wat zijn de heersende (normatieve) theoretische noties over (de ontwikkeling van) de controlfunctie in de publieke sector?
2. Hoe is de opzet van de controlfunctie binnen de gemeente Losser?

3. Hoe functioneert de controlfunctie in Losser in de dagelijkse praktijk?
4. Hoe kan de opzet en feitelijke werking van de controlfunctie in Losser worden beoordeeld, afgezet tegen de theoretische noties over controlling?
5. Welke ontwikkelacties kunnen daaruit worden gedestilleerd?

1.4 Methode, structuur en opzet van het onderzoek

Als je wilt onderzoeken waar 'iets of iemand staat' moet je een referentie hebben: Je staat immers altijd ergens, ten opzichte van iets anders. Daarvoor moet een theoretisch analysekader worden vastgesteld. De management control theorie biedt daarvoor de nodige aanknopingspunten. In **hoofdstuk 2** zal dit analysekader worden opgebouwd aan de hand van de management control literatuur.

Het theoretische analysekader ziet er in vogelvlucht als volgt uit (naar Bestebreur, EURAC opdracht zesde college, 2004): Management control (Schäffer) ziet theoretisch twee kerntaken voor control (als afgeleide van de managementfunctie):

- 1) **Disburdening of management**; het ontlasten van de manager van financieel-economische taken en het ondersteunen van de efficiëntie van de bedrijfsvoering. Simons werkt deze kerntaak uit en noemt deze 'diagnostic control systems'.
- 2) **Enhancing management**; het fungeren als 'aanjager' door het management te 'challengen' en van advies te voorzien (toegevoegde waarde) en het ondersteunen van de effectiviteit van de bedrijfsvoering. Simons noemt deze kerntaak het vervullen van 'interactive control systems'.

Deze twee kerntaken plaatsen we in een matrix waarbij schematisch vier posities ontstaan, die de stand van de controlfunctie (financiële functie) weergeven. Aan de hand van een empirische inventarisatie van activiteiten en taken die wel of niet worden uitgevoerd, zowel qua opzet als feitelijke werking, kan dan worden bepaald welke van de vier posities de gemeente Losser inneemt.

Met behulp van de management control literatuur kan niet alleen een analysekader worden opgebouwd, de theorie op dit gebied – maar ook van andere disciplines - geeft ook (normatieve) inzichten in de controlfunctie, in de tijd, in ontwikkelingsstadia en in toekomstverwachtingen. Daarmee wordt de theorie dus niet alleen als analysekader gebruikt maar ook als inhoudelijk referentiepunt voor de controlfunctie in Losser. **Hoofdstuk 3** - dat uiteraard voortborduurde op het voorafgaande hoofdstuk - geeft inzicht in deze theoretische (normatieve) noties. Vervolgens wordt in de hoofdstukken 4 en 5 ingezoomd op de situatie bij de gemeente Losser, de case in dit onderzoek. Met behulp van vooral documentonderzoek en vragenlijsten en interviews met het topmanagement (de focus van

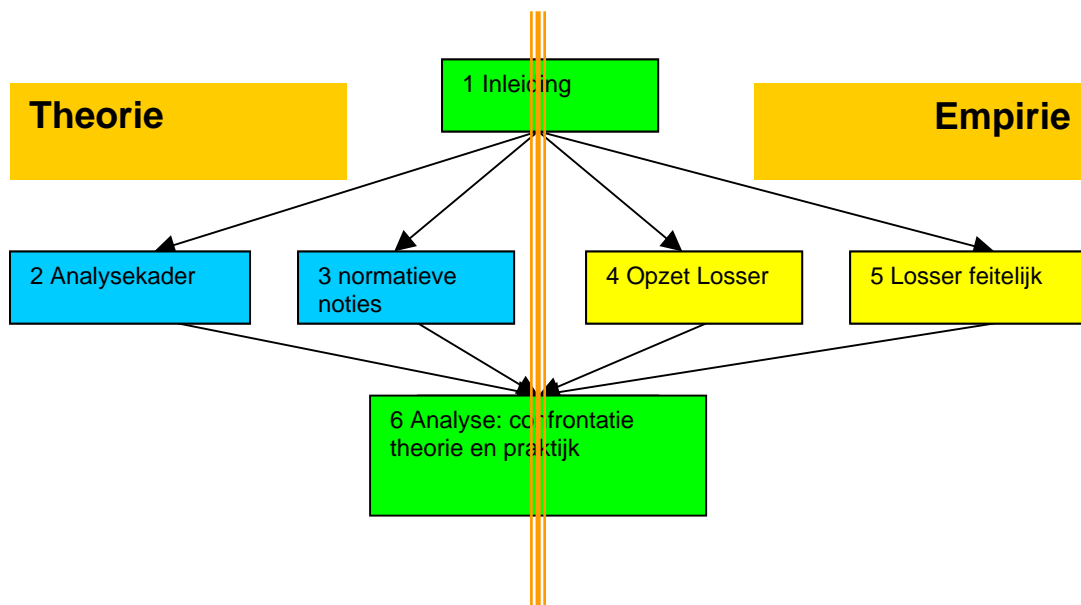
managementcontrol) in de organisatie wordt een foto gemaakt van de controlfunctie in Losser. In **hoofdstuk 4** concentreren we ons op de opzet van de controlfunctie in Losser. Dus wat is er vastgelegd in documenten rond besturingsfilosofie, functieprofielen, functiebeschrijvingen enzovoorts. En in **hoofdstuk 5** onderzoeken we hoe de situatie in de dagelijkse praktijk is. **Hoofdstuk 6** is het integrerende kapittel waarbij met behulp van het opgebouwde analysekader uit hoofdstuk 2 en de theoretische noties uit hoofdstuk 3 het functioneren van de controlfunctie in Losser wordt belicht, zowel qua opzet (hoofdstuk 4) als in de dagelijkse praktijk (hoofdstuk 5).

Hoofdstukindeling:

- 1) Inleiding: o.a. aanleiding/situatieschets, probleemstelling/vragen, methode;
- 2) Theoretisch analysekader: definiëren/omschrijven, afbakenen/verantwoorden, het analysekader;
- 3) (Normatieve) inzichten controlfunctie: ontwikkelingsstadia, NPM/public control, toekomst van de controlfunctie;
- 4) Opzet controlfunctie in de gemeente Losser: o.a. verleden, heden;
- 5) De dagelijkse praktijk bij de gemeente Losser: o.a. verleden, heden en toekomst;
- 6) Analyse, bevindingen en conclusies: terug naar het analysekader, bevindingen/conclusies, aanbevelingen.

Het onderzoek ziet er dan schematisch als volgt uit:

Figuur 1.1 Schema onderzoek functioneren en ontwikkeling financiële/controlfunctie gemeente Losser



Hoofdstuk 2 Een analysekader voor control

2.1 Omschrijven en definiëren

2.1.1 Inleiding

In dit hoofdstuk proberen we een theoretisch analysekader voor de (public) controlfunctie te formuleren. Voordat we daar naar op zoek kunnen gaan, moeten we eerst een idee hebben over wat we zoeken. Wat is control eigenlijk? Hoewel het onderwerp cijfermatig van aard lijkt, zal ons dat tot achter de komma nauwkeurig niet lukken, want control is zo'n woord dat qua inhoud tot een containerbegrip is verworden. Daarnaast speelt voor ons in het Nederlandse taalgebied het probleem dat 'control' een uit het Engels geïmporteerd begrip is, waarvan we er veel kennen in de wereld van het management – zelf ook al zo'n voorbeeld.

Dat maakt een nauwgezette definiëring of omschrijving ook moeilijker. Desalniettemin proberen we in deze paragraaf het speelveld enigszins te omlijnen en af te bakenen.

2.1.2 Het begint bij administreren

Heideman (2000, pagina 9) begint zijn boekje, dat bedoeld is om de mystiek rond het abstracte begrip 'planning en control' voor niet-financiële mensen bij de overheid weg te nemen, bij het begrip 'administreren'. Dat woord doet veel van die niet-financiële collega's uitroepen dat "administreren werk is voor de afdeling financiën, een afdeling waar veel muggenzifters werken en ik gelukkig niet". Heideman gebruikt voor administreren de definitie van Starreveld¹.

Administreren omvat alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-enge-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.

Heideman betoogt dat in het verleden de nadruk uit deze definitie vooral lag op het laatste deel: "het verstrekken van informatie ten behoeve van de **verantwoording** die daarover moeten worden afgelegd". Het gaat dan om jaarrekeningen, subsidieafrekeningen etc. Bovendien wordt bij de overheid ook veel belang gehecht aan het afleggen van verantwoording omdat er gewerkt wordt met belastinggeld.

¹ Een definitie die volgens Heideman in een aantal wetten is opgenomen. Hij verwijst naar het boek 'Bestuurlijke informatievoorziening, deel 1 Algemene grondslagen, 4^e druk, Prof. R.A. Starreveld RA e.a.

Het punt dat Heideman maakt met zijn definitie van administreren als aanloop naar control, is dat in toenemende mate een ander onderdeel van die definitie onderkend wordt, namelijk dat administreren als doel heeft “het verstrekken van informatie ten behoeve van het **beheersen van een huishouding**”. Heideman gaat ook in op de reden voor de toenemende onderkenning van dit bewuste deel van de definitie, waarbij hij de nadruk legt op een aantal negatieve voorbeelden van onvoldoende beheersing van organisaties, zowel private als publieke, waardoor de noodzaak voor betere beheersing manifest werd. Ik ga hier niet verder op die oorzaken in, maar ik kom wel met behulp van de definitie van administreren tot het woord waarmee control vaak letterlijk in het Nederlands wordt vertaald: **beheersing**.

2.1.3 Beheersing

Dolmans (2003, pagina 60) die zich in Nederland veel met specifieke overheidscontrol bezighoudt zegt bijvoorbeeld: “In de klassieke betekenis van het woord beoogt control beheersing door middel van regelkringen.”

Een uitwerking van een regelkring is bijvoorbeeld de Demingcirkel, die bestaat uit de componenten plan, do, check en act (zie figuur 1).



Figuur 2.1 De Demingcirkel

Dolmans (2000) ziet de regelkring vanouds als de essentie van control. Control omvat in die optiek voorwaarden scheppen, normen formuleren, meten en terugkoppelen. Samen met uitvoering werd control lange tijd als een gesloten systeem gezien. In zijn ‘competentieprofiel van een overheidscontroller’ (2004) definieert hij **control** als volgt:

Het geheel van maatregelen van het management, dat erop is gericht om met minimale inspanning optimaal zeker te stellen en vast te stellen, dat de middeleninzet en het feitelijk functioneren door de gehele organisatie heen in overeenstemming is met de doelen, zoals die door de top van de organisatie worden geformuleerd.

Wat essentieel is in de definitie is dat control een managementactiviteit betreft. En dus niet een autonome taak van iemand die je ‘controller’ kunt noemen. Van Leeuwen beaamt dat door te stellen dat de controller een functionele afsplitsing is van degene die ‘in control’ is. Hij gebruikt de beeldspraak van de manager als ‘koning’ en de controller als ‘raadgevende boodschapper’: de eerste en belangrijkste taak van een controller is volgens hem dan ook het verstrekken van bedrijfseconomisch gerichte managementinformatie aan degene die “in

control” is. Dat is zijn boodschapperfunctie. Maar de meeste managers, als koningen van hun rijk, willen ook de mening horen van hun best geïnformeerde boodschapper. De controller is daarom ook “raadgever”.

Tot zover enige omschrijvingen en definities van het begrip control. Duidelijk is dat control een containerbegrip is dat gebruikt wordt voor veel activiteiten op het gebied van de bedrijfsvoering van een organisatie. Om het begrip zoals we dat in dit onderzoek zullen hanteren wat meer te operationaliseren, proberen we in de volgende paragraaf ‘control’ wat af te bakenen.

2.2 Afbakenen

Om enigszins een overzichtelijk speelveld te hebben, wordt hier op een aantal gebieden dat speelveld afgebakend. Zo zullen we kijken naar de financiële functie en financial control, public control en de managementkijk op control.

2.2.1 De financiële functie en control

Hierboven heeft Van Leeuwen de controller omschreven als raadgevende boodschapper. In een volgende paragraaf zullen we zien dat daarbij het raadgevende deel normatief steeds belangrijker wordt en dat die raad niet alleen (meer) gaat over financiën. We constateren dat controlling tegenwoordig ook aanwezig is binnen andere dan de traditionele financiële discipline: in de literatuur en in de praktijk herkennen we onder andere juridische control, HRM control en ga zo maar door. Ook de van oorsprong financiële controller vervult in een aantal theoretische en praktische scenario’s inmiddels een bredere functie. Daar staat tegenover dat diezelfde van Leeuwen en Bos (1999) stellen dat de controller de “leidinggevende is die verantwoordelijk is voor de financiële functie”. De termen ‘financiële functie’ en ‘controlfunctie’ worden in de praktijk, maar ook in de theorie, blijkbaar nogal eens door elkaar gebruikt – of op z’n minst langs elkaar heen scherend. Dat heeft te maken met het feit dat de controlfunctie, zoals we hierboven hebben geconstateerd, z’n oorsprong vindt in de (financiële) administratie. Wij erkennen de bredere scope van tegenwoordige control ten volle, maar blijven in deze scriptie heel dicht bij de financiële functie. De reden daarvoor is dat de controller uit die financiële functie is voortgekomen - hij moet er bovendien volgens sommige noties weer naar terug. Als we een ontwikkeling willen schetsen, kom je zowel in theorie als in de praktijk toch terecht bij de financiële functie als bron. Daarmee is de beschikbaarheid van informatie een belangrijke reden om de financiële functie en de controlfunctie in dit onderzoek in elkaar te laten overlopen. Dat impliceert dan ook dat we specifieke andere vormen van control buiten beschouwing laten, zoals bijvoorbeeld juridische control. Voor alle duidelijkheid: deze afbakening wil niet zeggen dat we ons ook

beperken tot het belichten van het ontwikkelingsstadium 'financial control', zoals dat in veel indelingen wordt gebruikt (zie van Leeuwen). Het wil slechts zeggen dat het object van de controlactiviteiten in dit onderzoek vanuit de financiële functie worden belicht.

2.2.2 Public control

Tot nu toe hebben we alleen gesproken over het begrip 'control', terwijl het uiteindelijk in dit onderzoek gaat over 'public control'. Opnieuw een Engelse term dus: Kramers vertaalt 'public' met algemeen, openbaar, publiek. De term 'public controlling' wordt ook in het Nederlands gewoon gebruikt en dan wordt onder 'public' over het algemeen verstaan: 'overheid en not-for-profit sector'. Dit ter onderscheid van 'private', dat dan wordt vertaald met: 'het bedrijfsleven'. Het empirische deel van dit onderzoek betreft een verdere vernauwing van public control, namelijk control van een gemeentelijke organisatie. Deze afbakening wil overigens niet zeggen dat slechts bronnen worden gebruikt uit de publieke sector. Eerder het tegenovergestelde: de meeste literatuur over control komt uit private hoek. Als gevolg van het New Public Management zijn veel inzichten uit die private sfeer toegepast in het publieke domein.

2.2.3 De managementkijk op control

Maar al te vaak is het zo dat wanneer ergens een probleem is, men de oplossing zoekt in 'een instrument'. Het functiegebied control is daarbij zelf misschien nog wel het mooiste voorbeeld. Zoals ook in dit onderzoek zal blijken – bijvoorbeeld bij de behandeling van het BBI-project in Losser – wordt vaak een compleet instrumentarium ontwikkeld als een probleem wordt gesignaleerd: bij een situatie van veel budgetoverschrijdingen in een gemeente worden als oplossing nauwgezette budgetregels opgesteld, tussentijdse rapportages ingevoerd en sancties bedacht voor 'veelplegers'. Hevig teleurgesteld komt men er in veel gevallen na veel geïnvesteerde tijd en energie achter, dat ondanks al die nieuwe instrumenten het probleem nog niet is opgelost. Ook al gaat dit onderzoek wel over control: wij willen hier niet opnieuw in die val trappen. Wij zijn geïnteresseerd in de taken, de functie, de rollen en de persoonlijke kwaliteiten van de controller en niet in eerste instantie in het instrumentarium, omdat we denken dat de sleutel van een succesvolle invoering in die eerste aspecten zit; de instrumenten komen op de tweede plaats. Dat betekent dat dit onderzoek niet zal gaan over de technische ontwikkeling van public controlsystemen en -instrumenten, maar over – laten we het noemen - de managementontwikkeling van public control. Toch zullen controlsystemen regelmatig en nadrukkelijk aan de orde komen in dit onderzoek. Dat heeft te maken met het feit dat ze onlosmakelijk samenhangen met taken, functie, rollen en persoonlijke kwaliteiten. Zo betoogt van Leeuwen (TAC pag. 19) dat de verandering van managementinformatiesystemen van direct invloed is op de rol van de controller.

2.3 Naar een analysekader

Nadat we in de vorige paragraaf hebben aangegeven wat control betekent en waar wij het begrip afbakenen, gaan we nu proberen een kader te formuleren op basis waarvan de hierboven genoemde centrale vraag uiteindelijk kan worden beantwoord. Als je wilt onderzoeken waar 'iets of iemand staat' moet je een referentie hebben: Je staat immers altijd ergens, *ten opzichte van iets anders*. Daarvoor gebruiken we de managementcontroltheorie. Met behulp van inzichten uit die theorie kan een analysekader worden gebouwd waarmee het presteren van een controlfunctie, zoals wij die hebben geformuleerd, kan worden belicht (Bestebreuer, 2004).

Als we dan kijken naar de taken, functie en rol van controlling in de managementcontrolliteratuur, dan valt controlling in twee taakvelden uiteen. Hierbij volgen we Schäffer (2001), die controlling overigens definieert als "the specific function of ensuring rational management". Hij formuleert als het ware twee **hoofddoelen** die een controller in zijn functie heeft:

1. **Disburdening of management.** Controllers ondersteunen het management door te zorgen voor enkele specifieke organisatorische diensten, die een voorwaarde scheppen voor rationeel management. Ze ontlasten daarmee als financiële specialisten het algemene management van financieel-economische taken, steunen zo de efficiëntie van de bedrijfsvoering en ondersteunen de totstandkoming van rationeel management. Schäffer karakteriseert deze activiteit als een verticale relatie met de algemene manager, die is verbijzonderd op basis van specialisatie, ervaring en beloningsdifferentiatie.
2. **Enhancing management.** Controllers ondersteunen het (rationeel) management door op te treden als 'counterpart' of 'sparring partner' van de algemene manager. Een horizontale relatie waarmee ze volgens Schäffer de aandacht van het management opeisen. Dit doen controllers door het gedrag van het management positief kritisch te evalueren, door hen uit te dagen en door pro-actief op te treden als adviseur. Ze voegen op die manier waarde toe en ondersteunen daarmee de effectiviteit van de bedrijfsvoering.

Simons (1995) werkt deze tweedeling in de functie van control verder uit, door het onderscheiden van vier 'levers of control'. Volgens hem is management control te herleiden tot vier typen controlsystemen. Die zijn weer onder te verdelen in de meer strategisch en tactisch georiënteerde 'beliefs systems' en 'interactive control systems' en de meer

procesgerelateerde 'diagnostic control systems' en 'boundary systems'. (Van Leeuwen, 2002)

Strategische levers

1. **Beliefs systems.** In de beliefs systems worden waarden ten tonele gevoerd. De waarden waarvan de managers graag zien dat ze door de medewerkers worden omarmd en uiteraard vervolgens ook in hun gedrag naar klanten en collega's worden gehanteerd. Deze systemen kenmerken zich door hun normatieve en bondige karakter. Als het goed is inspireren deze systemen medewerkers ook. Het inrichten van beliefs systemen is een 'tricky business' omdat de grens tussen wat normatief en inspirerend is, en wat als een holle reclamefrase klinkt, heel dun is. Essentieel daarbij is dat managers de door hen gewenste waarden en opgestelde beliefs systems zelf ook via hun gedrag in de praktijk brengen. Als dat zo is, zijn 'beliefs systems' volgens van Leeuwen (2002, pagina 85) een krachtig middel om de organisatie 'in control' te houden.
2. **Interactive control systems.** Deze systemen raken de kern van wat pionierende managers bezighoudt: Doen we nog de goede dingen? Zien we onze kansen (en bedreigingen) wel? Interactieve controlsystemen houden zich bezig met de strategische onzekerheden waar managers 's nachts van wakker liggen. Om de relevante informatie voor deze zaken te vinden zijn sensoren en indicatoren nodig. Deze moeten gegevens verschaffen over bijvoorbeeld markten, omgeving, technologische ontwikkelingen en klanten. Met behulp van deze systemen proberen managers hun medewerkers het vermogen bij te brengen, om voortdurend aandacht en leervermogen op strategische issues te richten. Als 'weerstations' hebben managers systemen nodig die indicaties geven over zon of storm. Kenmerkend voor de informatie uit interactieve controlsystemen is dat de oplossing niet standaard voorhanden is, standard operating procedures voldoen hier niet. Internactieve systemen hebben vier eigenschappen die ze onderscheiden van met name diagnostic systems (zie hieronder). In de eerste plaats gaat het altijd om voortdurend veranderende informatie die managers als strategisch beschouwen. Ten tweede gaat het om significante informatie, die ook de aandacht en inzet verdient van het lagere management. In de derde plaats kunnen de beschikbare gegevens het best worden geïnterpreteerd in face-to-face bijeenkomsten tussen management en medewerkers. En als laatste is een interactief control systeem een aanjager voor een continue discussie over de onderliggende data, aannames en acties.

Proces levers

3. **Boundary systems.** Van Leeuwen (2002) betoogt dat de hierboven genoemde twee systemen stuwend en stimulerend van karakter zijn. Maar die kunnen niet zonder twee andere, die juist begrenzend van aard zijn. Simons geeft met een beeldspraak een perfecte schets van het nut van dit derde controlsysteem: Boundary systems zijn als de remmen van een auto. Iedere organisatie heeft ze nodig, maar de snelste (auto), de meest op de toppen van z'n kunnen opererende organisatie, heeft ook de beste remmen nodig! Boundary systems zijn gebaseerd op een aloude managementprincipe dat Simons 'the power of negative thinking' noemt. Hij daagt managers uit zich af te vragen wat ze het best kunnen doen als ze willen dat hun medewerkers creatief, ondernemend en zelfstandig zijn: ze vertellen wat ze moeten doen, of ze juist vertellen wat ze niet moeten doen. Simons zoekt het antwoord in de laatste optie: medewerkers vertellen wat ze niet moeten doen, laat ruimte voor innovatie, maar binnen helder gestelde grenzen en limieten. Het kan dan gaan om ethische standaards maar ook om relatief praktische zaken als een verboden markt om te betreden, omdat die de reputatie van de organisatie zou kunnen schaden.
4. **Diagnostic control systems.** Deze systemen vertegenwoordigen het traditionele beeld van management control vanuit de gedachte van regelkringen (vergelijk de omschrijving van control van Dolmans). De Demingcirkel is het voorbeeld van zo'n regelkring: plan – do – check – act. Er wordt op basis van allerlei verwachtingen en analyses een plan gemaakt. In dat plan staan afspraken en standaarden voor de uitvoering. Vervolgens wordt gemeten wat er daadwerkelijk gebeurt, waarna geëvalueerd wordt door de planning te vergelijken met de realisatie. Op basis daarvan vindt eventueel bijsturing plaats. Die bijsturing kan zowel betrekking hebben op het plan, de standaarden daarin of de manier van uitvoeren. Het zijn de metertjes in de cockpit van een vliegtuig, zoals Simons ze noemt. Ze stellen de piloot in staat om na te gaan of het vliegtuig gewoon functioneert. Zo vertrouwen ook managers in organisaties op dergelijke metertjes: er zijn plannen, standaarden in de vorm van normtijden of prestaties per eenheid en er is een administratie die de manager in staat stelt te zien of die normen worden gehaald. Zo niet, dan kan hij maatregelen nemen. Omdat het systeem van de regelkring functioneert, kan de manager zijn aandacht bij deze systemen beperken tot de momenten waarin zaken niet goed gaan: 'management bij exception' of het 'piepsysteem'.

Schäffer schuift de 'levers of management control' van Simons als het ware over zijn eigen indeling van de doelen van een controllersfunctie heen. Hij gebruikt daarbij vooral de diagnostische en interactieve control systems. Dat leidt tot de volgende beschrijving (Bestebreuer, 2004):

- Een controller vervult het doel **'disburdening of management'** door het invullen van **'diagnostic control systems'**, door een goede planning, monitoring en control van informatie die cruciaal is in de bedrijfsvoering;
- Een controller vervult het doel **'enhancing management'** door het invullen van **'interactive control systems'**, door knelpunten en kansen bloot te leggen en oplossingen voor te stellen.

Schäffer beschrijft wel twee problemen bij het op deze manier classificeren van de controlfunctie:

- De taakvelden ('taskbundles') kunnen niet altijd volstrekt helder van elkaar worden onderscheiden;
- In de praktijk beperkt de controlfunctie zich niet tot deze twee taakvelden. Als gevolg van 'quantum effects' moet er voor gezorgd worden dat een controller voldoende taken heeft. Dat betekent in een aantal gevallen dat naast de specifieke taak waarvoor de controller is aangetrokken, andere taken worden toegevoegd.

Toch vindt hij dat de twee beschreven 'taskbundles' goed beschrijven wat controllers in de praktijk doen.

'Disburdening' versus 'enhancing', return on management

Een volgende vraag die deze indeling oproept is hoe beide doelen van managementcontrol cq. Beide taakvelden van een controller zich tot elkaar verhouden? Immers, diagnostic control systems zijn gericht op 'disburdening of management', het ontlasten van het management. Terwijl interactive control systems, juist 'enhancing management' tot doel hebben, wat per definitie aandacht van het management vraagt. Schäffer claimt dat iedere poging om de spanning tussen beide taakvelden van de controller weg te nemen in principe faalt. Om de relatie tussen de beiden vorm te geven wordt het criterium 'return on management' uitgewerkt.

Return on management (ROM) is een 'maximalisatie criterium' uit de economische theorie. In het algemeen gaat het daarbij om het alloceren van schaarse middelen, op zo'n manier dat het beste resultaat wordt bereikt. In dit geval gaat het dus om managementaandacht (management's attention) als schaars, economisch goed. ROM meet daarmee de opbrengst van de inzet van het schaarse goed, in dit geval de tijd en aandacht van het management. Het geeft een indicatie hoe goed managers hebben gekozen tussen zeer veel verschillende aandachtsgebieden. Simons betoogt nu dat het organiseren van managementcontrol gebaseerd moet zijn op dit 'return on management' als maximalisatie criterium.

- Diagnostic control tasks geven de organisatie stabiliteit zonder dat de constante aandacht van het management nodig is. Als een thermostaat (eerder werden al de

metertjes in een cockpit als beeldspraak gebruikt) regelen deze systemen de besturing van de onderliggende organisatielagen, door het toepassen van regelkringen. Alleen bij afwijkende waarden (negative feedback loops) eisen ze aandacht op. Het leidende managementconcept bij deze systemen is 'management by exception'.

- Interactive management control tasks staan in het centrum van de aandacht van het management. Zij stuwten de organisatie voort en stellen bijvoorbeeld vastgeroeste denkbeelden ter discussie. Op die manier is de aandacht van het management gericht op de strategisch belangrijke onderdelen van management control.

De relatie tussen diagnostische en interactieve taken kan worden gezien als een creatieve spanning tussen begrenzend en stuwende krachten (zie de door van Leeuwen gebruikte kwalificaties hierboven). En organisaties moeten beide kwaliteiten cultiveren: stabiliteit met een minimum aan benodigde managementaandacht, samen met een lerende kracht gericht op knelpunten als stuwend en stimulerend element.

Schäffer betoogt nu dat beide management control taken, wat betreft de toepassing van het ROM criterium, parallel lopen met de twee 'taskbundles' van een controller, namelijk disburdening en enhancing management. Beide taken zijn in zijn ogen daarmee wederzijds afhankelijk. Alleen door voortdurend economisch om te gaan met het schaarse goed managementaandacht, namelijk door heel veel ontlastend werk te doen ('disburdening'), komt de noodzakelijke capaciteit vrij voor de adviestaak als sparringpartner ('enhancing'). Controllers moeten beide strategieën op een dusdanige manier combineren dat het succes van de managementondersteuning gemaximaliseerd wordt.

Als we nu teruggaan naar de vraag om een analysekader te schetsen voor de controlfunctie in de gemeente Losser. En als we zien dat Schäffer en Simons er voor gezorgd hebben dat de kern van de controllersfunctie en managementcontrol eigenlijk in beeld zijn gebracht. Dan kunnen we proberen de controlfunctie in Losser af te zetten tegen de doelen van controlling en de controlsystemen die hierboven zijn behandeld. De twee levers of control, die ervoor zorgen dat de kerndoelen van een controlfunctie worden vervuld, plaatsen we in een matrix waarbij schematisch vier posities ontstaan. Deze geven de stand van de controlfunctie (financiële functie) weer:

Tabel 2.1 Analyse kader met posities van managementcontrol

	Interactive controltasks		
	Vervuld?	Ja	Nee
Diagnostic controltasks	Ja	A	B
	Nee	C	D

Aan de hand van een empirische inventarisatie van activiteiten en taken die wel of niet worden uitgevoerd (ondanks de beperkingen die Schäffer voor het onderscheid heeft genoemd), kan vervolgens worden bepaald welke van de vier posities de gemeente Losser inneemt. Schäffer geeft vervolgens voor ieder van de vier posities een pad om de controlfunctie verder te ontwikkelen.

- A.** Schäffer omschrijft deze situatie als het uiteindelijke managementdoel voor de controlfunctie. Beide ‘taskbundles’ zijn volledig ontwikkeld en vullen elkaar aan. Op die manier helpen controllers het management om zijn schaarse aandacht zo effectief en efficiënt mogelijk te benutten. Vanuit het oogpunt van het management is in deze situatie geen expliciete actie vereist voor de verdere ontwikkeling van het werk van de controller. Wel is blijvende aandacht nodig voor de ‘bottlenecks’ in de organisatie en voor de constante verbetering van de efficiency van de eigen ondersteuning. Op die manier blijft er ruimte ontstaan voor dienstverlening die de aandacht van het management vraagt. Schäffer wijst bijvoorbeeld op de technologische ontwikkeling van business intelligence.
- B.** Dit is de situatie waarbij de basistaken, de diagnostic control systems, goed functioneren, maar waar de interactieve taken onvoldoende worden uitgevoerd. Het gevaar dat hieraan kleef is volgens Schäffer dat de controller de aandacht van het management verliest. De controller doet de taken die hij uitvoert goed, maar hij doet in toenemende mate niet de goede dingen. Hij moet de enhancing management taken als adviseur en sparringpartner ontwikkelen. Daarbij is de eerste voorwaarde

dat de controller de potentiële capaciteit heeft om de consultingfunctie te vervullen. Als dat het geval is moet er ruimte komen om de nieuwe taak uit te voeren. Dat kan bijvoorbeeld door het verminderen van de complexiteit van bestaande diagnostic control instrumenten, zoals budgettering en de financiële administratie. Evaluatie op relevantie van diagnostic control dienstverlening kan er zelfs toe leiden dat bepaalde dienstverlening wordt gestaakt. Modebegrippen als 'self controlling' en 'lean controlling' kunnen dan kansen zijn om de noodzakelijke geachte ruimte voor interactieve controltaken te vinden.

- C.** Dit is de omgekeerde situatie van B. Het 'enhancing management', door het optreden als adviseur, sparring partner, kritische 'counterpart' en consultant gericht op knelpunten komt volledig tot zijn recht. Tegelijkertijd is er een gebrek aan diagnostische ondersteuning van het management. Het gevaar voor deze situatie bestaat als controlling zich bijvoorbeeld te veel richt op nieuwe, interessante projecten waarmee gescoord kan worden. Daardoor wordt het basiswerk verwaarloosd en vindt onvoldoende 'disburdening of management' plaats. Als het management deze prestatie van de controllingfunctie niet accepteert vindt normaal gesproken herverdeling van de controllingcapaciteit plaats. Negatief gezegd heeft de controller (tijdelijk) het recht verloren ondersteuning te bieden die de aandacht en tijd van het management vraagt. Diagnostische controltaken moeten de voorwaarden scheppen voor rationeel management. Pas dan ontstaat er capaciteit voor ander werk. Als deze relatie tussen diagnostische en interactieve taken voor een individuele controller niet relevant is, kan hij besluiten zich te ontwikkelen tot consultant. Hij vervreemdt zich dan echter van de kerncompetenties van de controller.
- D.** In deze laatste situatie wordt noch de interactieve taak, noch de diagnostische taak vervuld. Als dit een beginsituatie van een organisatie betreft, is het zaak allereerst fundamentele controllingsystemen tot stand te brengen of te verbeteren. Dan gaat het om systemen voor planning, monitoring, managementinformatiesystemen en vooral kostenbeheersing. Deze essentiële systemen zijn de basis voor het kunnen uitvoeren van diagnostische controltaken. En de 'disburdening' die het management daardoor ervaart dient weer als basis voor de interactieve taken voor controllers.

Met de beschrijving van de paden voor ontwikkeling is het analysekader compleet.

In het volgende hoofdstuk wordt een aantal normatieve noties (theoretisch en empirisch) geïnventariseerd voor de ontwikkeling van de controlfunctie. Bijvoorbeeld de ontwikkelingsstadia van KMPG waarbij ons een 'finance of the future' in het vooruitzicht wordt gesteld. Of de ontwikkeling van 'strong controllers' die geen last hebben van de schijnbare tegenstelling tussen 'independent' en 'involved' controllership. Is het concept van

'control' dat is ontwikkeld in de private sector überhaupt wel bij de overheid toepasbaar en moeten we afstappen van deze NPM versie van control? In de hoofdstukken 4 en 5 wordt vervolgens de casus van de gemeente Losser besproken.

Hoofdstuk 3 Noties over het ontwikkelen van de managementcontrolfunctie

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is een aantal noties uit de managementcontrol theorie gebruikt om een analysekader, een denkraam te creëren voor de beoordeling en ontwikkeling van de controlfunctie. Daarmee is dat deel van de managementcontrol theorie binnen het kader van dit onderzoek een zekere mate van 'waarheid' en 'objectiviteit' meegegeven. Met behulp van dat analysekader kunnen we voor de casus gemeente Losser proberen aan te geven waar de controlfunctie staat, afgezet tegen de noties over control vanuit een management control perspectief.

Maar daarmee is nog geen voldoende handvat gegeven voor de ontwikkeling van de controlfunctie. Het analysekader is als het ware een standcijfer en geeft geen stroominformatie. Het is een statisch kader. De dynamica wordt in het analysekader gebracht door het begrip 'return on management' ROM. Met dat begrip is vanuit een managementcontrol perspectief de opening geboden voor het denken over de ontwikkeling van de controlfunctie. Het betekent dat de 'diagnostic control systems' in het kader van disburdening management zodanig ontwikkeld moeten worden, dat ruimte ontstaat voor interactieve control systemen bedoeld voor 'enhancing management'. Pas dan is een volgende stap in de matrix mogelijk, totdat uiteindelijk beide taakbundels (diagnostic en interactieve controlsystemen) en daarmee beide doelen van managementcontrol (disburdening en enhancing management) zijn vervuld.

Anders gezegd: Het analysekader in hoofdstuk 2 geeft aan wat de stand van zaken is en wat de andere opties zijn. Met behulp van ROM is bovendien een verband tussen de verschillende stappen in de matrix aangegeven. De volgende stap, die in dit hoofdstuk wordt gezet, is het inventariseren van inzichten die de hoe-vraag behandelen. Hoe richten we de managementcontrolfunctie zo in dat disburdening management op een dusdanig niveau wordt gebracht dat er ruimte ontstaat voor interactieve taken en dus voor enhancing management. In tegenstelling tot het antwoord op de wat-vraag, die binnen dit onderzoek zoals gezegd een zekere objectiviteit is meegegeven, zullen we in dit hoofdstuk zien dat de antwoorden op de hoe-vraag ook normatief worden gegeven.

Daarvoor gaan we in paragraaf 3 een aantal indelingen van ontwikkelstadia inventariseren. Vervolgens benoemen we in paragraaf 4 aan de hand van Sathe een aantal rollen van de controller, die passen bij een bepaalde gewenste ontwikkeling. In de laatste paragraaf van dit hoofdstuk nemen we een kijkje in de toekomst van control door de ogen van een aantal

vooraanstaande managementcontrol auteurs. Maar allereerst willen we in paragraaf 2 ingaan op de vraag of de ontwikkeling van de managementcontrolfunctie bij een overheidsorganisatie specifieke kenmerken heeft. De probleemstelling in dit onderzoek is immers een denkraam voor beoordeling van de controlfunctie van de gemeente Losser. Dit terwijl veruit de meeste noties over de ontwikkeling van managementcontrol zijn gebaseerd op inzichten, kennis en ervaring uit de private sector. Als we dus de ontwikkeling van control onderzoeken, moeten we altijd in ons achterhoofd houden dat de inzichten (overwegend) gebaseerd zijn op de private sector en dat het maar de vraag is of die zondermeer gelden voor de overheid, gemeenten in het algemeen en de gemeente Losser in het bijzonder. Afhankelijk van het antwoord op die vraag, kunnen wij meer of minder makkelijk putten uit de inzichten over managementcontrol uit het private domein.

3.2 Public control versus private control

3.2.1 New Public Management

Of de ontwikkeling van publieke control verschilt van de algemene noties over de ontwikkeling van control in de private sector is een vraag die de wetenschap al enige tijd bezighoudt. Daarbij moeten we bedenken dat het begrip control in de publieke sector nog maar relatief kort wordt gebruikt. Veruit de meeste noties over managementcontrol zijn gebaseerd op kennis en ervaring uit de private sector. Zo'n twee decennia geleden is het management van de overheidssector echter onder sterke invloed gekomen van die private sector met de komst van het New Public Management (NPM). Dit is te omschrijven als de wetenschappelijke poot van een internationale trend van vernieuwing van het management van overheidsorganisaties. Kern hiervan is de overname van instrumenten en gebruiken uit de private sector door overheidsorganisaties. In dit verband kan worden gewezen op het boek van Osborne en Gaebler (1993): 'Reinventing government'. Deze auteurs hebben een aantal regels opgesteld om de publieke sector te verbeteren. Deze regels zijn²:

- De overheid moet sturen in plaats van roeien: de overheid moet niet alle dingen zelf willen doen, maar ervoor zorg dragen dat die via anderen gedaan worden (catalytic government);
- De overheid moet mensen een stem geven in de diensten die hun worden aangeboden (community-owned government);
- De overheid moet competitie introduceren in haar dienstverlening (competitive government);

- De overheid moet zich door haar missie en niet door missiven laten leiden: niet regels en procedures maar doelen moeten richtinggevend zijn (mission driven government);
- De overheid moet betaling koppelen aan resultaten en niet aan inspanningen (results-oriented government);
- De overheid moet voorzien in de behoefte van de burger, niet in die van de eigen organisatie (customer-driven government);
- De overheid moet zich richten op het verdienen van geld, niet slechts op het uitgeven ervan: dat kan door het zoeken naar sponsors of door tegen betaling bijzondere wensen van klanten uit te voeren (enterprising government);
- De overheid moet investeren in preventie: een prikkel hiertoe is om organisaties die besparingen realiseren, een deel van de efficiencywinst te laten behouden (anticipatory government);
- De overheid moet verantwoordelijkheden decentraliseren (decentralized government);
- De overheid moet zoveel als mogelijk en wenselijk is het marktmechanisme in haar organisatie en werkzaamheden introduceren (market-oriented government).

Volgens Noordergraaf (2003) zijn NPM en de controltrend bij de overheid nauw verweven. NPM is volgens hem de verzamelterm voor pogingen om publieke organisaties op bedrijfsleest te schoeien en bedrijfsmatig te runnen en planning & control kan als verbindende schakel in die omvormingsoperatie worden beschouwd. Hij ziet NPM als een rationaliseringspoging waarbij control een belangrijke rol speelt.

Opvallend bij de ontwikkeling van NPM is dat een tijd lang een soort absolute waarheid aan de NPM-ideeën werd gehecht. Bordewijk en Klaassen (2000, pagina 18) observeren dat “de overtuiging groeide dat algemene managementtechnieken (uit het bedrijfsleven) feitelijk functioneel toepasbaar waren op elk terrein, dus ook binnen het publieke domein. (...) New Public Management impliceert feitelijk het importeren van sturing- en beheersingsmechanismen uit het private domein in de publieke sector: een combinatie van twee werelden, de wereld van public administration en die van general management uit de private sector.”

3.2.2 Kritiek op NPM

De afgelopen jaren echter, laten verschillende auteurs zich over de één-op-één-overplaatsing van inzichten uit de private sector naar het publieke domein kritisch uit. Kickert

² De tien principes van NPM volgens Osborne en Gaebler, zoals ze zijn opgenomen in ‘Openbaar bestuur.

(1993, pagina 23) bijvoorbeeld constateert dat de trend om meer theorieën en technieken van bedrijfsmanagement bij de overheid te introduceren van alle logica lijkt te zijn gespeend. De conclusie dat bij deze trend niet zozeer wetenschappelijke 'Rede', maar veeleer ideologische 'Zeitgeist' een rol speelt, lijkt volgens hem niet geheel onaannemelijk.

Ten tweede heeft volgens Kickert ook het feit dat vanuit de meeste literatuur over bedrijfs- en publiek management Angelsaksisch en meer in het bijzonder Noord Amerikaans is gevolgen voor de theorievorming over publiek management. Dat komt volgens hem omdat de politiek maatschappelijke historie van staat en overheid sterk verschilt tussen Noordwest Europese landen en de VS. En in tegenstelling tot bijvoorbeeld de wiskunde is in de bestuurskunde de nationaliteit van de onderzoeker en het object van onderzoek, wel degelijk relevant. Volgens Kickert lijkt de grote nadruk die management in de beperktere bedrijfsmatige zin van het woord in de literatuur krijgt verband te houden met de grotere publieke en politieke nadruk in de VS op effectiviteit en efficiency van de overheid.

Ook Bordewijk en Klaassen (2000, pagina 9) zijn uiteindelijk kritisch en niet optimistisch over de toepassing van NPM-instrumenten bij de overheid; in hun onderzoek gaat het specifiek over de productbegroting: "Dit rapport geeft geen optimistisch beeld van de outputsturing bij gemeenten, hoe groot het geloof ook mag zijn in de productbegroting als sturingsinstrument. De gemeente is geen bedrijf en moet het ook niet willen worden. Aansturing en verantwoording moeten plaatsvinden op het niveau waar dat voor de betreffende taak relevant is: input, proces, output, effecten. Het wordt tijd om af te rekenen met de productbegroting." Ook Bestebreuer (2003) haalt twee NPM-kenners aan om te illustreren dat de bedrijfsmatige overheid aan kritiek onderhevig is: "Pollit constateert dat de Nederlandse overheid gretig nieuwe ontwikkelingen oppakt, maar eigenlijk zelden iets consequent doorvoert. Aardema meent dat ontwikkelingen als NPM zonder veel empirisch bewijs zijn aanvaard; het leek wel een geloof in resultaatgerichtheid en geloof heeft geen bewijs nodig". Er is steeds meer empirisch onderzoek waarin wordt aangetoond dat NPM in het algemeen en het invoeren bedrijfsmatige control bij overheidsorganisaties niet altijd goed werkt. Dan blijft natuurlijk wel de vraag waaraan dat ligt. Bordewijk en Klaassen (2000, pagina 93): Men kan de oorzaak van het achterblijven van de feitelijke situatie bij de norm zoeken in tekortkomingen bij de betreffende gemeenten, maar ook in de ideeën die aan New Public Management ten grondslag liggen.

En daarmee zijn we weer terug bij onze oorspronkelijke vraag: kent de ontwikkeling van publieke control andere – van private control inzichten afwijkende – kenmerken.

3.2.3 Spanning op het niveau van instrumenten

Daarbij moeten we ons realiseren dat de meeste discussie over de zin of onzin van NPM zich afspeelt op het instrumentniveau. Dan gaat het om vragen als: werkt de productbegroting in de publieke sector, moeten we naar prestatiesturing of is inputsturing het maximaal haalbare, zijn kengetallen nuttig, moeten er kostprijzen worden berekend, is activity based costing toepasbaar bij de overheid, en hoe zit het met kwaliteitssystemen, de balanced score card of INK? Enz, enz. Voorbeelden hiervan zijn de onderzoeken van Bordewijk en Klaassen (2001), van Aardema naar de doorwerking van BBI bij gemeenten (2002) en Van Helden naar BBI in de praktijk (1998).

Op dit instrumentele niveau lijkt zich echter een stroming uit te kristalliseren die sterk aansluiting zoekt bij de contingency-benadering uit de organisatiekunde, als denkrichting voor oplossingen. Volgens Budding (2002, pagina 10) bijvoorbeeld moet meer aandacht worden besteed aan het aspect dat overheidsorganisaties een grote diversiteit aan activiteiten ontplooiën, die niet allemaal geschikt zijn voor resultaatbeheersing. (...) Afhankelijk van de aard van de activiteiten en de invloeden op deze activiteiten van binnen en buiten de organisatie, ligt een bepaalde vorm van control voor de hand. Binnen management accounting research staat deze benadering bekend als de contingency-benadering. Door enerzijds het profiteren van de kennis die reeds is opgedaan met deze benadering binnen de private sector en anderzijds het nauwkeurig analyseren van praktijken binnen de overheidssector, kan er een volgende stap worden gedaan in het komen tot adequate sturing bij overheidsorganisaties. Een andere benadering die eveneens oplossingen probeert aan te dragen voor het gebrek aan impact van te instrumentele technieken is het contextmanagement van Aardema (2000). Omdat planning en control volgens Aardema een te financieel-instrumentele en te beheersingsgerichte lading heeft gekregen, gaat hij uit van een meer eigentijdse benadering: profiel & progressie, oftewel rationaliteit en feitelijke werkelijkheid. Het regisseren van de communicatie over de verbinding tussen profiel enerzijds en progressie anderzijds is een belangrijke taak van control, volgens Aardema. Daarbij gaat het vooral om een gestructureerd verloop van de communicatie binnen en tussen de diverse niveaus. De controlfunctie ontwikkelt zich daarmee tot die van procesadviseur, aldus Aardema (2000, pag. 336).

3.2.4 Fundamentele spanning

Naast een discussie op het instrumentele niveau constateert Bestebreur (2003) aan de andere kant dat de discussie soms heel fundamenteel is als het gaat om de vraag naar de verenigbaarheid van twee waardenstelsels, waarbij hij filosofe Jane Jacobs aanhaalt. Jacobs onderscheidt twee fundamenteel onverenigbare ethische stelsels, waarin de meeste ethische

normen en waarden kunnen worden ondergebracht³. Het eerste waardestelsel noemt ze het commerciële ethos en omvat de klassieke burgerlijke deugden en normen en waarden die te maken hebben met de markt. Het andere stelsel doopt ze het martiale stelsel, waarin alle klassiek heroïsche deugden thuishoren en de normen en waarden die horen bij het beheren en besturen van territoria. Bovens (1996) geeft een schema met de belangrijkste deugden uit de twee stelsels.

Tabel 3.1 Twee stelsels van deugden

Commerciële deugden	Martiale deugden
Zie af van geweld	Zie af van koehandel
Kom tot vrijwillige overeenstemming	Toon daadkracht
Sta open voor inventiviteit en vernieuwing	Wees gehoorzaam en gedisciplineerd
Concurreer	Wees loyaal
Respecteer contracten	Respecteer gezag
Wees ondernemend	Neem wraak
Wees kritisch in het belang van de taak	Misleid in het belang van de taak
Wees zuinig	Zorg voor uiterlijk vertoon

(Jacobs, 1993)

De stelling van Jacobs volgend, stelt Bovens dat het lastige voor bedrijfsmatige overheid is, dat haar ethos nooit volledig commercieel kan zijn. Er zullen altijd taken zijn, als defensie, wetgeving, belastingheffing, die een martiaal ethos impliceren. Het zal dus, op z'n best, altijd een mengvorm zijn van beiden. En Jacobs' argument is nu, dat dit soort mengvormen niet of nauwelijks levensvatbaar zijn. Het ethos van de bedrijfsmatige overheid is volgens haar fundamenteel ambivalent, omdat het een instabiele mengeling is van onverenigbare waardesystemen. Deze redenering verder volgend naar een verkenning van de normatieve toekomst van de bedrijfsmatige overheid, is een van de conclusies van Bovens, dat het mogelijk is dat de bedrijfsmatige overheid niet alleen in normatieve zin, maar ook in feitelijke zin een instabiele mengvorm blijkt te zijn die uiteindelijk weer uiteen zal vallen in de twee afzonderlijke delen. Het is voorstelbaar, aldus Bovens, dat in de toekomst al de levensvatbare commerciële activiteiten worden afgescheiden van de publieke taken en, via privatiseringsconstructies, worden ondergebracht in particuliere instellingen. Op die manier worden publieke en particuliere activiteiten, organisaties en regimes weer strikt gescheiden en is er niet langer sprake van een heterogeen ethos. Overigens acht Bovens de kans dat bovenstaande redenering zich daadwerkelijk voordoet klein en slechts voor een klein deel van het openbaar bestuur van toepassing. Voor het grootste deel komt ook Bovens (1996: 167) uiteindelijk tot de conclusie dat de integriteit van de bedrijfsmatige overheid zich vooral

³ Jane Jacobs, *Systems of Survival*, 1993;

zal manifesteren als een managementprobleem. Hij omschrijft het als het dienen van twee meesters: aan de ene kant de martiale verplichtingen van loyaliteit, legaliteit en rechtvaardigheid en aan de andere kant zal tegelijkertijd van overheidsmanagers worden verwacht dat zij zich als commerciële entrepreneurs opstellen. Bovens vindt daarom dat de opkomst van de bedrijfsmatige overheid zo de taak van overheidsmanager meer dan ooit tot een 'impossible job'⁴ maakt.

3.2.5 Spanning op niveau van functie, taak, verantwoordelijkheid en rol

Hierboven hebben we gezien dat er veel discussie is over de overeenkomsten en verschillen tussen publieke control en private control op het niveau van het instrumentarium, van de systemen. Dit noem ik hier het operationele niveau. Aan de andere kant zie je fundamentele discussies over de verschillende waardesystemen in het publieke en private domein, zeg maar het strategische niveau. Maar op het tussenliggende tactische niveau van functie, taak, verantwoordelijkheid en rol van control vinden we weinig discussie in de literatuur over verschillen in private en publieke control. Een voorbeeld ter concretisering: we hebben weinig aanwijzingen in de literatuur gevonden, dat de notie dat control in het private domein in wezen een managementverantwoordelijkheid is, in het publieke domein in twijfel wordt getrokken. Ook public controlling wordt gezien als een managementverantwoordelijkheid: de verantwoordelijkheid van de overheidsmanager voor de beheersing van de bedrijfsvoering. Hetzelfde geldt voor de twee basistaken binnen de functie van de controller: het ontlasten van het management en het stimuleren van het management, en de rol van de controller: betrokken of onafhankelijk. Let wel: over deze onderwerpen is voldoende (wetenschappelijke) discussie, maar niet zozeer vanuit het perspectief dat deze aspecten binnen het publieke domein wezenlijk anders zouden zijn dan binnen de private sector, het domein waar de meeste van de inzichten oorspronkelijk vandaan komen. Zo blijft bijvoorbeeld Dolmans (2000), in een artikel over de hindernissen voor publieke control, geloven in de toepasbaarheid van het basisidee van control bij de overheid: "het probleem ligt mijns inziens niet in de basisgedachte van control (de regelkring), maar in de wijze waarop dit gedachtegoed in de praktijk wordt toegepast."

Een van de weinige aanwijzingen voor een verschil in dit opzicht is dat sommige auteurs het gevaar inzien van onvoldoende aandacht van het topmanagement voor control, in vergelijking met planning. Anthony (1994, pag. 867) noemt als eerste voorwaarde voor goede management control in een non-profit organisatie "that senior management appreciate the importance of control, recognize its feasibility, understand how to use the management

⁴ Bovens haalt Hargrove en Glidewell (1990) aan;

control system, and be willing to devote sufficient time to the management control process. Senior management appreciates that, although management control is not as glamorous as planning, and criticism is an unpleasant task, control is nevertheless essential. If, by contrast, senior management has the attitude that the effective en efficient use of resources is relatively unimportant in a non-profit organization, or, even worse, that efforts to increase efficiency and effectiveness are beneath the dignity of the office, then management control will be ineffective no matter how well designed the system may be". Deze 'waarschuwing' of 'angst' voor het ondersneuwen van control t.o.v. planning, zie je minder bij auteurs die schrijven over management control in het private domein. Ondanks deze waarschuwing komt trouwens ook Anthony tot de conclusie dat: "the basic concepts of management control are the same in both for-profit an non-profit organizations but because of the special characteristics of non-profit organizations, the way managers apply these concepts will differ in some important respects."

Noordergraaf (2002) is eveneens kritisch over planning & control op het niveau van managementcontrol bij de overheid – daarmee bedoelen we dat hij niet op instrumenten ingaat maar inzoomt op de taken, functie en rol van planning & control in het kader van het management van publieke organisaties. In zijn onderzoek naar het doen en laten van publieke managers constateert hij een planning & control paradox: de voor een effectieve aanpak van maatschappelijke vraagstukken geïnstalleerde planning & control cycli kunnen een effectieve aanpak van maatschappelijke vraagstukken minder waarschijnlijk maken. Hij concludeert na onderzoek dat van de theoretische assumpties van planning & control in de praktijk van publieke managers niet veel terecht komt:

Tabel 3.2 Assumpties t.o.v. managementrealiteit planning & control

Planning & control assumpties	Management realiteit
<i>Contractueel:</i> Gescheiden circuits die via p&c cycli zijn verbonden; P&c cycli worden contractueel gereflecteerd.	<i>Chaotisch-sociale realiteit, voortgaande interactie.</i>
<i>Prospectief:</i> Problemen, preferenties, prestaties en de causale relatie daartussen worden blootgelegd; De toekomst wordt bewust en intentioneel beter gemaakt.	<i>Retrospectieve zingeving.</i>
<i>Meetbaar:</i> De effectiviteit van p&c cycli hangt af van de continue verzameling van feiten; Een eenduidige en objectieve ondergrond wordt blootgelegd.	<i>Volcontinue interpretatie.</i>

(Noordergraaf, 2002)

Volgens Noordergraaf heeft de planning & control paradox te maken met managementcondities die ambigu zijn. Ambigüiteit is een vorm van complexiteit in een bepaalde gedaante van onzekerheid, namelijk onzekerheid over de rol van preferenties, causaliteit en betekenis. Ambigüiteit verklaart volgens Noordergraaf waarom planning & control niet in contractuele cycli gebeurt, maar in voortgaande interactie; waarom veel gedrag niet prospectief, maar retrospectief is; en waarom facts and figures niet voor zich spreken maar interpretabil zijn.

3.3 Inzichten in ontwikkeling en stadia

De controlfunctie van een organisatie kan zich in verschillende stadia van ontwikkeling bevinden. De stadia hebben te maken met de soort organisatie, maar ook met de factor tijd. Al met al lijkt er sprake van een bepaalde evolutie.

3.3.1 Hoe het begon

Volgens Dolmans (2003, pagina 58) deed de term 'control' rond 1900 zijn intrede in het bedrijfsleven. Directeuren (meestal eigenaren) probeerden hun rendement 'in control' te krijgen en stelden controllers aan om daarbij te helpen. De controllers ontwierpen de controlsystemen, zorgden dat er rapportages op tafel kwamen en controleerden de juistheid van de informatie. Op die manier werden er regelkringen gebouwd, die in theorie gesloten moesten zijn. Het halen van doelen werd afgedwongen door middel van sancties. De essentie van control was en is volgens Dolmans nog steeds het idee, dat je vanuit de top van de organisatie het totale functioneren in de greep kunt houden en dus zeker kunt stellen dat doelen worden gerealiseerd. Kernwoorden daarbij zijn: de organisatie overzien, opdrachten uitzetten, normen en meetpunten formuleren, meten, vergelijken met normen en bijsturen.

3.3.2 Ontwikkelingsstadia

In de theorie wordt op een aantal verschillende manieren geprobeerd 'control' in te kaderen in verschillende ontwikkelingsstadia. Daarbij wordt, zoals we al eerder in hoofdstuk 1. constateerden, vaak de financiële functie van een organisatie als uitgangspunt genomen. Wij behandelen in deze paragraaf drie van deze pogingen tot het rubriceren van ontwikkelingsstadia: Van Loon concentreert zich op het planningsaspect, Lemstra kijkt vooral naar het financieel management van overheidsorganisaties en Van Leeuwen benadrukt vooral de toekomst in zijn rubricering.

Van Loon (1994, pag. 25 e.v.) beschrijft het verloop van de autonome ontwikkeling van de financieel-economische functie binnen organisaties in de loop van de tijd. Hij baseert zich

daarbij op Kotler (1983) die op zijn beurt verwijst naar Branch (1962). In deze ontwikkeling onderscheidt Van Loon vijf stadia die ik hier terugbreng naar vier, omdat het stadium 'jaarplanning' voor de controlfunctie niet wezenlijk verschilt van het stadium van 'meerjarenplanning':

Stadium van Non-planning

De financieel-economische deskundigheid beperkt zich in deze fase tot de administratieve functie en het kasbeheer. De financiële sturing vindt als het ware plaats via de achteruitkijkspiegel. Het belangrijkste instrument is de jaarrekening, maar die wordt vooral opgesteld voor externen. Het management heeft andere prioriteiten dan financieel-economische in deze ontwikkelingsfase van de organisatie (vaak nog een pioniersbedrijf).

Stadium van financiële budgettering

In deze fase is de besturing van de organisatie expliciet gestoeld op een financiële begroting of prognose. Er is dus een budgetteringsproces, waarbij de budgetten worden gebaseerd op trends uit het verleden en worden doorgetrokken naar de toekomst. Ze zijn dus helemaal in financiële termen. Daarmee kunnen ze zonder substantiële inbreng van direct betrokkenen worden opgesteld door de controller. Ook afwijkingen van budgetten en budgetoverschrijdingen worden in puur financiële termen vertaald.

Stadium van jaarplanning en meerjarenplanning

In deze stadia worden expliciet plannen opgesteld voor de komende periode (een jaar of een meerjarenperspectief). Deze plannen zijn inhoudelijk, betreffen het primaire proces: "Dit en dat gaan we doen en wel op die en die manier". Deze plannen worden vervolgens financieel vertaald en monden uiteindelijk uit in budgetten. Omdat het opstellen en vertalen van deze plannen vraagt om inhoudelijke kennis worden de budgetten in dit stadium opgesteld door de direct betrokkenen, de lijnmanagers. De controller ondersteunt hen hierbij slechts. Ook bij afwijkingen wordt geprobeerd de relatie te leggen tussen de geplande en daadwerkelijk gerealiseerde activiteiten, outputs of outcomes en de financiën. Ook bij dit proces is daarmee een grote rol weggelegd voor de inhoudsdeskundigen, de lijn. Control ondersteunt hierbij.

Stadium van strategische planning

Hoewel iedere organisatie in elke stadium met strategie bezig is, wordt in deze fase het strategisch beleid zodanig expliciet geformuleerd dat het management het kan gebruiken als richtsnoer voor het planning en controlproces. De uitkomsten van het proces zijn de basis voor de plannen en budgetten. De controller kan in dit stadium organisator en begeleider zijn van het proces dat leidt tot de totstandkoming van strategische kaders. In dat geval heeft hij geen specifiek financieel-economisch profiel meer. Het kan ook zijn dat de controlfunctie (alleen maar) wordt ingeschakeld bij het vertalen van de strategische kaders in plannen en budgetten.

Van Loon wil met bovenstaande stadia een beeld geven van de ontwikkeling die een organisatie doormaakt op weg naar een steeds hoger niveau van financieel-economische besturing (control). Hij plaatst daarbij wel twee relativerende opmerkingen:

De vraag is volgens hem of ieder management wel moet streven naar het hoogste niveau van een strategisch geplande organisatie. Ieder volgend niveau vereist immers een grotere managementinspanning en brengt hogere kosten van de financieel-economische activiteiten met zich mee. Om velerlei redenen vindt het management van veel organisaties een lager niveau van planmatigheid, professionaliteit en instrumentarium voldoende.

Bovendien waarschuwt Van Loon dat bovenstaande indeling slechts een gemiddeld beeld geeft: hoe in het algemeen en onder evenwichtige groei de ontwikkeling er uit kan zien. Bij specifieke organisaties moet verdere inkleuring of aanpassing met de nodige creativiteit en praktijkervaring plaatsvinden.

Specifiek voor overheidsorganisaties schetst Lemstra (1996, pag. 191) de geschiedenis van de financiële functie. Hij geeft een ideaaltypische weergave met een drietal fases in de ontwikkeling van de financiële functie in de naoorlogse periode:

- de fase met klassiek financieel management;
- de overgangsfase van administratie naar controlfunctie;
- de fase met meer integraal management.

Klassiek financieel management

In het eerste deel van dit klassiek financieel management kenmerkte de financiële functie zich door een zeer sterke gerichtheid op het verdelen van de groei. De positie van de financiële functie in de organisatie was hierbij sterk: de financiële mensen wisten immers het beste of en hoeveel er verdeeld kon worden. Met het uitbreken van de oliecrisis in 1973 werd het beeld genuanceerder. De groei bleek ineens niet onbeperkt meer. Toch heeft het nog tot eind jaren zeventig geduurd voordat dat besef echt doordrong. De aandacht van de financiële functie in deze tijd was bij dat verdelen van de groei meer gericht op registratie dan op sturing. Het financieel management was nog vooral gericht op vastleggen en op beperkt controleren van taken. Voor zover er van sturing sprake was, had dat betrekking op die verdeling van de groei. Er was ook veelal sprake van de functie van administrateur (dit was vroeger een officiële ambtelijke rang) in plaats van die van controller.

Overgang van administrateur naar controller

Met een alleen maar registrerende functie kon geen gevolg worden gegeven aan de uitdagingen waar de financiële functie in totaliteit voor stond. Beleid werd veel belangrijker geacht dan boekhouding: de aandacht voor het beheer van de overheidsfinanciën was minimaal. Maar zowel bij het Rijk als bij provincies en gemeenten was grote achterstand ontstaan bij de verantwoording over een jaar. En de scherp stijgende tekorten, het einde aan

de groei en het begin van de bezuinigingen maakten duidelijk dat de administratieve organisatie op orde moest zijn en dat alles dwong tot een grote inhaalslag. In het begin van de jaren negentig hadden de meeste organisaties deze achterstanden weggewerkt en was er sprake van een ordelijk financieel beheer. Naast die inhaalslag dwongen de bezuinigingen ook tot een andere wijze van denken over de financiële functie. Naast verslaglegging en registrerende taken, werden nieuwe instrumenten geïntroduceerd: budgettering, kostentoerekening, efficiencybewaking, planning en control en doelmatigheid waren de nieuwe termen. Stap voor stap ontwikkelde zich ook een proces richting integraal management, waarbij door de financiële functie een financieel afwegingskader werd gegeven voor het uit te voeren beleid. Wel bleef de sturing, ook al was het met nieuwe instrumenten, beperkt tot de input, sturing op output stond nog in de kinderschoenen. En de financiële functie bleef toch vooral in handen van financiële specialisten.

Integraal management

Financieel management is in deze derde fase en benadering een onderdeel van het dagelijks bestuur en management. De financiële specialisten hebben een deel van hun verantwoordelijkheden overgedragen aan de lijn, zo schetst Lemstra de stand van zaken anno 1996. De lijnmanager is ook integraal verantwoordelijk voor de financiële aspecten en wordt afgerekend op de kwaliteit en kwantiteit van zijn productie. Omdat dat bij overheidsorganisaties met het ontbreken van een eenduidig beoordelingscriterium als "winstgevendheid" ontzettend ingewikkeld is, moet de relatie tussen de inzet van middelen en de output op een andere manier zichtbaar worden gemaakt. Dat stelt hogere eisen aan het financiële management.

Weer afstappend van het specifieke overheidsterrein schetsen Van Leeuwen en Wemmenhove (2001) en Bos en Van Leeuwen (1999) vijf evolutionaire stadia van de financiële functie van een organisatie:

- Het klassieke drama;
- De scorekeeper;
- De financial controller;
- De management controller en partner in business;
- 'Finance of the future'.

Van Leeuwen (1999) betoogt dat dit geen willekeurige reeks is. Iedere volgende fase veronderstelt dat de vorige grotendeels is gerealiseerd. Waarmee hij overigens geen waardeoordeel wenst te geven over de verschillende individuele stadia: het ene stadium is niet beter dan het andere.

Het klassieke drama

Wat betreft het niet willen uitspreken van een waardeoordeel maakt Van Leeuwen voor dit eerste stadium een uitzondering. Dit is de situatie waarin de verantwoording over het afgelopen jaar zeer laat wordt opgeleverd omdat de administratie niet bij is.

De scorekeeper

Als de administratie maar goed en betrouwbaar wordt bijgehouden, is de scorekeeper eigenlijk wel tevreden.

De financial controller

Behalve de vraag of de scores netjes worden bijgehouden, stelt de financial controller ook de vraag of dit wel op een efficiënte manier gebeurt: het moet goed en het moet snel.

De management controller

De systemen, routines en werkwijzen waarmee de scores worden bijgehouden, zijn betrouwbaar en de efficiency ervan wordt regelmatig aan een kritische blik onderworpen. De management controller richt zich op de ondersteuning van zijn manager. Van Leeuwen noemt dit 'partner in business'.

Finance of the future

De ontwikkeling stopt niet bij de businesspartner. In de loop van de tijd heeft de financiële functie een groot aantal taken toebedeeld gekregen en ook naar zich toegetrokken. Tegelijk nemen ook de eisen vanuit de context toe. Door de voortdurende nadruk op het toevoegen van waarde aan de ene kant en op het verbeteren van de efficiency aan de andere, wordt een ontwikkeling op gang gebracht waarbij de traditionele financiële functie volgens Van Leeuwen uiteenvalt en vervolgens uiteenwaaiert in vier specifieke richtingen. Dit finance of the future stadium werken we verder uit in de laatste paragraaf van dit hoofdstuk waar het gaat over de theoretische toekomst van de controlfunctie.

3.4 De rol van de controller

Zoals we al in hoofdstuk 2 hebben geconstateerd zal er volgens vele auteurs (Simons en Schäffer), maar ook volgens veel praktijkmensen, altijd spanning zijn tussen de twee doelen van managementcontrol: disburdening en enhancing management. En daarmee ook tussen twee van de systemen die als taken door de controlfunctie dienen te worden uitgevoerd: diagnostic en interactive control systems. Sathe (1983, pag. 31) praat over de twee verantwoordelijkheden van de controller:

management service responsibility: het helpen van het management team bij het proces van het nemen van bedrijfsbeslissingen;

financial reporting and internal control responsibility: zorgdragen voor accurate financiële rapportages en een interne beheersing conform het concernbeleid.

Hoewel nuanceverschillen denkbaar zijn, stellen we in dit onderzoek de bovenstaande twee verantwoordelijkheden in het verlengde van de doelen en taakvelden zoals die in hoofdstuk 2 zijn verwoord. Dus:

<u>Doel →</u>	<u>Taken →</u>	<u>Verantwoordelijkheid</u>
Disburdening management	diagnostic systems	financial reporting & internal control
Enhancing management	interactive systems	management service

Sathe stelt, net als Schäffer en Simons, de vraag of de rol van ‘policeman’ of ‘umpire’ die bij de verantwoordelijkheid van financial reporting & internal control hoort, te rijmen is met de rol van actieve participant in het ‘business decision making process’ dat bij de verantwoordelijkheid van management service hoort: “Can the controller wear these two hats effectively, one requiring a degree of involvement with affiliated management and the other a degree of independence from the same?”

Sathe beschrijft voor de beantwoording van deze vraag vier ideaaltypische rollen van de controller, waarbij het criterium is, de nadruk die gelegd wordt op de verantwoordelijkheden ‘management service’ en/of ‘financial reporting & internal control’. Als één van de vier ideaaltypen introduceert hij uiteindelijk het begrip ‘strong controller’. Voor het vervullen van deze rol zijn bepaalde persoonlijke kwaliteiten en vaardigheden noodzakelijk. De toegevoegde waarde van de strong controller is volgens Sathe vooral dat daardoor ‘before-the-fact’ of ‘anticipatory’ control mogelijk wordt: Een strong controller heeft toegang tot gevoelige bedrijfsinformatie en overwegingen die in de pijplijn zitten. Daarmee kan een strong controller mogelijk een stokje steken voor slechte beslissingen, nog voor ze genomen worden. Dat in tegenstelling tot controllers die niet actief betrokken zijn en dus geen toegang hebben tot dit soort informatie: Deze kunnen slechts ‘after-the-fact’ of ‘reactive’ control verzorgen. Hieronder volgt een overzicht van de vier ideaaltypen volgens Sathe, met de voor- en nadelen van iedere rol.

Involved controller

Als door het algemene management het meeste belang wordt gehecht aan - de meeste nadruk gelegd wordt op - de ‘management service’ verantwoordelijkheid van de controller, dan is het gewenste gedrag van de controller om actief betrokken te zijn bij het proces van het nemen van bedrijfsbeslissingen.

Het voordeel van deze rol van de controller is een bijdrage aan verbetering van dat proces van het nemen van bedrijfsbeslissingen. Het nadeel kan zijn dat de creativiteit en het initiatief van het algemene management als gevolg van de betrokkenheid van de controller wordt belemmerd.

Independent controller

Als het eerste belang wordt gehecht aan de verantwoordelijkheid van de controller voor de financiële verantwoording en de interne beheersing, dan is het gewenste bijbehorende gedrag van de controller het behouden van objectiviteit en onafhankelijkheid in het omgaan met het relevante algemene management.

Het voordeel van de independent controller is de zekerheid van accurate financiële rapportage en adequaat intern beheer. Het nadeel is dat de controller in deze rol gezien wordt als een 'buitenstaander', waardoor 'before-the-fact' control moeilijk is te realiseren.

Split controller

De eerste twee ideaaltypische rollen stellen een van de twee verantwoordelijkheden boven de ander. Of 'management service' is belangrijker, dan wil je een 'involved controller', of 'financial reporting/internal control' is belangrijker en dan is een 'independent controller' vereist.

Er zijn echter ook twee manieren om beide verantwoordelijkheden naast elkaar te zetten, even belangrijk te vinden. De eerste manier is de controllers rol te splitsen. Iedere verantwoordelijkheid wordt daarbij aan een ander individu (of organisatieonderdeel) toegewezen.

Het voordeel van split control is dat iedere verantwoordelijkheid de onverdeelde aandacht krijgt:

- Een bijdrage wordt geleverd aan het proces van 'business decision making'.
- Een accurate financiële rapportage en adequaat intern beheer is gewaarborgd.

Er zijn echter vier potentiële nadelen:

- Het meest voor de hand liggende nadeel is dat het 'duurder' is. Duurder in termen van inzet en (dus ook) in termen van middelen.
- Split control verzwakt de coördinatie tussen de verschillende 'fasen' van de zelfde functie, omdat niet één persoon 'gaat over' alle control verantwoordelijkheden.
- De persoon met de 'financial reporting & internal control' verantwoordelijkheid loopt het risico als 'buitenstaander' gezien te worden door het algemene management (net als bij de independent controller) waardoor alleen 'after-the-fact' control mogelijk wordt. Dit terwijl tegelijkertijd de persoon belast met de 'management service' verantwoordelijkheid zijn kennis van gevoelige informatie niet zal delen met zijn collega, om zijn effectiviteit op termijn niet in gevaar te brengen.
- Creativiteit en initiatief van het algemene management kan worden belemmerd door de betrokkenheid van de controller met de 'management service' verantwoordelijkheid, net als bij de 'involved controller'.

Strong controller

De andere manier (naast de split controller) om beide verantwoordelijkheden te benadrukken en naast elkaar te zetten is om ze toch bij één individu te laten, waarbij het gewenste gedrag is dat deze persoon én actief betrokken is bij (het proces van) het nemen van bedrijfsbeslissingen én een grote mate van objectiviteit en onafhankelijkheid handhaaft. Beide control verantwoordelijkheden worden dus samengebracht bij één persoon, terwijl op beide sterke nadruk ligt.

Het heeft drie potentiële voordelen als controllers op deze manier opereren:

- Een actieve bijdrage aan het 'business decision making process'.
- De verzekering van adequate en accurate financiële rapportage en intern beheer.
- De toegevoegde waarde van 'before-the-act' control doordat de controller toegang heeft tot gevoelige informatie, omdat hij betrokken is bij het nemen van bedrijfsbeslissingen. Op deze manier kan de controller slechte beslissingen en acties een halt toeroepen. Nogmaals: de toegevoegde waarde van 'before-the-act' control, meer responsieve control is een eigenschap die niet bij de andere drie ideaaltypen wordt gevonden.

Strong control heeft ook nadelen:

- Het vereist selectie, training en ontwikkeling van controllers die de rol van én hoge betrokkenheid én hoge onafhankelijkheid aankunnen. Dit lijkt een paradox, maar er zijn volgens Sathe strong controllers die deze schijnbare tegenstelling overwinnen. Deze hebben de benodigde karaktereigenschappen en bovendien de benodigde vaardigheden.
- Een nadeel kan ook zijn dat de creativiteit en het initiatief van het algemene management als gevolg van de betrokkenheid van de controller wordt belemmerd.

Nu de verschillende potentiële rollen van de controller zijn neergezet, gaat Sathe in op de vraag welke rol het meest geschikt is voor welke organisatie. Voor beide verantwoordelijkheden van de controller heeft Sathe twee vragen geformuleerd. Het antwoord op die vragen bepaalt de nadruk die in een organisatie op een van de twee verantwoordelijkheden moet worden gelegd.

Voor de 'management service responsibility' gaat het om de volgende twee vragen:

- Wat zijn de netto opbrengsten/voordelen van de bijdrage van de controller aan het 'business decision making process' vergeleken met het risico van het belemmeren van de creativiteit en het initiatief van het betreffende algemene management? De uitkomst van deze vraag wordt volgens Sathe voor een groot deel bepaald door de managementcultuur. Als deze cultuur is gebaseerd op formele autoriteit, dan zal het algemene management de betrokkenheid van de controller zien als bedreiging. Als er een cultuur heerst die meer gericht is op gedeelde verantwoordelijkheden is dit gevaar minder. Dan is het gevaar van het belemmeren van het management minder

groot en komt het voordeel van het inbrengen van specifieke bedrijfseconomische kennis in het beslissingsproces door de controller beter naar voren. Hoe groter deze netto opbrengst, des te sterker de vereiste nadruk op de controllers 'management service responsibility'.

- Hoeveel expertise hebben de andere algemene managementleden op het specifieke gebied waarop de controller een bijdrage kan leveren? In sommige organisaties is de hoeveelheid kennis en vaardigheden op financieel en bedrijfseconomisch gebied bij het algemene management groot. In andere is die expertise slechts beperkt of helemaal niet aanwezig. Hoe groter de expertise van de rest van het management, des te kleiner kan de bijdrage van de controller zijn in het business decision making proces. En dus kan de vereiste nadruk op de management service responsibility van de controller minder zijn.

Om de nadruk op de 'financial reporting & internal control responsibility' te bepalen formuleert Sathe de volgende vragen:

- Hoe groot is de zorg over de nauwkeurigheid van de financiële rapportages en de kwaliteit van de interne beheersing? Het antwoord op deze vraag wordt uiteraard sterk beïnvloed door eventuele 'drama's' in het verleden; onverwachte tekorten, voorbeelden van slechte kostenbeheersing en budgetbewaking e.d. De logische gevolgtrekking uit het antwoord op deze vraag is dat: hoe groter de zorg voor bovenstaande zaken, hoe groter de nadruk op de 'financial reporting & internal control responsibility' van de controller.
- Wat is de mate van vertrouwen van de top van de organisatie in de integriteit en bekwaamheid van het lagere management? De mate van vertrouwen wordt voor een deel bepaald door 'objectieve' gebeurtenissen zoals hierboven beschreven. Maar voor een groot deel gaat het ook om interpersoonlijke verhoudingen. Hoe groter het vertrouwen van de top, hoe lager kan de nadruk zijn op de 'financial reporting & internal control responsibility' van de controller.

Door de bovenstaande vragen te beantwoorden kan een organisatie volgens Sathe zijn eigen situatie beoordelen en bepalen welke nadruk op de twee voornaamste verantwoordelijkheden van de controller moet worden gelegd. De nadruk op verantwoordelijkheden bepaalt volgens Sathe de gewenste rol van de controller volgens de onderstaande tabel:

Tabel 3.3 Verantwoordelijkheden en rollen controller

Belangrijkste verantwoordelijkheid control	Gewenste rol controller
1. Management service	Involved controller
2. Financial reporting & internal control	Independent controller
3. Beide verdienen nadruk	Split of strong controller

(Sathe, 1983)

In de derde situatie, waarin beide verantwoordelijkheden moeten worden benadrukt, moet de organisatie een zorgvuldige afweging maken tussen split control of strong control, afhankelijk van de behoefte. Sathe betoogt dat strong control de 'superieure' vorm van control is, omdat het 'before-the-act control' of 'anticipatory control' mogelijk maakt. Aan de andere kant is strong control moeilijker uit te voeren, omdat het bepaalde karaktereigenschappen en vaardigheden van de controller vereist, die niet altijd als vanzelfsprekend aanwezig zijn. Het bijbehorende gedrag gaat voor controllers, maar ook voor het betrokken management, vaak in tegen de eigen natuur en ook opleiding en training zijn vaak niet ingericht op het ontwikkelen van deze capaciteiten.

3.5 De toekomst van managementcontrol

In de laatste paragraaf van dit hoofdstuk met theoretische noties over de ontwikkeling van de financiële/controlfunctie komt een aantal normatieve inzichten over de toekomst van de controlfunctie aan de orde. Dit zijn voor een deel noties over gewenste ontwikkelingen, maar ook verwachte daadwerkelijke ontwikkelingen. Met deze noties wordt een theoretische horizon geschetst voor de ontwikkeling van de financiële/controlfunctie.

3.5.1 Goeroes aan het woord

Allereerst willen we hier ingaan op een onderzoek van Van Helden (1999) over veranderingen in de functie en rol van de controller. Daarbij heeft hij ondermeer gekeken naar de opvattingen van belangrijke auteurs uit het vakgebied van de management accounting: Kaplan, Cooper en Johnson. Uit die verkenningen komen enkele trends naar voren, maar er blijken ook verschillen in opvatting.

Van Helden concludeert dat algemeen lijkt te worden onderkend dat de betekenis van niet-financiële informatie in het werk van de controller zal toenemen. Hiermee hangt samen dat de controller zijn werk in de toekomst, meer dan nu het geval is, zal uitvoeren in samenwerking met andere disciplines in de organisatie. Van Helden gaat daarbij uit van een private onderneming en spreekt dan van disciplines als productontwerp, productie, logistiek en marketing. Daarnaast concludeert hij dat naar verwachting de beslissingondersteuning van de controller aan belang zal winnen ten koste van de registratieve functie.

Over de verschillen in opvattingen over de toekomst tussen de drie goeroes concludeert Van Helden dat het enerzijds een kwestie van gradatie is in de algemeen onderkende trends. Aan de andere kant wijst hij op verschillen die te maken hebben met de positie van de controller bij veranderingsprocessen in de onderneming.

Een extreme opvatting over de toekomstige functie van de controller komt van Johnson wanneer hij stelt dat financiële informatie onbelangrijk is of zelfs contraproductief zou werken. Meer gematigd zijn de opvattingen van Kaplan en Cooper waarin wordt gesteld dat de controller zowel financiële als niet-financiële informatie zal gebruiken. Het andere extreme punt op het spectrum komt van de Nederlandse bedrijfseconoom Traas (die Van Helden ook behandelt in zijn onderzoek): hij waarschuwt juist voor de veronachtzaming van de kernfunctie van de controller, namelijk die van financiële expert.

Van Helden concludeert dat de opvattingen over de rol en positie van de controller verdeeld zijn. Sommigen, zoals Cooper, voorzien een ondersteunende rol voor de controller omdat het gebruik (en daarmee de bepaling) van accountinginformatie zal worden gedecentraliseerd naar materiedeskundigen. De opvatting van Kaplan is volgens Van Helden veel optimistischer omdat deze auteur de controller van de toekomst een cruciale rol toekent bij zowel de strategiebepaling als de operationele informatievoorziening. Deze visie, die volgens Van Helden begrijpelijkerwijs wordt ondersteund door de controller zelf (die uiteraard zoekt naar verbreding en verdieping van zijn rol), wordt geneutraliseerd door onderzoek dat Van Helden eveneens behandelt. Ten eerste door wat controllers op dit moment 'in huis hebben', aan kennis en vaardigheden. Van Helden concludeert dat dat vaak nog onvoldoende is om de nieuwe rol te kunnen vervullen. Ten tweede blijken algemene managers de huidige rol van de controller anders in te schatten dan de controller zelf: Managers zien de controller nog vaak als de financiële specialist, die eerder fungeert als tegenwicht van, dan als steun en toeverlaat voor het management.

Van Helden behandelt ook de beschouwingen van een aantal andere auteurs die de profielen van Johnson, Kaplan of Cooper ondersteunen. Zo schetsen Van der Meer-Kooistra in 1998 twee trends: ten eerste een vergroting van de complexiteit. Deze ontwikkeling vraagt van de controller een brede en toekomstgerichte attitude, die aansluit bij het door Kaplan geschetste profiel. De tweede trend houdt verband met de decentralisatie van verantwoordelijkheden binnen organisaties. Consequentie hiervan is dat de behoefte aan managementinformatie wordt bepaald door materiedeskundigen, waarbij controllers slechts een ondersteunende rol spelen. Dit sluit volgens Van Helden aan bij het door Cooper gegeven controllerprofiel.

Van Helden concludeert dat vooral auteurs uit de VS een algemeen geldend beeld van de toekomstige controller willen schetsen, een soort 'global paradigm', terwijl hij zelf uit is op

een pluriform beeld. Hij noemt twee factoren, die bepalen wat de rol en functie van de controller wordt.

In de eerste plaats is volgens hem van belang in welk stadium van ontwikkeling de financiële functie verkeert in relatie tot managementprocessen. Hij verwijst daarvoor naar Van Loon (zie ook paragraaf 3 van dit hoofdstuk): soms zal de 'penningmeesterrol' voor de controller zijn weggelegd omdat het management een operationele focus heeft waarin financiële informatie niet is geïntegreerd. Als die integratie er wel is zal de rol verschuiven van financieel expert naar financieel adviseur, met een grotere kennis en betrokkenheid bij operationele processen. Ten tweede speelt volgens Van Helden de organieke positie van de controller een bepalende rol voor de inhoud en aard van zijn functie. Van Helden noemt bijvoorbeeld het verschil tussen de rol van een business-unit controller en een controller op het hoofdkantoor. Maar zelfs dan, redeneert Van Helden, zijn er verschillen: een business-unit controller kan immers primair zijn aangesteld om de kaders en belangen van het hoofdkantoor te behartigen, maar kan ook als assistent van de betreffende manager fungeren.

Van Helden besluit als volgt:

Voor sommige controllers is het Kaplan-profiel weggelegd: die van medestrategiebepaler en integrator van financiële en niet-financiële informatie;

Voor veel controllers lijkt het Traas-profiel een mooie second best-oplossing: het financiële geweten van de onderneming of werkmaatschappij met een sterk op beslissingsondersteuning gerichte rol;

De pessimistische visie van Cooper – met de controller in een slechts ondersteunende rol – lijkt minder waarschijnlijk.

3.5.2 Finance of the future

In deze subparagraaf sluiten we weer aan bij het einde van paragraaf 3 van dit hoofdstuk, de paragraaf over de ontwikkelstadia van de controlfunctie. Een van de indelingen komt uit een onderzoek naar de trends in finance en control bij Nederlandse multinationals. De KPMG auteurs Van Leeuwen en Wemmenhove (2001) en Bos en Van Leeuwen (1999) schetsten daarin de evolutionaire stadia van de financiële functie, waarbij we de financiële functie (zie de afbakeningen in hoofdstuk 2) in dit onderzoek gelijk hebben gesteld aan de controlfunctie. Zij onderscheiden de volgende stadia:

- Klassieke drama;
- Score keeper;
- Financial controller;
- Management controller of businesspartner;

Deze stadia zijn in paragraaf 3 in het kort toegelicht. Maar zoals we daar al constateerden zien Van Leeuwen en Wemmenhove een volgend stadium. De ontwikkeling stopt niet bij de businesspartner. In de loop van de tijd heeft de financiële functie volgens hen een groot aantal taken toebedeeld gekregen en ook naar zich toegetrokken. Tegelijk nemen ook de eisen vanuit de context toe. Door de voortdurende nadruk op het toevoegen van waarde aan de ene kant en op het verbeteren van de efficiency aan de andere, wordt een ontwikkeling op gang gebracht waarbij de traditionele financiële functie volgens Van Leeuwen en Wemmenhove uiteenvalt en vervolgens uiteenwaaiert in vier specifieke richtingen. De vier richtingen (de activiteiten van de financiële of controlfunctie) zijn ingedeeld langs de meetlatten 'strategisch/niet strategisch (operationeel)' en 'in lage mate geïntegreerd in de bedrijfsprocessen/in hoge mate geïntegreerd in de bedrijfsprocessen'. Bos en Van Leeuwen betogen dat veel organisaties momenteel het punt bereiken dat de activiteiten van de financiële functie op een andere manier in de organisatie worden ondergebracht en dat de traditionele financiële functie ophoudt te bestaan. Zij zien dit als een logische ontwikkeling: het natuurlijke gevolg van het streven naar meer efficiency en het vergroten van de toegevoegde waarde. Hieronder volgt een overzicht van de vier richtingen waaruit deze ontwikkeling bestaat.

Concentratie in shared service center of outsourcen: In organisaties worden veel routinematige administratieve taken uitgevoerd. Deze operationele, niet geïntegreerde taken als salarissen, debiteuren, crediteuren, vaste activa enz. die weinig of geen waarde toevoegen aan de bedrijfsactiviteiten moeten goed, en daarnaast vooral tegen zo laag mogelijke kosten worden uitgevoerd. Steeds vaker worden deze taken samengevoegd in een shared service center (SSC). Concentratie maakt bulkverwerking mogelijk. Standaardisatie moet het mogelijk maken informatie sneller te verwerken en beschikbaar te stellen aan het management. Voor alle activiteiten kan immers de 'best practice' worden gekozen.

Samensmelting lijnfunctie en financiële functie: Oftewel: ondersteuning lijnmanagement op het gebied van prestatieverbetering. Deze strategische en wel geïntegreerde taken zijn bijvoorbeeld planning, beslissingondersteuning en managementrapportages. Hier gaat het om de controller die zich heeft ontwikkeld tot business partner. De blikrichting is die van het management: de klant, de markt en meer naar de toekomst dan naar het verleden. De financiële functie zal in deze rol daarom ook steeds meer niet-financiële informatie gaan verstrekken. Wil de financiële functie het verhogen van toegevoegde waarde waarmaken, dan zal zij 'gevoel voor de business' moeten krijgen. Dan zal zij ook zo veel mogelijk bij de business betrokken moeten zijn. Als gevolg van dergelijke overwegingen versmelten de activiteiten van de financiële functie hier met die van de lijn, en vinden zij niet langer plaats onder het dak van de traditionele financiële functie.

Integratie binnen de organisatie: Hier gaat het om het integreren van operationele administratieve taken in het primaire proces. Dit gebeurt volgens Bos en Van Leeuwen in toenemende mate: dezelfde gegevens die voor een pakbon worden gebruikt zijn eveneens de gegevens waarmee de factuur wordt gemaakt en geboekt in de financiële administratie. Een ander voorbeeld dat ze noemen zijn de urenstaten van een advocaten kantoor die door de advocaten zelf worden ingevuld en per e-mail worden verstuurd naar een centraal punt voor de opstelling van facturen. Niet langer is een datatypiste nodig die de staten overtypet, waarna de boekhouder er de facturen mee opstelt. Mede als gevolg van de steeds verdergaande inzet en mogelijkheden van ICT, zo betogen Bos en Van Leeuwen, worden dergelijke taken steeds meer gedelegeerd binnen de organisatie en maken zij geen onderdeel meer uit van de financiële functie.

Team van specialisten/adviseurs: Door allerlei externe factoren neemt de druk op organisaties toe om te voldoen aan een complexe reeks informatieverplichtingen. Bos en Van Leeuwen concentreren zich daarbij op private ondernemingen en noemen dan partijen als de fiscus en de aandeelhouders. Maar ook voor publieke organisaties als gemeenten geldt een dergelijke administratieve lastendruk door eisen van bijvoorbeeld hogere overheden, fiscus en Europese richtlijnen (ESF en aanbesteding). Om deze complexiteit het hoofd te bieden is het volgens Bos en Van Leeuwen steeds vaker noodzakelijk dat organisaties 'centers of excellence' vormen, die de noodzakelijke specialistische kennis in huis hebben en verder ontwikkelen.

Na deze schets van het uiteenvallen van de financiële functie in vier richtingen gaan Bos Van Leeuwen vervolgens in op de wensen van het management ten aanzien van een eventuele verbetering van de financiële functie. Eventueel, want als er geen mismatch is tussen wens en feitelijke situatie is uiteraard geen verbetering nodig: als het management een scorekeeper wil en de financiële functie gedraagt zich als zodanig, is er geen probleem. Als wel verbetering van de financiële functie nodig is, betogen Bos en Van Leeuwen dat twee fundamentele krachten in stelling moeten worden gebracht:

het vergroten van de efficiency: Volgens Bos en van Leeuwen blijkt uit benchmarks dat een financiële functie bij een efficiëntere inrichting van de processen, dezelfde taken kan verrichten met 40% minder mensen. Afgezien daarvan is efficiency in feite een voorwaarde: efficiënte processen zijn de basis waarop de volgende ontwikkeling, het verhogen van de toegevoegde waarde, kan worden ingezet.

het verhogen van de toegevoegde waarde: Dit betekent volgens Bos en Van Leeuwen in de praktijk dat de aard van de werkzaamheden van de financiële functie verschuift. Er vindt een verschuiving plaats van transactieverwerking (registratief) naar planning & control en beslissingsondersteuning.

Bos en Van Leeuwen voegen aan deze verbeteracties de nuancering toe, dat de wijze waarop een controller en de financiële functie draaien, ook afhangt van de mogelijkheden van de organisatie, de organisatiestructuur en vooral ook -cultuur.

Ten aanzien van de hele bovenstaande theoretische constructie van 'finance of the future' constateren Van Leeuwen en Wemmenhove uit empirisch onderzoek dat de veranderingen in de praktijk van de financiële en control functie niet zo snel gaan als de vakliteratuur suggereert. Er is volgens hen eerder sprake van evolutie dan van een revolutie:

- uitbesteding aan een shared service center komt in beperkte mate voor;
- er wordt een geringe stijging van de uitbesteding verwacht;
- de meeste interne rapportages zijn na drie tot vier weken beschikbaar en er wordt geen verdere versnelling verwacht;
- momenteel gebruikt eenderde van de onderzochte organisaties een balanced score card, een stijging hiervan wordt verwacht, evenals van het gebruik van niet-financiële prestatie-indicatoren;
- ERP- en internettoepassingen worden veel gebruikt. Een verdere stijging wordt verwacht.

Zowel Van Leeuwen en Wemmenhove als Bos en Van Leeuwen besluiten met een reflectieve opmerking voor de financiële functie: ze constateren dat bij reorganisaties de 'financiële functie' opmerkelijk lang uit de wind is gebleven. Dit terwijl bij veel organisaties de financiële functie wel zelf direct betrokken is bij het benchmarken van andere afdelingen binnen de organisatie. Inmiddels is de blik van het algemene management richting financiële functie volgens Van Leeuwen en Wemmenhove echter kritischer geworden. Bij een toenemend aantal organisaties leidt dit tot het 'doorlichten' van de financiële functie op kosten en efficiency. Waarde toevoegen betekent voor de controller in de ogen van Van Leeuwen en Wemmenhove met name inhoud geven aan 'business decision making': het verstrekken van managementinformatie op een manier zoals managers die graag willen zien. Daarbij constateren Van Leeuwen en Wemmenhove dat de meeste managers niet erg tevreden zijn over hun financiële functie. Het management wil graag dat de financiële functie zich verder ontwikkelt; door de bank genomen van een financial naar een managementcontrol niveau. Het ligt echter niet voor de hand om van de controller te verlangen zelf op het idee te komen dat deze zijn eigen afdeling gaat reorganiseren. Grootschalige veranderingen binnen de financiële functie zullen daarom vrijwel altijd door het algemene management moeten worden geïnitieerd, zo besluiten Van Leeuwen en Wemmenhove.

3.5.3 Onvervreembare kerntaak

Tot slot van dit normatief theoretische hoofdstuk nog een waarschuwing die in de literatuur over managementcontrol vaker is terug te vinden (o.a. Traas), maar die we nu illustreren aan de hand van Bestebreur, de Haaij en IJsselstijn (2002). Zij trekken een aantal lessen voor de toekomst uit praktijkervaringen bij het Ministerie van Verkeer en Waterstaat bij de invoering van het 'in control statement'. Deze lessen komen deels overeen met toekomstverwachtingen bij andere auteurs. Zo concluderen zij dat de invoering van het 'in control statement' voor de controller een aanzienlijke verbreding van zijn werkveld gaat inhouden. De vraag naar niet-financiële informatie zal sterk toenemen. Ten tweede, en eigenlijk in lijn met de eerste conclusie, is dat de scope verbreed wordt naar de meer soft controls. Het gaat daarbij om organisatiecultuur, leiderschapsrollen en competenties van management en medewerkers. Ten slotte zal, als gevolg van het expliciet sturen op risico's door het lijnmanagement, een aantal diagnostische controlsystemen (administratieve controls, audits, interne controle) selectiever kunnen worden ingezet, of zelfs worden teruggeschroefd. Alleen bij twijfel wordt diepgaander getoetst.

Bestebreur, de Haaij en IJsselstijn waarschuwen echter dat ondanks de verbreding van het werkveld van de controller de traditionele taken van de (departementale) controller overeind blijven: het opstellen van de begroting, de allocatie van middelen en de control op de uitvoering van de begroting blijven de core-business van de controller: "Dat is en blijft hun onvervreembare kerntaak".

3.6 Tot slot

Tot zover onze verkenning langs de theoretische inzichten uit de managementcontrolliteratuur over de ontwikkeling van de controlfunctie. Zoals we in de inleiding (3.1) hebben aangegeven is het doel van dit hoofdstuk de dynamiek aan te brengen in het analysekader dat we in hoofdstuk 2 hebben opgebouwd. Daar hebben we gezien wat de verschillende posities kunnen zijn waarin de controlfunctie zich bevindt. Ook hebben we beargumenteerd wat de samenhang is tussen de verschillende posities (return on management). In dit hoofdstuk hebben we ten eerste voor het voetlicht willen brengen hoe verschillende auteurs tegen de ontwikkelingsstadia van de controlfunctie aankijken. Daarmee is enige nuancering aangebracht in het analysekader van hoofdstuk 2 (duidelijk is geworden dat ook binnen de verschillende posities variaties bestaan, wat van pas komt bij empirische toetsing van het analysekader). Ten tweede hebben we gekeken naar de verschillende rollen die mogelijk zijn bij het bewegen binnen het analysekader (independent, involved, split of strong). De juiste rol kan het effectief vervullen van een controltaak ondersteunen en is

daarmee van belang voor de ontwikkeling van de functie. Verder hebben we ons licht laten schijnen over de overheersende invloed van NPM op de controlfunctie. Relevant omdat de houding ten opzichte van NPM (supporter of criticaster) van invloed is op de ontwikkeling van de controlfunctie in een organisatie, er van uitgaande dat commitment bij het topmanagement wezenlijk is voor het welslagen van ontwikkelingen. En tenslotte heeft een aantal auteurs zijn licht laten schijnen op de toekomst van de financiële en controlfunctie. Aan de hand hiervan willen we analyseren wat de verwachte en gewenste ontwikkelingsrichting van de controlfunctie in Losser is.

Zoals we in hoofdstuk 1 hebben aangegeven, ligt aan het eind van dit derde hoofdstuk de knip in het onderzoek. Waren hoofdstuk 2 en dit hoofdstuk 3 theoretisch van karakter, de volgende twee hoofdstukken behandelen de casus van de gemeente Losser. In het integrerende hoofdstuk 6. volgen analyse, conclusies en aanbevelingen over het functioneren en de ontwikkeling van de controlfunctie in Losser.

Hoofdstuk 4 Opzet controlfunctie Losser

4.1 Inleiding

De aanleiding voor dit onderzoek, de doelstelling en daarmee ook de vraagstelling maken duidelijk dat de focus wat betreft de factor tijd in dit onderzoek is gericht op het heden en de toekomst. En dus minder op het verleden. We willen de huidige stand van zaken met behulp van een theoretisch denkraam (be)vatten om vervolgens vanuit dat analysekader en de normatieve theoretische noties ontwikkelingsmogelijkheden te inventariseren.

Dit alles betekent dat we **ook** in het empirische deel van dit onderzoek, de hoofdstukken 4 en 5, vooral focussen op het heden en de toekomst en minder op het verleden. Voor dit hoofdstuk 4, waarin de opzet van de controlfunctie in Losser wordt beschreven, houdt dit in dat we onderzoeken wat de huidige opzet is, inclusief de geplande ontwikkeling in de organisatie. Dat neemt niet weg dat voor een goed begrip van de huidige opzet hier en daar een blik in het verleden wordt genomen, maar het vertrekpunt blijft het heden.

Al met al beantwoorden we in dit hoofdstuk de tweede deelvraag: hoe is de opzet van de controlfunctie in de gemeente Losser? In dit hoofdstuk geven we in paragraaf 2 een schets van de gemeente Losser zoals die op dit moment is opgezet, met wat doorkijkjes of beter gezegd, terugblikken in het verleden. Vervolgens zoomen we in paragraaf 3 op de huidige opzet van de controlfunctie in de gemeente Losser. In paragraaf 4 volgt een uitleiding. Bij de beantwoording van de deelvraag, zoals die hierboven is genoemd, wordt in dit hoofdstuk vooral gebruik gemaakt van documentonderzoek binnen de gemeente Losser. Over de Losserse bedrijfsvoering in het algemeen en control in het bijzonder zijn natuurlijk in de loop van jaren talrijke zaken op papier gezet. Deze documenten in de vorm van notities, raadsvoorstellen, protocollen etc. vormen de eerste bron. De belangrijkste voor dit hoofdstuk geraadpleegde documenten zijn opgenomen in de literatuurlijst onder het kopje “documenten”.

4.2 Losser en de gemeentelijke organisatie

4.2.1 De gemeente en omgevingscontext

Losser is een gemeente van zo'n 22.500 inwoners in het Noordoosten van Twente, onder de rook van Enschede (153.000 inwoners). De gemeente Losser heeft een overwegend

agrarische achtergrond, maar kent inmiddels veel forenzen die hun werk hebben in de omliggende steden Enschede, Hengelo (80.000 inwoners) en Oldenzaal (32.000 inwoners). De Lossernaren wonen in vijf kerkdorpen te weten Overdinkel, De Lutte, Glane, Beuningen en Losser zelf.

De **visie** van de gemeente Losser is als volgt samen te vatten: “Een leefbare op toerisme geënte gemeente met zorg voor de zwakkeren”. De **missie** als routegedachte is een aantal jaren geleden omschreven in de nota “Losser op weg naar 2011”.

De gemeentelijke herindeling, die een aantal jaren geleden in Twente heeft plaatsgevonden, heeft veel beroering teweeggebracht. Losser is aan ‘het spook’ van deze herindeling ontkomen en mocht zelfstandig blijven. Losser is in de ogen van de provincie Overijssel, de ontwerper van de gemeentelijke herindeling in Twente, een krachtige plattelandsgemeente met voldoende bestuurskracht om zelfstandig verder te kunnen. De bestuurskracht in Losser wordt gevormd door een lokale overheid, met een ambtelijke organisatie van ongeveer 170 formatieplaatsen.

4.2.2 De opzet van de gemeentelijke organisatie

De ambtelijke organisatie bevindt zich op dit moment midden in een organisatieontwikkelingstraject (OOT). Belangrijkste redenen voor dit traject zijn volgens het beslisdocument over het OOT (2004) de veranderde regelgeving voor gemeenten, met name de komst van het dualisme, de slechte financiële positie van de gemeente Losser en enkele bestuurlijk politieke beleidswijzigingen zoals het nieuwe speerpunt van beleid Toerisme en de focus op kwaliteitsverbetering van de dienstverlening. Het OOT heeft gevolgen voor de omvang en structuur & cultuur van de organisatie. Hoewel enkele fasen van het OOT al formeel zijn vastgesteld, is de structuur van de gemeentelijke organisatie op dit moment nog grotendeels zoals het dertien jaar geleden is vastgesteld toen het sectorenmodel in 1991 werd ingevoerd. Deze organisatiewijze (het sectorenmodel) is de afgelopen twee decennia een veel gebruikte geweest bij de lokale overheid. Begin jaren negentig zijn veel gemeenten op dit sectorenmodel overgegaan, gemeenten die daarvoor bijna allemaal het zogenoemde ‘secretariemodel’ kenden. In het sectorenmodel worden de verschillende onderdelen aangestuurd door een directeur. Deze sectordirecteuren vormen samen met de gemeentesecretaris (primus inter pares) het Management Team (MT). Dit horizontale gremium laat overigens onverlet dat de gemeentesecretaris nog steeds volgens de Gemeentewet aan het hoofd staat van de ambtelijke organisatie. De gemeente Losser besloot in 1991 tot omvorming van ‘het ambtelijke werkapparaat’ zoals een adviesrapport van VB accountants (1993) de gemeentelijke ambtelijke organisatie toen noemde, van het secretarie- naar het sectorenmodel. Doel van die reorganisatie was volgens dat rapport onder meer de versterking van de managementfunctie en het verbeteren van de efficiency

en communicatie. Daartoe zijn de toenmalige takken van dienst opgeheven en heeft er een herschikking van taken en functies plaatsgevonden. Kortom, zo stelt het adviesrapport, de beleidsvoorbereiding en –uitvoering is zoveel mogelijk geïntegreerd.

Het beslisdocument over het OOT, het 'Organisatiemodel gemeente Losser' (2004, pag. 13) illustreert de historie van de ambtelijke organisatie als volgt: "In het verleden zijn de diverse gemeentelijke diensten samengevoegd tot één ambtelijk apparaat. De sporen van de separate diensten zijn duidelijk zichtbaar. Overgebleven effecten zijn ondermeer: het hebben van directeurs op het niveau van operationeel management, de rechtstreekse mandatering van politiek naar ambtenaren (sectordirecteur) en het in kolommen (zogenaamde verzuiling) afwerken van adviezen aan het college van b&w. Het BBI project in de jaren '90 heeft dit onbedoeld versterkt met als doel een effectievere organisatie te verkrijgen." De conclusie die in het document getrokken wordt is dat het sectorenmodel het geesteskind is van het BBI project en een gevolg van verticale integratie van gemeentelijke instellingen in een eerder stadium.

De gemeentelijke organisatie is op dit moment, ondanks de eerder vermelde vastgestelde fasen van het OOT, nog steeds verdeeld over drie verticaal ingerichte onderdelen. In de nieuwe situatie worden de 'sectoren' 'clusters' genoemd: samenleving (CS), ruimte (CR) en bedrijfsvoering & ondersteuning (CB&O). Eerder heetten de sectoren welzijn, grondgebied en middelen. Daarnaast was er in de oude situatie een staforgaan bestaande uit de afdelingen P&O, I&A en communicatie, die rechtstreeks onder de gemeentesecretaris vielen. Deze stafafdelingen zijn overgegaan naar de nieuwe cluster B&O. Verder is de afdeling publiekszaken (voorheen burgerzaken) overgegaan van de sector middelen naar het cluster samenleving.

Het organisatieontwikkelingstraject is nog niet afgerond en de uiteindelijke structuur staat dus ook nog niet vast. We zoomen in de volgende paragraaf in op de financiële en controlfunctie zoals die op dit moment is opgezet in de gemeente Losser. Ook daarbij kijken we voor een goed begrip af en toe wat in de achteruitkijkspiegel.

4.3 Opzet financiële en control functie

4.3.1 De relatie tussen OOT en financiële functie

Zoals wij hierboven hebben beschreven zit de gemeente Losser middenin een organisatieontwikkelingstraject (OOT). Dit traject heeft gevolgen voor veel taken, functies en rollen in de organisatie. Zo kunnen afdelingen verdwijnen, processen anders worden

ingericht en personen worden overgeplaatst. Het OOT heeft ook gevolgen voor de financiële en control functie. Al eerder merkten wij op dat een aantal aspecten van het OOT reeds is geformaliseerd, maar een groot aantal andere niet, en dat bovendien het eindbeeld van het OOT nog niet volledig helder is. Dat geldt ook voor de financiële en control functie. Enkele veranderingen zijn doorgevoerd (o.a. het openstellen en vervullen van drie formatieplaatsen voor controllers), andere niet (bijvoorbeeld de formele afstemming van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden tussen afdeling financiën en de controllers). Met andere woorden: de huidige financiële en controlfunctie is voor een groot deel nog opgezet volgens de 'oude' structuur, maar herbergt al wel nieuwe elementen. Om een goed overzicht te houden behandelen wij nu eerst de opzet van de financiële en controlfunctie, zoals die was vóór het OOT. Daarna verwerken wij de wijzigingen die tot nu toe in het kader van het OOT zijn ingezet. En tenslotte wordt een eindbeeld van de opzet van de financiële en control functie in de gemeente Losser beschreven.

4.3.2 Opzet vóór OOT

Uit documentonderzoek in de archieven van de gemeente Losser blijkt dat de inrichting van de financiële en control functie, zoals die voor het OOT is, voor het overgrote deel is vormgegeven in het najaar van 1993. Daarmee is de huidige basisopzet van de financiële en controlfunctie ruim tien jaar oud. Onder de titel "De Losserse aanpak: Losser en Beheersen" schrijft het college van burgemeester en wethouders (i.c. de toenmalige directeur van de sector middelen) een notitie aan de gemeenteraad over het ontwikkelen en verbeteren van beleids- en beheersinstrumenten, als aanvulling en vervolmaking van de reorganisatie van 1991. In wezen geeft deze notitie (ook) het startsein voor het BBI project in Losser. In de notitie komen ook uitgebreid de organisatorische condities voor de financiële en control functie aan de orde. Voeding voor de notitie van het college komt uit een onderzoeks- en adviesrapport, bestaande uit twee delen, over de herinrichting van de financiële functie van de gemeente Losser van VB accountants (1990 en 1993).

Volgens de collegenotitie is door de reorganisatie - daarmee wordt in dit geval bedoeld de overgang van het secretariemodel naar het sectorenmodel in 1991 – de taak en de positie van de afdeling financiën drastisch gewijzigd. De omschakeling van de decentrale naar de centrale verwerking van de financiële gegevens - dat gebeurde voorheen immers in de afzonderlijke takken van dienst – stelde andere eisen aan de medewerkers en het afdelingsmanagement. Ging het vroeger in de eerste plaats om het registreren en het vaststellen van de rechtmatigheid van de uitgaven en inkomsten, vanaf dat moment stond het verstrekken van tijdige en betrouwbare informatie voorop. Zonder goede en gerichte informatie was een adequate bedrijfsvoering door de sectoren immers niet mogelijk volgens

de notitie. Naast de genoemde registrerende en informerende taak, was de afdeling ook belast met de financiële (ondersteunende) beleidsadvisering en de belastingtaak. Voor het goede begrip: het gaat bij deze belastingtaak om de verschillende gemeentelijke belastingen zoals de onroerende zaakbelastingen, de hondenbelasting, toeristenbelasting en forensenbelasting, maar ook om heffingen als het rioolrecht en de afvalstoffenheffing.

De bovenstaande verandering van taak en rol, samen met veranderingen in regelgeving zoals de nieuwe gemeentewet in 1994 en de nieuwe comptabiliteitsvoorschriften in 1995, zijn voor het college aanleiding de financiële functie te herschikken. Opnieuw dienen hiervoor de rapporten van VB accountants (1990 en 1993) als advies. De elementen uit die herschikking die voor dit onderzoek van belang zijn, zijn de volgende:

Centraliseren en splitsen van de afdeling financiën

Het college besluit tot centralisatie en concentratie van de financiële functie binnen de afdeling financiën. Vervolgens vindt onder het afdelinghoofd financiën splitsing plaats in een bureau comptabiliteit en een bureau financieel beleid. Daarnaast stellen VB ook voor om een aparte cluster belastingen en verzekeringen in te stellen. De gemeente Losser kiest er uiteindelijk voor om die twee hoofdtaken onder te brengen bij het bureau financieel beleid. Deze twee hoofdtaken worden hier verder echter niet behandeld, omdat zij van minder belang zijn voor de focus op de controlfunctie.

Comptabiliteit omvat het beheren van de financiële middelen van de gemeenten en het registreren van de (financiële) gevolgen van het gevoerde beleid. De belangrijkste taken die uit de bovengenoemde functie voortvloeien betreffen:

- verzorging betalingsverkeer;
- liquiditeitsbewaking/cashmanagement;
- aangaan van geldleningen;
- het voeren van de crediteuren/verplichtingenadministratie;
- het voeren van de debiteurenadministratie;
- invordering van bedragen/invorderingsmaatregelen;
- het voeren van de grootboekadministratie en daarmee verbonden financiële subadministraties;
- samenstellen van de gemeenterekening;
- samenstellen jaaropgaven t.b.v. ministeries;
- vervaardigen financieelstatistische gegevens;
- verzorgen van kwartaal en/of jaardeclaraties t.b.v. de diverse ministeries;
- rekening-courantverhoudingen met uitkeringsgerechtigden.

Financieel beleid wordt belast met de financiële beleidstoetsing en financiële beleidsondersteuning plus de belasting en verzekeringstaken. De belangrijkste taken die hiermee samenhangen zijn:

- financiële beleidsplanning;
- financiële coördinatie;
- algemene financieel-economische beleidsadvisering;
- samenstellen meerjarenbegroting;
- samenstellen investeringsplannen;
- samenstellen budgetprognoses;
- samenstellen dekkingsplan;
- samenstellen jaarbegroting;
- vervaardigen begrotingswijzigingen;
- verwerving gemeentefondsuitkering;
- verwerving subsidies/doeluitkering;
- financiële begeleiding/ondersteuning sectoren;
- financieel economische planbegeleiding;

De taken die voortvloeien uit de verzekeringsfunctie en de belastingfunctie zijn hier niet opgenomen, omdat zij, zoals al eerder vermeld, van minder belang zijn voor ons onderzoek naar de controlfunctie.

Contactfunctionarissen voor de sectoren

Als 'compensatie' voor het opheffen van de takken van dienst, is bij de reorganisatie besloten de administrateurs van de diensten te vervangen door vaste financiële contactpersonen, zo stelt de collegenotitie. Deze functionarissen zijn hiërarchisch en functioneel ondergebracht bij de sector middelen, afdeling financiën in het nieuwe bureau comptabiliteit. De contacttaak blijft volgens de notitie, na advies van VB, vooralsnog beperkt tot financieel administratief uitvoerende taken. Blijkbaar is hier enige discussie geweest, waarbij er gepleit is voor het uitbreiden van deze functie met de beleidsadviserende taak. Deze taak blijft volgens de notitie echter bij het andere bureau binnen de afdeling, beleid/belastingen/verzekeringen/controllers. De contactfunctionaris is het eerste aanspreekpunt voor financieel administratieve zaken voor de betreffende sector en voorziet deze sector van tijdige, betrouwbare en gerichte financiële informatie. De taken van de contactfunctionaris zijn;

- Het aannemen, verwerken en doorgeven van financiële stukken van de sectoren en afdelingen;
- Het via het geautomatiseerde systeem opvragen, rangschikken en eventueel bewerken van gegevens ten behoeve van de sector;

- Het verlenen van ondersteuning bij het opmaken van declaraties voor het Rijk, de provincie Overijssel en andere instanties;
- Het verstrekken van informatie over boekingstukken, de voortgang en het verblijf daarvan;
- Het signaleren en rapporteren van leemten in de uitvoering van procedures, waaronder het niet tijdig aanleveren gegevens en stukken;
- Het behulpzaam zijn bij het aangeven van dekkingsmogelijkheden voor kapitaalskredieten en of exploitatiebudgetten binnen de sector;
- Het tijdig onderkennen en signaleren van overschrijdingen van de sectorposten;
- Het zoeken naar en aangeven van compensatiemogelijkheden voor overschrijdingen.

Invoering controllingfunctie

Met de al vaker genoemde collegenotitie die door de gemeenteraad als beleid is aangenomen vindt in feite invoering van de functie controlling in de gemeente Losser plaats. In het rapport van VB accountants (1993) wordt uitgebreid ingegaan op het fenomeen controlling en het belang daarvan voor de gemeente Losser. Het college van b&w constateert in zijn notitie aan de gemeenteraad dat het, gezien het verloop van de reorganisatie, wenselijk is dat de controllersfunctie op korte termijn wordt geïmplementeerd. Tot de controllerstaken worden in de notitie gerekend:

- Het ontwikkelen en beheren van financiële bestuurs- en beheersinstrumenten;
- Het uitbouwen van de administratie tot een financieel informatiesysteem;
- Het analyseren van financiële informatie en advisering ten behoeve van de planning;
- Het ontwikkelen en beheren van een budgetterings(bewakings)systeem;
- Het ontwikkelen van een systeem van onderbouwing van budgetten met prestaties, normen en kengetallen;
- De voorbereiding, bewaking en naleving van het gemeentelijke middelenbeleid.

De rapporten van VB waarop de raadsnotitie is gebaseerd lichten de controllingfunctie in de gemeente Losser als volgt toe: Het takenpakket van de controllersfunctie zoals hierboven is opgenomen maakt duidelijk dat voor een effectieve uitoefening van deze functie zicht op de gemeentelijke financiën noodzakelijk is. Daarnaast is het van belang dat er bij de controller ruime kennis aanwezig is op het gebied van administratieve organisatie en dat deze een gedegen bedrijfseconomische scholing heeft genoten. Het ligt dan ook voor de hand de controlling organisatorisch te plaatsen op de sector middelen. Vanuit deze sector kan een

goed zicht worden verkregen op de gemeentelijke financiën. Bovendien is positionering binnen de sector middelen als het ware een waarborg voor de onafhankelijkheid en objectiviteit van deze functie. De gemeente heeft namelijk gekozen voor een organisatie waarbij de beleidsvoorbereiding en –uitvoering voor een belangrijk deel geconcentreerd zijn in twee uitvoerende sectoren, namelijk Grondgebied en Welzijn.

Maar niet alleen de (des)kundigheid en de onafhankelijke en objectieve plaats, maar vooral de positionering van de controllerfunctie bepaalt volgens VB accountants de slagingskans van deze functie. Dit vereist dat aan de functie, gezien de aard van het takenpakket ook voldoende gewicht wordt gegeven. Dit pleit ervoor om de functie op een hoog niveau in de organisatie te plaatsen. Het ligt voor de hand om de directeur van de sector Middelen als controller aan te wijzen. Immers, zijn positie binnen de gemeentelijke organisatie en het feit dat hij deel uitmaakt van het managementteam brengen als het ware ‘van nature’ het nodige gezag met zich mee. Volledige uitoefening van de controllerstaak door de directeur Middelen achten VB accountants praktisch niet realiseerbaar. Met name de combinatie met het directeurschap van de sector middelen en het tijdsbeslag dat beide functies met zich mee zullen brengen vragen om een andersoortige oplossing, namelijk het aanstellen van een uitvoerend controller. Deze functie wordt dan gecombineerd met die van bureauchef financieel beleid (zie hierboven), waarbij er wel van de uitvoerende controller naar de controller een rechtstreekse functionele lijn moet worden gelegd. De formele verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de controllerstaken komt daarmee bij de directeur Middelen (in zijn functie van controller) te liggen. Nadrukkelijk wordt in de raadsnotitie gesteld dat de integrale verantwoordelijkheid voor de activiteiten/producten berust bij de uitvoerende sectoren. De controller levert de instrumenten voor een doelmatig beheer en verantwoording.

De hierboven geschetste opzet van de financiële en controlfunctie, neergelegd in de notitie “De Losserse aanpak: Lossen en Beheersen” met bijlagen, is conform door de desbetreffende gremia aangenomen. Dat betekent dat zowel het managementteam, als het college van burgemeester en wethouders, als de gemeenteraad de notitie hebben omarmd. Wel is er nog een interessante aanvulling vanuit (een deel van) het MT gekomen, dat is vervat in het verslag van de MT vergadering van 18 november 1993: “de directeur Welzijn is van oordeel dat de controllerfunctie zo onafhankelijk en objectief mogelijk moet worden ingevuld. Daarom is hij er een sterk voorstander van dat deze functie buiten de lijn komt te staan en als staffunctie (t.b.v. algemene ondersteuning van alle sectoren) wordt ingevuld. Daarom is hij om principiële reden tegen voorgestelde constructie. Vanwege de feitelijke situatie (bemensing) van dit moment kan hij zich in de opzet vinden, mits bij mutaties in de bemensing in de top van de sector Middelen de discussie over de organisatorische inbedding van de controllerfunctie weer geheel open komt te liggen”.

4.3.3 Wijzigingen opzet

Zoals hierboven al gesteld, is de opzet van de financiële en controlfunctie die de gemeente Losser in het najaar van 1993 heeft ontworpen, in grote lijnen van kracht gebleven. In de jaren 1994 tot en met 2003, tien volle jaren dus, zijn er uit de dossiers slechts zeer geringe wijzigingen te bespeuren. En dan nog niet eens in de opzet zelf, maar meer in de capaciteit die voor de verschillende taken beschikbaar is.

- De capaciteit die voor de taken van de uitvoerend controller beschikbaar werd gesteld, werd vastgesteld op 25% van de tijd van de bureauchef financieel beleid. Daarmee was feitelijk voor controlling slechts zo'n 10 uur per week beschikbaar. Eerder was immers al gesteld dat de formele controller, de sectordirecteur Middelen, feitelijk nauwelijks tijd zou hebben voor de controltaken;
- Voor financiële beleidsadvisering is in 1997 een formatieplaats toegevoegd aan het bureau financieel beleid. Uit de functiebeschrijving blijkt dat een groot deel van de taken van deze financieel beleidsmedewerker ook onder de functie controlling gevat zouden kunnen worden, zoals het (verder) ontwikkelen van het beleids- en beheersinstrumentarium van BBI;
- De verzekeringstaken verdwijnen in 1997 van het bureau financieel beleid van de afdeling financiën richting het Staforgaan van de sector Grondgebied;
- Vooruitlopend op het Organisatieontwikkelingstraject wordt een aantal personele wijzigingen op een alternatieve manier ingevuld. Zo wordt de functie van directeur sector middelen, en dus de controllersfunctie (!), na het vertrek van de betreffende persoon niet opnieuw ingevuld. Het hoofd van het staforgaan neemt de taken van de directeur van de sector middelen waar. Verder wordt ook de functie van afdelingshoofd financiën niet ingevuld na het vertrek van de functionaris.

4.3.4 Organisatieontwikkelingstraject en controlling

Hierboven hebben we geconstateerd dat de opzet van de financiële en controlfunctie sinds eind 1993 voor het overgrote deel ongewijzigd is gebleven. De organisatie die toen is ingericht is nooit fundamenteel van opzet veranderd. Tot dat in 2004 het organisatieontwikkelingstraject gemeente Losser (OOT) in gang is gezet. Beslisdocument voor dit traject is het 'Organisatiemodel gemeente Losser, plan van aanpak organisatieontwikkeling' van maart 2004. De achtergronden van dit OOT zijn in paragraaf 4.2 toegelicht. In het beslisdocument over het OOT wordt ook de controlfunctie belicht, zij het beperkt. De klassieke functie die de bestaande afdeling financiën vervult wordt in beschrijvende zin slechts kort behandeld in het beslisdocument. Onder het kopje "financiële processen" wordt eerst een algemene schets gegeven van de budgetcyclus van de

gemeente Losser, met de onderdelen begroting, voorjaarsnota, najaarsnota en jaarrekening. Vervolgens worden twee elementen onderkend in de financiële processen:

Middelenverwerving

Het verwerven van de benodigde middelen gebeurt slechts voor een deel zelfstandig. Het overgrote deel wordt toegekend door het Rijk m.b.v. een gemeentefondsuitkering. De rest komt uit rente inkomsten, gemeentelijke heffingen en verkopen. De omvang is aan een complexe regelgeving onderworpen en beperkt de mogelijkheden tot vrije verwerving. De binding met de overige processen is geënt op van tevoren gedefinieerde momenten waar de organisatie om input wordt gevraagd bij de stappen begroting, voorjaarsnota, najaarsnota en rekening.

Administratie

In dit proces zijn alle administratieve processen ondergebracht die het betalingsverkeer en verantwoording uitvoeren. De interactie met de overige bedrijfsprocessen is veelvuldig en vaak op dagelijkse basis.

Naast deze 'financiële processen', die de meer klassieke taken van de financiële functie 'coveren', wordt op een aantal plaatsen in het beslisdocument gesproken over de controlfunctie. In een algemeen inleidend hoofdstuk wordt een analyse gegeven van de huidige situatie. Onder het kopje 'aanpak' wordt daarin het volgende gezegd: "De wetswijziging (*hier wordt bedoeld de 'Wet Dualisering', HBO*) heeft veel eerder gevolgen voor de aansturing en afstemming van de processen. Hierbij moet worden opgemerkt dat in de huidige tijd het uitgebreid verantwoorden van de financiële en kwaliteitsaspecten zijn doorwerking krijgt. Er is geen functiegroep te identificeren die niet te maken heeft met de cyclus van begroten, uitgeven en verantwoorden van budgetten. Hetzelfde geldt voor de kwaliteit van het werk, tal van processen worden onderworpen aan audits en benchmarks om tot kwaliteitsverbetering en onderlinge vergelijking te komen. Dit financiële en op kwaliteit gerichte organisatieaspect wint hiermee aan gewicht. Dit komt tot uitdrukking in de randvoorwaarden en uiteindelijk ook in de samenhang en vorm van de organisatie".

Vervolgens staat in het hoofdstuk over de randvoorwaarden die betrekking hebben op de globale aansturing en de hoofdvorm van de organisatie het volgende over kwaliteitszorg en planning & control: "Zoals eerder geschetst zijn kwaliteitsbeheersing en verantwoording belangrijke instrumenten voor de komende tijd. Hierbij hoort een systeem van planning en control. In eerste instantie klinkt dit puur financieel en lijkt het afgedekt met een adequate financiële afdeling. De genoemde samenhang tussen het uitvoeren van productprocessen of interne diensten en het beheersen van kwaliteit vereist een meer activiteitgerichte planning & control. Het ligt voor de hand om een controllerfunctie te creëren ter ondersteuning en borging van kwalitatieve en financiële aspecten in de hoofdprocessen." (Organisatiemodel gemeente Losser, pag. 16)

Uit de bijlagen van het beslisdocument is vervolgens te herleiden dat gekozen wordt voor drie formatieplaatsen voor controlling. Uit het organigram blijkt verder dat aan iedere cluster, als staffunctie onder de clusterdirecteur, een controller 'gehangen' wordt. Zo komen er twee procescontrollers: één procescontroller cluster samenleving en één procescontroller cluster ruimte. De controller die als staffunctie onder de directeur cluster bedrijfsvoering & ondersteuning wordt geplaatst krijgt een andere naam: bedrijfscontroller. Deze bedrijfscontroller geeft functioneel leiding aan de beide procescontrollers. Hijzelf heeft een directe functionele lijn met de gemeentesecretaris. Een en ander wordt verduidelijkt met de profielen van de controllerfuncties die als bijlage bij het beslisdocument zijn gevoegd.

Tabel 4.1 Functieprofielen procescontrollers

Functieprofiel	Procescontrollers samenleving en ruimte
Expertise	Als proces controller combineer je inhoudelijk procesmatig inzicht met financiële en op kwaliteitsmanagement gerichte kennis
Taken	<ul style="list-style-type: none"> - Opstellen van managementinformatie t.b.v. de directeur; - Invoeren, begeleiden en evalueren elementen KO model en hierover afstemmen; - Verzorgen van overzichten t.b.v. de directeur; - Opstellen van de clusterbegroting; - Analyseren van de procesontwikkelingen; - Toezien en participeren in de beheersing van de P&C cyclus; - Ondersteunen clustermanagement bij financiële en kwaliteitsvraagstukken.
Functie eisen	HEAO of vergelijkbaar. Ruime ervaring in gemeentelijke processen gericht samenleving/ruimte beleid, kwaliteit en financiën.
Competenties	Onafhankelijke instelling Gedreven Effectief Analytisch vermogen Communicatief vaardig
Hiërarchisch	Rapporteert aan de directeur van het cluster
Functioneel	Rapporteert inhoudelijk aan de bedrijfscontroller

(Organisatiemodel gemeente Losser, 2004)

Tabel 4.2 Functieprofiel bedrijfscontroller

Funcieprofiel	Bedrijfscontroller
Expertise	Als bedrijfscontroller combineer je algemene en inhoudelijk procesmatig inzicht met financiële en op kwaliteitsmanagement gerichte kennis
Taken	<ul style="list-style-type: none"> - Opstellen van managementinformatie t.b.v. de directeur en secretaris en college; - Invoeren, begeleiden en evalueren elementen KO model en hierover afstemmen met de procescontrollers en het MT; - Verzorgen van overzichten t.b.v. de directeur en het MT; - Het verzorgen van de gemeentelijke begroting; - Analyseren van de algemene procesontwikkelingen; - Initiëren van de gemeentelijke cyclus van P&C; - Uitvoeren van financieel economische toetsingen en onderzoek; - Adviseren en ondersteunen procesmanagement en MT bij financiële en kwaliteitsvraagstukken.
Funcie eisen	Academisch, financieel of kwaliteitsmanagement of vergelijkbaar. Zeer ruime ervaring in gemeentelijke processen gericht op algemeen beleid, kwaliteit en financiën.
Competenties	Coachende vaardigheden Gedreven Effectief Analytisch vermogen Communicatief vaardig
Hiërarchisch	Rapporteert aan de directeur van het cluster bedrijfsvoering & ondersteuning
Functioneel	Rapporteert inhoudelijk aan de secretaris

(Organisatiemodel gemeente Losser, 2004)

De drie formatieplaatsen voor control zijn per 1 september 2004 ingevuld. Tegelijkertijd is het bureau financieel beleid/belasting/controlling binnen de afdeling financiën opgeheven. Feitelijk is daarmee ook het andere bureau comptabiliteit opgeheven en is de afdeling financiën niet langer opgesplitst. De hoofdtaken van de afdeling financiën binnen het cluster bedrijfsvoering & ondersteuning beperken zich vanaf 1 september 2004 dan ook tot de hierboven vermelde tweepoot: middelenverwerving (inclusief de belastingtaak die eerder tot het bureau financieel beleid behoorde) en de administratie (inclusief de contactfunctionarisfunctie die hierboven is toegelicht).

4.4 Tot slot

Tot zover de beschrijving van de opzet van de controlfunctie in de gemeente Losser. Taken, rollen en functies zijn beschreven aan de hand van de 'formele' documenten die ons daarvoor ten dienste staan in de gemeente. Daarmee is het eerste deel van het empirisch onderzoek naar de controlfunctie in Losser afgerond en de tweede deelvraag beantwoord: hoe is de opzet van de controlfunctie in de gemeente Losser? In het volgende hoofdstuk belichten we de feitelijke werking van de controlfunctie in de Losserse gemeentelijke organisatie. Daarvoor is een andere manier van dataverzameling aan de orde. Aan de hand van vragenlijsten en interviews met het topmanagement in de gemeentelijke organisatie, wordt de feitelijke werking beschreven.

Hoofdstuk 5 Feitelijke werking controlfunctie Losser

5.1 Inleiding

In dit vijfde hoofdstuk gaan we in op de feitelijke werking van controlling in de gemeente Losser. Dit hoofdstuk is het tweede met de empirische werkelijkheid in Losser als onderwerp, na hoofdstuk 4 waarin de opzet van de controlfunctie in de gemeentelijke organisatie is behandeld. In hoofdstuk 2 en 3 hebben we een theoretisch analysekader neergezet, waarna we in het integrerende hoofdstuk 6 de empirische constatering afzetten tegen het theoretisch denkraam. Al met al wordt in dit hoofdstuk de derde onderzoeksvraag beantwoord: Hoe functioneert de controlfunctie in Losser in de dagelijkse praktijk?

Na deze inleiding gaan we in de volgende paragrafen in op de feitelijke werking van controlling in Losser. Daarbij blijven we, net als in de vorige hoofdstukken, heel dicht bij de financiële functie. De redenen daarvoor zijn in hoofdstuk 2 reeds toegelicht (in deze empirische hoofdstukken is de beschikbaarheid van informatie een belangrijke reden). Voor de beantwoording van de deelvraag, zoals hierboven genoemd, maken we door documentonderzoek gebruik van indirecte bronnen. Maar vooral hebben we in dit hoofdstuk directe bronnen gebruikt door schriftelijke en mondelinge interviews te houden met de topmanagement van de gemeente Losser, de belangrijkste focus vanuit managementcontrolperspectief. Managementcontrol is immers wel eens omschreven als de managementtaak van het beïnvloeden van het gedrag van het lagere management. In paragraaf 2 kijken naar de feitelijke werking van control in het Losserse verleden, in paragraaf 3 zoomen we in op het heden en in paragraaf 4 nemen we een kijkje in de toekomst.

5.2 De praktijk van control in het verleden

5.2.1 Inleiding

In deze en de volgende twee paragrafen zoomen we in op de praktijk van de controlfunctie in de gemeente Losser. Zoals al eerder opgemerkt blijven we voor de beschrijving van controlling heel dicht bij de financiële functie van Losser. Wat betreft de factor tijd leggen we in dit onderzoek de nadruk op het heden en de toekomst, en daarmee minder op het verleden. Maar net als bij de beschrijving van de opzet van de financiële en controlfunctie in

het vorige hoofdstuk, blijkt dat de huidige werking van controlling niet los gezien kan worden van een ontwikkeling in het verleden. Bij de (formele) opzet van de controlfunctie (zie hoofdstuk 4) was dat de reorganisatie in 1993. En bij de feitelijke werking die in dit hoofdstuk centraal staat is dat het BBI-project. Met de invoering van BBI zijn namelijk voor het eerst elementen van controlling in Losser in de praktijk gebracht. Naast het feit dat het voor het eerst was, is het tot nu toe ook de meest grondige poging geweest. Inclusief een stuurgroep (MT) en een projectgroep werd de invoering van BBI in Losser serieus opgepakt. Dit proces hebben we via (evaluatie)documenten over BBI gevolgd en zo krijgen we een beeld van controlling in de Losserse praktijk in het afgelopen decennium. En om de werking van BBI in Losser te kunnen doorzien is eerst een korte toelichting op BBI in het algemeen nodig.

5.2.2 BBI

De letters BBI stonden in de eerste plaats voor Beleids en Beheers Instrumentarium, maar in de loop van het proces is daar de betekenis Bestuurlijke vernieuwing, Bedrijfsvoering en Informatie aan toegevoegd.

BBI was een veranderingsproces voor gemeenten en provincies, halverwege de jaren tachtig geïnitieerd door de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken, De Graaff-Nauta, dat moest leiden tot een geheel andere benadering van de wijze waarop gemeentelijk beleid wordt gevoerd. Gemeentelijke organisaties moesten worden aangepast, begrotingssamenstellingen en de behandeling van begrotingen door gemeenteraden moesten een geheel ander beeld krijgen en daarmee zou de helderheid en de doorzichtigheid van wat de gemeente doet duidelijker worden. Dit alles met als uiteindelijk doel, aldus de BBI-projectleider bij het ministerie van Binnenlandse Zaken Van 't Hoff, het leveren van betere producten voor de burger; gemeentelijke beleid inzichtelijk maken voor de burger en bij hem meer vertrouwen wekken voor de bedoelingen van de gemeentelijke overheid.

BBI was een zeer ingrijpend proces. Over de volle breedte BBI invoeren betekende veelal dat planning, begroting en bedrijfsvoering 'op de kop' gingen. Nog ingrijpender was echter de mentale verandering die teweeg moest worden gebracht. Het was veel meer dan de introductie van wat nieuwe beleids- en beheersinstrumenten. Het was een totaalbenadering die een andere houding vroeg van bestuurders, managers en medewerkers: democratisch, transparant, verantwoordelijk, open, klantvriendelijk, kritisch naar zichzelf.

De eerste jaren werd het BBI-project gecoördineerd vanuit het Ministerie van Binnenlandse Zaken, maar in 1989 werd een stichting opgericht om de BBI-filosofie onder de Nederlandse

gemeenten te verspreiden. Het Ministerie vond namelijk dat het z'n pionierswerk had gedaan en liet de initiatieven verder over aan de gemeenten. Dat initiatief kwam van de FAMO (Federatie van Algemene Middelen Managers bij de Overheid), de VGS (Vereniging van Gemeentesecretarissen) en de VNG (Vereniging van Nederlandse Gemeenten). Omdat de stichting besloot om geen personeel in dienst te nemen, in verband met de geplande beperkte tijd van bestaan, werd een adviesbureau in de arm genomen om als projectadviseurs bij de gemeenten 'het woord' te verkondigen. Dit adviesbureau werd speciaal voor het BBI-project opgericht en bestond geheel uit oud financiële gemeenteambtenaren. Men begon met een beperkt aantal proefgemeenten dat de stap durfde te wagen met als uiteindelijk resultaat dat het grootste deel van de Nederlandse gemeenten (en ook andere overheidsinstellingen zoals provincies en waterschappen) overgegaan is op het BBI-model.

5.2.3 BBI in Losser

De gemeente Losser heeft nooit voorop gelopen met invoering van BBI. Pas in 1993 ging een oriënterende fase in, waarbij op initiatief van de afdeling financiën het gemeentebestuur een aantal informatieve bijeenkomsten bijwoonde en op bezoek ging bij gemeenten in de regio, die al langer met BBI bezig waren; onder andere Haaksbergen en Eibergen waren BBI-proefgemeente. Op dat moment was de financiële administratie van de gemeente Losser een zorgenkindje: de jaarrekening werd veel te laat opgeleverd, er waren geen tussentijdse rapportages en de begroting was niet inzichtelijk.

Met die problemen in het achterhoofd was het gemeentebestuur wel gevoelig voor de enthousiaste verhalen van de proefgemeenten en de argumenten van de afdeling financiën. Eind 1993 werd het bestuurlijke groene licht gegeven om met het BBI-project te starten. Er werden een projectgroep en een stuurgroep ingesteld, die het proces zouden begeleiden. De projectgroep bestond uit ambtenaren uit alle sectoren van de organisatie, maar met een zware vertegenwoordiging van de afdeling financiën. De stuurgroep werd gevormd door de sectordirecteuren onder voorzitterschap van de gemeentesecretaris (het ging hier dus om het MT). De ambtelijke trekker van het project werd in feite de directeur van de sector middelen, tevens de formele controller van de organisatie.

De eerste fase van het project, die vanaf begin 1994 tot 1996 heeft geduurd, was vooral gericht op de verbetering van de hierboven genoemde financiële instrumenten. Daarnaast werd een systeem opgezet van tijdschrijven en werd een kostenplaatsenstructuur ingevoerd, met als doel het kosteninzicht te verbeteren. Hoewel men onderkende dat BBI meer was dan alleen maar wat financiële instrumenten, was de redenering en de hoop dat als gevolg van invoering van die instrumenten, de gedragsverandering wel zou komen.

De tweede fase, van eind 1996 tot en met 1999 kenmerkte zich door de wens van de project- en stuurgroep om te komen tot een productenbegroting, inclusief afdelings- en sectorplannen, waarbij als doelen werden geformuleerd:

- het versterken van de afwegingsfunctie van de raad en;
- het verbeteren van de bedrijfsvoering.

Nadat in 1997 met een schaduwproductenbegroting was gewerkt, was de begroting 1998 de eerste volwaardige productenbegroting. Het systeem van productbegrotingen ging uit van het principe van integraal management. Dat wilde zeggen dat de productverantwoordelijken (in de gemeente Losser de afdelingshoofden) integraal verantwoordelijk waren voor de inzet van de middelen om dat product te maken; bijvoorbeeld automatisering, personeel en geld. In de startnotitie voor de tweede fase van het project (1996) werd over het plan van aanpak het volgende gesteld: 'de overgang van een inputgerichte naar een resultaatgerichte organisatie is een geleidelijk veranderingsproces met grote gevolgen. Iedereen in de organisatie, van hoog tot laag, krijgt ermee te maken. Het leidt op termijn tot een andere bestuurs- en werkcultuur. Voor het welslagen van het project is een breed draagvlak noodzakelijk. In het plan van aanpak wordt veel aandacht besteed aan informatie, voorlichting en tussentijdse terugkoppeling aan bestuur en medewerkers. De start van het traject productgericht besturen en werken als tweede fase van het project Losser en Beheersen wordt daarom ingeluid met een voorlichtingsbijeenkomst voor de raad, b&w en de organisatie. Ook tijdens het project zal regelmatig worden teruggekoppeld.'

Als we vervolgens het plan van aanpak bekijken zien we dat de voorlichting en opleidingsmomenten vooral inhoudelijk gericht zijn. Een cursus budgettering, een opleiding werkplanning e.d. De aanpak kon daarmee nog steeds 'instrumenteel' worden genoemd: het instrument wordt ingevoerd en men gaat ervan uit dat de beschikbaarheid van het instrument de doelgroep op de juiste wijze aan het werk krijgt en dat de hierboven beschreven doelen worden gerealiseerd.

Begin 1999 werd door de projectgroep een evaluatierapport over de afgelopen vijf jaar BBI opgesteld; wat heeft het opgeleverd, wat zijn de knelpunten en hoe moet men verder? Aanleiding voor deze 'sur-place' was het gevoel bij de projectgroep, bevestigd door geluiden uit de organisatie, dat het BBI-gevoel nog niet echt aansloeg, sterker nog, dat er enige weerzin was tegen het project. Er was een aantal instrumenten ontwikkeld, waarmee de managers van de organisatie hun afdeling of sector beter zouden kunnen beheersen. Deze instrumenten werden echter niet of nauwelijks gebruikt, dan wel de managers zagen het instrumentarium alleen maar als lastig en extra werk. De projectgroep moest constateren dat de mentaliteit, de houding, de organisatiecultuur nog niet aansloten bij de BBI-filosofie en vroeg zich af waar dit aan lag en wat er aan te doen was. In zijn evaluatierapport schreef de

projectgroep: 'Het uiteindelijke doel is blijkbaar niet helder en de wil tot verandering wordt niet uitgedragen. Knelpunt hierbij is de verkokering. Ieder gaat zijn eigen weg en geeft een eigen invulling aan het project. Het proces staat of valt met de cultuur c.q. de mentaliteit van de bestuurlijke en/of ambtelijke organisatie. Het anders gaan functioneren wordt niet door het inzetten van nieuwe instrumenten bereikt. Daarbij moet het geen bevel van bovenaf worden, maar een noodzakelijk en doelmatig ervaren houding, gericht op kwaliteitsverbetering (afwegingsfunctie raad en bedrijfsvoering). De richting moet echter wel door de top worden aangegeven.' Tot zover de evaluatie van de projectgroep BBI. Door de stuurgroep (het managementteam) is eind 1999 een reactie op deze evaluatie van de projectgroep geschreven waarin een soort doorstart van BBI wordt aangekondigd waarin o.a. de volgende conclusies werden getrokken:

- het project moest met kracht worden voortgezet;
- het principe van integraal management werd herbevestigd als besturingsfilosofie;
- het draagvlak moest worden vergroot.

Ondanks deze voorgenomen doorstart is in de praktijk gebleken dat het BBI project in Losser daarna een zachte dood is gestorven. Uit verschillende documenten blijkt dat andere grote projecten (zoals het grootschalige toeristische evenement 'LAGA 2003' en het dualisme, maar ook de millenniumovergang en de invoering van de Euro) de aandacht van het management en de rest van de organisatie opeisten.

5.3 De praktijk van control in het heden

5.3.1 Inleiding

Hebben we voor de beoordeling van de praktijk van control in het Losserse verleden in de vorige paragraaf nog gebruik gemaakt van documenten (en daarmee van indirecte bronnen), voor de stand van zaken op dit moment wenden we ons tot directe bronnen. Om het functioneren van de controlfunctie in Losser in kaart te brengen, hebben we vragenlijsten uitgezet (zie de bijlagen) en aansluitend een toelichtend interview gehouden met de leden van het managementteam van de gemeente Losser. Waarom juist zij onze onderzoekseenheden vormen willen we allereerst hieronder verklaren.

Zoals we in de hoofdstukken 1 en 2 hebben aangegeven proberen we in dit onderzoek een kijk op het functioneren van de controlfunctie in een organisatie te presenteren die meer aansluit bij het ontstaan van de controlfunctie. De oorsprong vóórdat control een verbijzonderde functie werd: eigenaren/managers wilden hun organisaties in de greep houden, wilden in control zijn, wilden het gevoel/de zekerheid hebben dat ze de boel 'onder controle' hadden. Na verloop van tijd ontstond vanwege specialisatie, ervaring en

beloningsdifferentiatie de verbijzonderde functie 'controller'. Managers hadden zelf de tijd, de deskundigheid en de ervaring niet (langer) om zelf de controlfunctie te vervullen. Maar met die functionele afsplitsing veranderden de taken niet. Om praktische redenen is de functie verbijzonderd, maar control is in wezen nog steeds een managementtaak. Nog steeds gaat het om het verzekeren van rationeel management zoals Schäffer managementcontrol definieert: "Control is the specific function of ensuring rational management".

Managementcontroltheorieën gaan uit van deze basisgedachte. Het voordeel van deze benadering is in onze ogen dat het management heel dicht bij control betrokken blijft. In de praktijk zie je immers nogal eens dat afdelingen planning & control bijna op eiland lijken te leven. En dat juist (een deel van) het management veel kritiek heeft op de instructies en de hoeveelheid werk die vanuit de P&C afdeling over de organisatie worden uitgestort.

Juist het topmanagement is daarom in dit onderzoek gevraagd een oordeel te geven over het functioneren van de controlfunctie. Met het topmanagement wordt in deze casus bedoeld het managementteam van de gemeente Losser, bestaande uit de directeurs van de clusters samenleving, ruimte en bedrijfsvoering & ondersteuning plus de gemeentesecretaris. Het resultaat van dit deel van het onderzoek is vervat in het vervolg van dit hoofdstuk. De interpretatie van de resultaten vindt plaats in het volgende – integrerende – hoofdstuk 6.

5.3.2 De Losserse praktijk van control volgens het management

In hoofdstuk 2 is vanuit de hierboven genoemde managementcontroltheorieën een analysekader gebouwd om de stand van zaken van de controlfunctie te beoordelen. Dit analysekader gaat uit van een tweedeling in de taken/functie en verantwoordelijkheden van control:

Management ontlastende taken. Controllers ondersteunen het management door te zorgen voor enkele specifieke organisatorische diensten, die een voorwaarde scheppen voor rationeel management. Ze ontlasten daarmee als financiële specialisten het algemene management van financieel-economische taken, steunen zo de efficiëntie van de bedrijfsvoering en ondersteunen de totstandkoming van rationeel management. Controllers ontwikkelen voor het vervullen van deze taak 'diagnostische controlsystemen': de metertjes in de cockpit, de thermostaat van de verwarming in een huis.

Management stimulerende taken. Controllers ondersteunen het (rationeel) management door op te treden als 'counterpart' of 'sparring partner' van de algemene manager. Een horizontale relatie waarmee ze de aandacht van het management opeisen. Dit doen controllers door het gedrag van het management positief kritisch te evalueren, door hen uit te dagen en door pro-actief op te treden als adviseur. Ze voegen op die manier waarde toe en ondersteunen daarmee de effectiviteit van de bedrijfsvoering. Controllers ontwikkelen voor

het vervullen van deze taak 'interactieve controlsystemen': sensoren en indicatoren voor veranderingen in de omgeving van de organisatie en vertaling van deze informatie in de organisatie.

Het managementteam van de gemeente Losser is gevraagd deze beide 'taskbundles' van managementcontrol te beoordelen in de eigen organisatie. De vraag is gesteld hoe een aantal deeltaken, die onder 'managementontlastende' dan wel 'managementstimulerende' taken geschaard kunnen worden, volgens hen feitelijk worden uitgevoerd. De deeltaken zijn voor het overgrote deel geselecteerd uit de formele opzet van de controlfunctie in Losser. Met andere woorden: bronnen van deze taken zijn bijvoorbeeld de functieprofielen van de controllers en de financiële functie zoals ze in hoofdstuk 4 zijn verwoord.

De leden van het managementteam is gevraagd in welke mate de benoemde deeltaken naar hun mening door de control/financiële functie feitelijk worden vervuld. Daarbij is duidelijk gemaakt dat het dus niet om een wenselijke situatie gaat, maar dat gevraagd wordt naar de mate van feitelijke vervulling van de (deel)taak. Het MT is gevraagd dit met een cijfer tussen de 1 en de 5 te waarderen: een 1 is een minimale vervulling en een 5 een maximale vervulling van de taak. Hieronder volgen twee tabellen – één voor de managementontlastende en één voor de managementstimulerende taken – waarin de waardering door het MT van de gemeente Losser voor de verschillende deeltaken duidelijk wordt. *(De getoonde waardering is het rekenkundig gemiddelde van de gegeven waarderingen door de afzonderlijke leden van het managementteam. Daarbij is de waardering van de gemeentesecretaris een zwaardere (dubbele) weging meegegeven in verband met zijn in de Gemeentewet vastgelegde status als hoofd van de ambtelijke organisatie. De waarderingen in de onderstaande twee tabellen zijn op de gebruikelijke wijze afgerond.)*

Tabel 1. Waardering MT controlfunctie m.b.t. managementontlasting

Diagnostische systemen t.b.v. managementontlastende taak	Cijfer
het verzorgen van het betalingsverkeer	4
het voeren van de administratie	3
het invorderen van bedragen	4
het opstellen van jaargaven en/of declaraties t.b.v. verantwoording aan het Rijk	4
het vervaardigen van financieel statistische gegevens	2
het samenstellen van de jaarrekening en het jaarverslag	5
het samenstellen van de (meerjaren) begroting	4
het ontwikkelen en beheren van financiële bestuurs- en beheersinstrumenten	2
het uitbouwen van de administratie tot een financieel informatiesysteem	2
het ontwikkelen van normen, kengetallen en prestatie-indicatoren	1

We hebben naast deze min of meer kwantitatieve vragen het MT ook wat toelichtende vragen over de diagnostische systemen van de controlfunctie gesteld. Uit de antwoorden valt het volgende te destilleren:

1. De genoemde beheersinstrumenten worden in de ogen van het MT te veel iedere keer vooraf gegaan door het woord 'financieel'. Het management vindt dit eigenlijk te 'eng' en mist hierin de 'operationele' voortgangsrapportages: liggen we op koers voor wat betreft het leveren van de prestaties die we hebben afgesproken. Ook dit vindt het MT een duidelijke controltaak, die naar de mening van het MT overigens slechts in zeer geringe mate wordt vervuld.
2. Men is van mening dat de hoeveelheid verzamelde 'gegevens' aanzienlijk is, maar dat die gegevens nog onvoldoende worden getransformeerd tot 'informatie'.
3. Losser staat naar het oordeel van de gemeentesecretaris aan het begin van een betrouwbaar en vertrouwenwekkend stuurinstrumentarium, er ontbreekt "an early warning system".
4. Het management is van mening dat de controlfunctie in Losser nog in de registratieve fase zit en het hoopt de overgang te maken naar een diagnostische fase.

Tabel 2. Waardering MT controlfunctie m.b.t. managementstimulering

Interactieve systemen t.b.v. managementstimulerende taak	Cijfer
het opsporen van problemen/onvolkomenheden in processen	3
het doen van suggesties voor het oplossen van dergelijke problemen	3
het analyseren van ontwikkelingen in de omgeving van de organisatie die van belang zijn voor de strategie van de organisatie	2
Het doen van suggesties voor het inspelen op dergelijke ontwikkelingen	1
het invoeren, begeleiden en evalueren van elementen van het Kwaliteitsmodel Overheid	1
het blootleggen van kansen en bedreigingen, afgezet tegen de kracht en zwakte van de organisatie (SWOT-analyses)	1
het initiëren, organiseren en begeleiden van (brainstorm) bijeenkomsten over strategie en koers van de organisatie	1

We hebben naast deze min of meer kwantitatieve vragen het MT ook wat toelichtende vragen over de **interactieve** systemen van de controlfunctie gesteld. Uit de antwoorden valt het volgende te destilleren:

1. De interactieve controlsystemen bevinden zich in een embryonaal stadium.

2. Vooral de extern (buiten de organisatie) gerichte interactieve systemen zijn totaal niet ontwikkeld.
3. Het MT hecht veel waarde aan de interactieve sparringpartnerrol van de controlfunctie, hoewel een enkel MT lid ook vindt dat een aantal van de hierboven genoemde interactieve systemen tot de taak van het algemene management behoren.

In hoofdstuk 6 worden deze meetresultaten in het in hoofdstuk 2 gepresenteerde analysekader geplaatst.

5.3.3 De rollen van de controller

In hoofdstuk 3. paragraaf 4 is de theoretische notie behandeld over de spanning tussen de twee doelen en taken van de controlfunctie die in de vorige paragraaf zijn aangegeven. Vrij vertaald vragen theoretici als Simons, Schäffer en Sathe zich af of de rol van politiemans (scheidingsrechter) die hoort bij het uitvoeren van diagnostische controlsystemen, te verenigen is met de rol van actieve participant wanneer interactieve controlsystemen worden uitgevoerd. Bij de managementontlastende taken hoort een mate van onafhankelijkheid, terwijl bij de managementstimulerende taken een hoge mate van betrokkenheid vereist is. Zoals we in hoofdstuk 3 hebben geconstateerd heeft Sathe vier ideaaltypische rollen van een controller neergezet: independent, involved, split en strong control, gebaseerd op de twee paradoxale taken van control. De vraag is nu aan de orde welke rol het meest geschikt is voor de gemeente Losser. Sathe heeft daarvoor vier vragen geformuleerd aan de hand waarvan kan worden bepaald op welke rol een organisatie het best de nadruk kan leggen, de onafhankelijke of de betrokken rol. De vier vraagpunten van Sathe zijn verwerkt in vragen aan het managementteam van de gemeente Losser. Voor de exacte formulering van de vragen zoals Sathe ze heeft geformuleerd, verwijzen wij u naar paragraaf 3.4. Een verslag van de antwoorden op de aan het MT gestelde vragen vindt u hieronder.

- *Vindt u het belangrijk dat de controller betrokken is bij – een actieve bijdrage levert aan - het nemen van bedrijfsbeslissingen? Of ziet u het als een belemmering voor het initiatief en de creativiteit van het algemene management? Kunt u dit toelichten?*

Geen enkel lid van het managementteam zag de inbreng van een controller als belemmering voor het algemene management. Om in de beeldspraak van de cockpit te blijven sprak een directeur van de controller als boordwerktuigkundige en zag hij zich zelf als piloot. Met andere woorden: van een belemmering is geen sprake want de piloot neemt toch uiteindelijk de beslissing. De meest MT leden namen het woord klankbord en sparringpartner in de

mond. Daarbij werd wel duidelijk de nuance aangebracht dat de controller niet het enige klankbord is en 'slechts' dient om het beeld compleet te maken.

- *Kunt u een schets geven van de mate van expertise die het algemene management heeft op het specifieke kennisgebied van de controller (financieel en bedrijfseconomisch gebied)? Beschouwt u die kennis als toereikend?*

Het MT is hierin unaniem van mening dat de mate van expertise op het controlvlak toereikend is. Men bedoelt hier dan mee de kennis van het algemene management op directeursniveau. Men bedoelt dus zich zelf. Over die zelfde kennis op een lager managementniveau (afdelingshoofden) is men minder overtuigd. Daarnaast wordt de nuance aangebracht dat de kennis toereikend is, gezien de bewegingsruimte die men in een politiek gestuurde organisatie heeft. Daarmee wordt bedoeld dat zeer diepgravende kennis op financieel economisch gebied in mindere mate relevant is dan in de private sector omdat de financieel economische afweging slechts één van de rationaliteiten is van het politieke bestuur bij de uiteindelijke beslissing.

- *Kunt u aangeven wat uw algemene indruk is van de kwaliteit van de financiële rapportages en interne beheersing in uw organisatie?*

De MT leden zijn hierin opnieuw vrijwel unaniem en ook helder in hun antwoord: de kwaliteit van de financiële rapportages en interne beheersing in Losser is onvoldoende. De kwalificaties variëren van zeer pover tot onbetrouwbaar. Volgens het MT staat de interne beheersing in de kinderschoenen en ontbreekt de analyse van gegevens. Slechts de formele jaarcyclus (kadernota, begroting, voorjaarsnota, najaarsnota, jaarverslag) is aanwezig.

- *Kunt u een schets geven van het vertrouwen in de mate van bekwaamheid en integriteit van het lagere management in uw organisatie?*

De vraag naar integriteit is in meerderheid 'positief' beantwoord. Dat wil zeggen dat het lagere management als loyaal en betrokken werd beoordeeld. Op het punt van bekwaamheid worden verschillen geconstateerd; vakinhoudelijk (op het primaire proces) bestaat vaker een positief beeld, maar in de aansturing (het managen) wordt een strakkere en zakelijker houding gewenst.

Aan de hand van bovenstaande antwoorden wordt in hoofdstuk 6 met behulp van de theorie van Sathe geanalyseerd welke controllerrol het meest geschikt is voor de gemeente Losser. Afhankelijk van die analyse komt in de theorie van Sathe de keus tussen split en strong control aan de orde.

Op de vraag aan het managementteam van Losser wat de leden meer of minder aanspreekt in het concept van strong control, antwoordt de meerderheid van het MT dat de voorkeur uitgaat naar het concept van strong control: Men vindt het een aantrekkelijk concept. Hen is gevraagd wat hen meer of minder aanspreekt in het concept van strong control en geen van de MT leden gaat daarbij in op de paradox die in de rollen lijkt te liggen. Deze

onverenigbaarheid wordt niet actief herkend door het management in Losser. Een punt van zorg dat wel naar voren komt bij het concept van strong control is volgens een directeur dat het de vraag is of de rest van de organisatie de dubbele pet van de strong controller altijd kan bevatten: Wanneer heeft de organisatie te maken met de strenge, onafhankelijke politiemans en wanneer met de betrokken participant in bedrijfsbeslissingen.

De directeur van de cluster bedrijfsvoering & ondersteuning (waaronder de afdeling financiën en de bedrijfscontroller vallen, zie hoofdstuk 4) voegt daaraan toe dat hij van mening is dat strong control reeds bestaat in Losser. Hij antwoordt op de vraag naar de cultuur m.b.t. dit onderwerp (zou een strong controller aan de managementtafel worden gewaardeerd?) dat reeds een strong controller aan de managementtafel aanwezig is. Uit een toelichting blijkt dat hij zijn eigen functie aan de MT tafel ziet als een vorm van strong control. De rest van het MT geeft aan dat de aanwezigheid van een strong controller in de toekomst wel gewaardeerd zou worden. De secretaris antwoordt dat dit bij tijd en wijle ook reeds gebeurt, als het relevant is. Uit een toelichting blijkt dat het hier gaat om de huidige bedrijfscontroller. Over de relevantie van het concept van strong control in Losser volgt in hoofdstuk 6 de analyse.

5.3.4 Publieke en private control

In hoofdstuk 3 hebben wij uitgebreid stilgestaan bij de theoretische noties over het verschil tussen controlling in de publieke sector, zoals de gemeente Losser, en controlling in de private sector. We hebben geconstateerd dat in theorie het overgrote deel van de inzichten op het gebied van controlling afkomstig is uit de private sector. En dat die private control inzichten de afgelopen 25 jaar vooral onder invloed van het New Public Management in de publieke sector zijn geïntroduceerd. Wij hebben de leden van het Losserse MT gevraagd of zij die ontwikkeling in hun organisatie herkennen en of zij voorbeelden kunnen noemen.

Het merendeel van het MT zegt de ontwikkeling in de Losserse organisatie wel te herkennen, maar is sceptisch over de uiteindelijke impact. De secretaris vindt dat over NPM-achtige zaken in Losser wel veel is gesproken maar dat het in daad en gedrag nog niet echt is geland. Eén directeur is het daarmee eens en geeft aan dat een aantal NPM instrumenten wel is ingevoerd, maar dat er niet mee wordt gewerkt.

Voorbeelden van invloeden vanuit de private sector op het gebied van controlling die worden genoemd zijn:

- Invoering in de cluster samenleving van het Kwaliteitsmodel Overheid (KO model; een variant van het INK model);
- Urenverantwoordingen;
- Kostprijsberekeningen, prestatie indicatoren, kengetallen etc.

Deze laatst genoemde zaken worden door een deel van het MT gezien als een voorbeeld van ingevoerde instrumenten, waarmee vervolgens in hun ogen niets wordt gedaan.

De MT leden zien zichzelf, gevraagd naar hun mening over het overnemen van inzichten over control vanuit de private sector, als supporters. Geen enkel MT lid vindt dat private organisaties en overheidsorganisaties als de gemeente Losser per definitie onvergelijkbaar zijn. Zij zijn het dan ook niet eens met de stelling dat het overnemen van inzichten uit de private sector op voorhand zinloos is.

Wel nuanceren de secretaris en één directeur hun enthousiasme voor NPM enigszins door er op te wijzen dat Losser van de private sector kan leren, maar dat het overnemen van technieken e.d. wel selectief moet gebeuren, omdat volgens hen niet uit het oog moet worden verloren dat overheden als de gemeente Losser politiek gestuurde organisaties zijn.

Over de gevolgen voor controlling van de constatering dat overheden politiek gestuurde organisaties zijn de leden van het MT het niet eens. De helft vindt dat door de politieke aansturing het managen van de organisatie wezenlijk anders is, terwijl de andere helft van mening is dat het managen op zich van een overheidsorganisatie niet veel verschilt van het managen van een private organisatie, maar dat alleen de gebruikte controlinstrumenten moeten worden aangepast in verband met de politieke sturing.

5.4 De praktijk van control in de toekomst

5.4.1 Finance of the future

Managementcontroltheorieën voorzien in paragraaf 3.5 de geleidelijke komst van een soort “finance of the future” waarbij de financiële en controlfunctie in een organisatie uiteenwaaiert in vier verschillende richtingen. Ze staan hieronder nogmaals genoemd. Wij hebben de leden van het managementteam van Losser gevraagd of ze deze theoretische ontwikkelingsrichtingen herkennen en of ze dit een wenselijke ontwikkeling (zouden) vinden. Het MT was in zijn antwoorden op deze vragen overwegend eensgezind.

1. *shared service center/outsourcen van operationele niet geïntegreerde taken zonder toegevoegde waarde, zoals salarissen, debiteuren, crediteuren enz.;*

Deze ontwikkeling wordt in de eigen organisatie herkend. De salarisadministratie gebeurt al grotendeels extern bijvoorbeeld. Het MT verwacht op dit terrein meer ontwikkelingen op de korte of middellange termijn (hierbij heeft men overigens niet alleen financiële of controltaken

in gedachten). Men vindt het ook een wenselijke ontwikkeling; het zijn gestandaardiseerde taken waarbij je schaalvoordelen kunt halen zonder risico's te lopen.

- 2. samensmelting tussen lijn en financiële functie van strategische, wel geïntegreerde taken met toegevoegde waarde, zoals planning, beslissingondersteuning en managementrapportages;*

Ook deze ontwikkeling wordt door het MT herkend. Eén directeur merkte op dat dit veel moeite kost om tussen de oren te krijgen, van beide kanten: Om het los te laten bij de afdeling financiën en om het op te pakken bij de vakafdelingen (afdelingen die het primaire proces uitvoeren). Het MT vindt het zeker een wenselijke ontwikkeling bij het afdelingshoofd nieuwe stijl (dus niet langer de meewerkend voorman).

- 3. Integratie in de organisatie van operationele administratieve taken in het primaire proces, zoals urenverantwoording en verplichtingenadministratie;*

Pogingen hiertoe worden volgens het MT in Losser gedaan. Volgens een directeur is deze ontwikkelingsrichting erg afhankelijk van de mate van automatisering en de mate van discipline bij de vakafdelingen (de afdelingen die het primaire proces uitvoeren). De directeur bedrijfsvoering & ondersteuning noemt in dit verband het belang van de positie van de controllers in de clusters, als bewakers van deze processen. Het MT vindt deze ontwikkeling in het algemeen wenselijk.

- 4. Team van specialisten/adviseurs/'centers of excellence' voor complexe taken waarvoor specialistische kennis is vereist, zoals kennis op het gebied van subsidieverwerving of op fiscaal gebied.*

Deze theoretisch beschreven ontwikkeling wordt minder herkend in de eigen organisatie door het topmanagement. De leden van het MT verwachten dat dit met de (relatief kleine) schaal van de organisatie te maken heeft. Men vindt het tot een bepaalde hoogte wel een gewenste ontwikkeling, maar juist in verband met de beperkte schaal ziet men meer in samenwerking met andere gemeenten op dit vlak. Het laatste wat moet gebeuren is volgens het MT dat formatie wordt gecreëerd om een bepaalde specialiteit in huis te halen.

Samenwerking met andere gemeenten is een vorm van ontwikkeling die meer in het algemeen vaak door de MT leden wordt genoemd, dus ook breder dan alleen op het vakgebied van de financiële en controlfunctie. Een meerderheid van het MT verwacht ontwikkelingen op het gebied van outsourcen en shared service centers. Volgens één directeur verdwijnen op den duur alle uitvoerende taken van de gemeente Losser naar een ander verband, dus samenwerken en/of uitbesteden.

5.4.2 Kerntaken van de controlfunctie en het eigen functioneren

Het (normatief) theoretisch hoofdstuk 3 besluit met een aantal reflectieve opmerkingen van auteurs over de financiële en controlfunctie. De ene opmerking is een waarschuwend en gaat over het niet vervreemden van 'corebusiness' van financiën en control en de andere

over een kritische blik op de effectiviteit en efficiency van het 'eigen' functioneren. Ook daarover is het MT van Losser een aantal vragen gesteld.

Als gevolg van allerlei ontwikkelingen in de financiële en controlfunctie, zoals de hierboven beschreven 'finance of the future', maar ook de in hoofdstuk 3 beschreven ontwikkeling van verbreding van de functie naar andere vakgebieden dan financiën, waarschuwt een aantal theoretici op het gebied van controlling dat de traditionele taken van de controller in gevaar komen. Die traditionele taken zijn dan de puur financiële taken als budgettering, begroting en rekening, kortom de rol van financieel expert.

Gevraagd naar hun mening over deze waarschuwing oordeelt de meerderheid van het MT dat het zich wel kan vinden in de waarschuwing. De meeste MT leden vinden dat de kerntaak van de controlfunctie in de gemeente Losser toch die blijft van financiële expert en financieel geweten. Zo'n financieel geweten blijft in de ogen van het MT ook altijd noodzakelijk in een organisatie.

Tot slot de kritische blik op het eigen functioneren. Uit onderzoek blijkt dat financiële afdelingen bij reorganisaties opmerkelijk lang uit de wind zijn gebleven (terwijl "financiën" vaak wel betrokken is bij het doorlichten van andere organisatieonderdelen). Met name onderzoeken naar kosten en efficiency van de financiële functie vonden nauwelijks plaats. Het MT is gevraagd of men deze situatie in de eigen organisatie herkent. Uit de antwoorden blijkt dat de situatie in het verleden herkenbaar is, maar dat op dit moment in de gemeente Losser alles ter discussie staat, dus ook de financiële en controlfunctie. Deze druk komt volgens een aantal MT leden vooral vanuit het (politieke) bestuur. De directeur bedrijfsvoering & ondersteuning geeft aan dat de afdeling financiën juist onlangs is gereorganiseerd. Hij geeft ook aan dat het initiatief daarvoor van hemzelf uitging, als verantwoordelijk directeur van de afdeling financiën. Dit wordt bevestigd door de andere MT leden, met de zojuist genoemde nuance dat een wezenlijk deel van de druk om te reorganiseren uit politiek bestuurlijke hoek komt. Het MT ziet de eigen rol als 'algemeen management' vooral als aanjager, bewaker en 'beschermer'. Ook de secretaris noemt zijn rol initiërend, sturend en toonzettend (duidelijk maken dat het menens is).

5.5 Tot slot

Tot zover de beschrijving van de feitelijke werking van de controlfunctie in de gemeente Losser in het verleden en heden. De feitelijke werking in het verleden is beschreven aan de hand van het BBI project. Het heden is in beeld gebracht door middel van vragenlijsten en interviews met de belangrijkste actoren als het gaat om managementcontrol; het

topmanagement van de gemeentelijke organisatie in Losser. Bij dat topmanagement is tenslotte ook getoetst hoe de ontwikkeling van de financiële en controlfunctie in Losser er in de toekomst uit zou kunnen zien: Dat wil zeggen, de verwachte ontwikkeling, maar ook is een blik geworpen op de gewenste ontwikkeling.

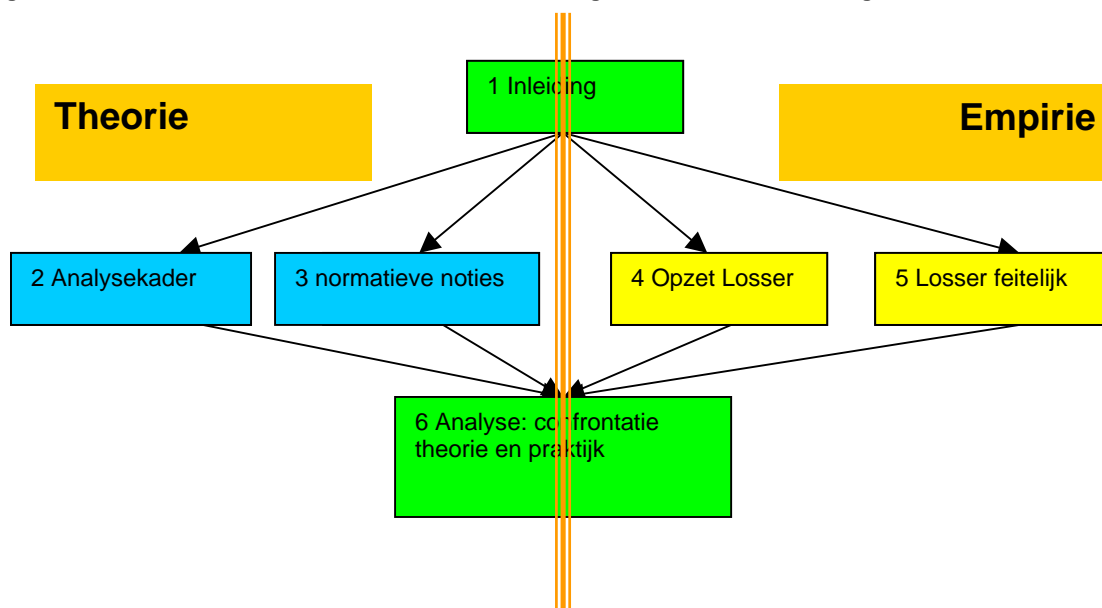
Al met al is in dit hoofdstuk getracht een antwoord te geven op de derde deelvraag: Hoe functioneert de controlfunctie in Losser in de dagelijkse praktijk? In het volgende en laatste hoofdstuk wordt dit hoofdstuk, en het vorige empirische hoofdstuk 4, geïntegreerd met de theoretische hoofdstukken 2 en 3.

Hoofdstuk 6 Bevindingen, conclusies en aanbevelingen

6.1 Inleiding

Het onderzoek naar het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser volgt het spoor zoals dat hieronder nogmaals schematisch is weergegeven:

Figuur 6.1 Schema onderzoek functioneren en ontwikkeling financiële/controlfunctie gemeente Losser



In dit hoofdstuk gaan we dus de theoretische hoofdstukken 2. en 3. confronteren, of vriendelijker gezegd integreren, met de empirische hoofdstukken 4. en 5.

Uiteindelijk beantwoorden we in dit hoofdstuk **onderzoeksvraag 4**: Hoe kan de opzet en feitelijke werking van de controlfunctie in Losser worden beoordeeld, afgezet tegen de theoretische noties over controlling? En **onderzoeksvraag 5**: Welke ontwikkelacties kunnen daaruit worden gedestilleerd? De antwoorden op onderzoeksvraag 4 zullen we vooral geven in de vorm van **conclusies** die in de volgende paragrafen volgen. De antwoorden op onderzoeksvraag 4 zullen we vooral gieten in de vorm van **aanbevelingen**, die we vooral op grond van de conclusies zullen doen.

In paragraaf 6.2 zoomen we in op de beoordeling van de huidige stand van zaken in Losser en zetten we de empirische resultaten af tegen het analysekader van hoofdstuk 2. In

paragraaf 6.3 doen we hetzelfde met de empirische resultaten ten opzichte van de normatieve noties uit hoofdstuk 3 over de (toekomstige) ontwikkeling van de controlfunctie. Per paragraaf analyseren we, trekken we voorlopige conclusies en doen we voorlopige aanbevelingen. In paragraaf 6.4 komen we dan tot een samenvattende beantwoording van de onderzoeksvragen.

6.2 De stand van zaken van de controlfunctie in Losser

6.2.1 Inleiding

In hoofdstuk 2. hebben we aan de hand van de managementcontroltheorieën van Schäffer en Simons een analysekader vormgegeven waarmee het functioneren van de managementcontrolfunctie van een organisatie in kaart kan worden gebracht. Samenvattend komt het er op neer dat de managementcontrolfunctie in hoofdlijnen bestaat uit twee doelen, taken en verantwoordelijkheden. De eerste is de managementontlastende taak die met behulp van diagnostische controlsystemen wordt uitgevoerd, zodat invulling wordt gegeven aan de ‘financial reporting & internal control responsibility’. De tweede is de managementstimulerende taak waarvoor interactieve controlsystemen worden gebruikt, ter vervulling van de ‘management service responsibility’. Als deze twee taakbundels in een matrix geplaatst worden, gekoppeld aan de vraag of de respectievelijke taken worden uitgevoerd, ontstaat het volgende analysekader.

Tabel 6.1 Analyse kader met posities managementcontrol (uit hoofdstuk 2.)

	Interactive controltasks		
	Vervuld?	Ja	Nee
Diagnostic controltasks	Ja	A	B
	Nee	C	D

In de volgende twee paragrafen worden de empirische resultaten getoetst aan dit analysekader: in paragraaf 6.2.2 de opzet in Losser en in paragraaf 6.2.3 de feitelijke werking van de financiële/controlfunctie.

6.2.2 De Losserse opzet en het analysekader

Het empirisch onderzoek naar de opzet van de financiële/control functie in Losser vanaf 1993 zoals we dat in Losser hebben gedaan, maakt invulling van het analyseschema mogelijk. Vanuit de documenten in de gemeente Losser die we in hoofdstuk 4 hebben beschreven kunnen we abstraheren of diagnostische en interactieve controlsystemen worden vervuld. We kunnen dan analyseren in welke mate managementcontrol in Losser “op papier”, “formeel”, “qua opzet” is ingevoerd.

Daarvoor hebben we alle deeltaken van de financiële/controlfunctie die in hedendaagse opzet in Losser aanwezig zijn in hoofdstuk 4 geïnventariseerd. Om onderzoeksvraag 2 (*Hoe is de opzet van de controlfunctie binnen de gemeente Losser?*) goed te kunnen beantwoorden hebben we daarvoor ook in het verleden moeten duiken. De huidige opzet is immers, zoals we zagen, grotendeels in 1993 opgezet. In 2004 is weliswaar een drietal formatieplaatsen aan control toegevoegd, maar tegelijkertijd of reeds daarvoor, was een hoeveelheid formatie op de afdeling financiën verdwenen. De nieuw ingevoerde controlfuncties hebben een aantal taken toegewezen gekregen. Deze staan ook beschreven in hoofdstuk 4. Deze herschikking van taken heeft echter niet geleid tot een volledig nieuwe beschrijving van de functies op de afdeling financiën. Daardoor ontstaat in de opzet van de financiële en controlfunctie enige onduidelijkheid over de verdeling en afbakening van taken tussen de afdeling financiën en de controllers.

Desondanks is hieronder gepoogd een zo compleet mogelijk beeld te geven van de essentiële deeltaken van de financiële/controlfunctie. Daarbij maken we het onderscheid volgens het analysekader uit hoofdstuk 2: dus een schifting in managementontlastende taken (diagnostische systemen) en managementstimulerende taken (interactieve systemen). Bij het indelen en schiften valt een aantal zaken op:

1. Het onderscheid tussen managementontlastende en managementstimulerende taken is in sommige gevallen niet duidelijk te maken. Daarmee wordt in de empirie van de gemeente Losser bevestigd wat Schäffer in theorie beweerde: “de taakvelden (‘taskbundles’) kunnen niet altijd volstrekt helder van elkaar worden gescheiden”. Voor beide categorieën zijn vaak argumenten te bedenken. Een voorbeeld hiervan is de deeltaak ‘tussentijdse rapportages’. Wordt hiermee nu het management ontlast, omdat het volgen van de prestaties van de organisatie gedurende een jaar een typische managementtaak is die om allerlei redenen is verbijzonderd naar de

controlefunctie? Of is dit een typisch geval van 'enhancing management', omdat met de uitkomsten van deze tussentijdse rapportage het management wordt gestimuleerd om in bepaalde processen in te grijpen, bij te sturen?

2. Een aantal geïnventariseerde taken in de empirie in Losser lijkt niet goed te vatten in de twee taakvelden van het analysekader. Een voorbeeld hiervan is wellicht de verzekeringstaak. Ook dit is een bevestiging van wat Schäffer reeds als probleem schetste: hij verklaart dat door 'quantum effects'; andere taken worden toegevoegd om een volledige functie te creëren. De taken die in onze ogen niet direct deel uitmaken van de financiële/controlfunctie zijn daarom ook buiten de inventarisatie gelaten.
3. De derde constatering die we bij de inventarisatie kunnen maken is dat binnen de beide kerntaken van managementcontrol, namelijk 'disburdening' en 'enhancing' niet altijd sprake lijkt te zijn van gelijkwaardigheid van de onderliggende deeltaken. Er lijkt een soort rangorde te bestaan. Die rangorde lijkt te corresponderen met de termen die gebruikt worden bij het benoemen van ontwikkelstadia, zoals bijvoorbeeld Van Leeuwen die in hoofdstuk 3 noemt. Bij de managementontlastende taken zien we een geleidelijke opbouw van registratieve taken, zoals de debiteurenadministratie (vergelijk het 'scorekeeper' stadium van Van Leeuwen) tot financieel analyserende en diagnostische systeemtaken als het opstellen van de gemeenterekening ('financial controller'). En bij de managementstimulerende taken herkennen we een glijdende schaal van procesmatige interactieve taken zoals het analyseren van procesontwikkelingen ('management control') tot het volledig participeren in business decision making als het adviseren van het management over kwaliteitsvraagstukken ('partner in business').







Vooraf de bovenstaande constatering 1. en 3. zorgen ervoor dat bij de inventarisatie van deeltaken vanuit hoofdstuk 4. soms grenzen worden getrokken die enigszins arbitrair zijn.

Toch is in de onderstaande tabel gepoogd de essentiële deeltaken te rubriceren:

1. volgens het analysekader, dus in managementontlastende en managementstimulerende taken;
2. volgens een glijdende schaal van registratief → diagnostisch → interactief → strategisch waardetoevoegend;
3. Tot slot volgens de ontwikkelingsstadia van de financiële/controlfunctie die Van Leeuwen in hoofdstuk 3 heeft geformuleerd.
4. De deeltaak van de controlefunctie te fungeren als 'sparringpartner' voor het algemene topmanagement, staat niet formeel in de opzet van de financiële/controlfunctie beschreven. Wel vinden wij het van belang die deeltaak als

laatste (met een vraagteken) te noemen, omdat uit de interviews met het topmanagement is gebleken dat dit wel degelijk een 'gewenste' taak is. Bovendien geeft het de potentiële ontwikkeling van de controlfunctie in de tabel aan.

Tabel 6.2 Analyse opzet financiële/controlfunctie gemeente Losser

Managementontlastende taken			
Aard	Deeltaak	Stadium	
Registratieve 	Verzorgen betalingsverkeer	Scorekeeper	
	Crediteuren/verplichtingenadministratie		
	Debiteurenadministratie	 financial control 	
	Invordering		
	Grootboekadministratie en subadministraties		
	Verantwoording en declaraties		
	Samenstellen jaarrekening (cijfermatig)		
	Contactfunctionaris (ondersteunen vakafdelingen op fin. adm. vlak)		
	Financiële beleidsondersteuning		
	Samenstellen jaarverslag (beleidsverantwoording)		
	Financiële beleidstoetsing		
	Algemene financieel economische beleidsadviesing		
	Leveren managementinformatie (bestuurs- en beheersinstrumentarium, waaronder tussentijdse rapportages)	management control	
Diagnostische	Samenstellen begroting (als financieel sturingsinstrument)		
Managementstimulerende taken			
Interactieve 	Samenstellen begroting (als richtinggevend beleidsinstrument)	Business-partner	
	Initiëren gemeentelijke cyclus van planning & control		
	Analyseren procesontwikkelingen		
	Uitvoeren (extern) financieel economisch onderzoek		
	Invoeren, begeleiden, evalueren KO model		
	Strategisch waarde toevoegende	Advieseren management bij financiële en kwaliteitsvraagstukken	 finance of the future? 
		Sparring partner?	

Analyse en conclusie

Als we bovenstaande tabel van de opzet van de financiële/controlfunctie in Losser vertalen naar het analysekader dat in hoofdstuk 2. is geformuleerd en in paragraaf 6.2.1. nogmaals staat weergegeven kunnen we het volgende concluderen:

1. Volgens de formele opzet zijn managementontlastende taken van de financiële/controlfunctie in Losser vervuld. De taken zijn tot in redelijk detail benoemd en bovendien is, vooral voor de meer registratieve taken, volstrekt helder wie deze taken behoort uit te voeren. In het gebied tussen de registratieve en de diagnostische taken, wordt het soms onduidelijk wie de taak moet uitvoeren, de afdeling financiën of de controllers.
2. Volgens de formele opzet wordt een aantal managementstimulerende taken van de financiële/controlfunctie in Losser weliswaar voor een deel benoemd, maar zeker niet zo gedetailleerd omschreven als de managementontlastende taken. Bovendien zijn er vanuit de opzet aanwijzingen dat aan interactieve controlsystemen minder belang wordt gehecht: zo is de bedrijfscontroller volgens de opzet geen lid van het managementteam, zodat hij zijn potentiële taken als sparringpartner moeilijk kan vervullen. Daar staat tegenover dat de directeur van de cluster bedrijfsvoering & ondersteuning, als verantwoordelijke voor de afdeling financiën en de bedrijfscontroller wel MT lid is. Het beeld blijft daarmee diffuus, maar volledige vervulling van de managementstimulerende taak lijkt niet aan de orde.
3. Samenvattend is **positie B** de situatie die het meest in de buurt komt bij de **opzet** van de financiële/controlfunctie in Losser: In de opzet van Schäffer is dit de situatie waarbij de basistaken, de diagnostic control systems, in de opzet goed functioneren, maar waar de interactieve taken onvoldoende worden opgezet. Het gevaar dat hieraan kleeft is volgens Schäffer dat de controller de aandacht van het management verliest. De controller doet de taken die hij uitvoert goed, maar hij doet in toenemende mate niet de goede dingen.

Aanbeveling

Aanbevelingen die op grond van deze conclusies gedaan kunnen worden zijn:

- a) De opzet van de financiële en controlfunctie kan nog verder worden uitgekristalliseerd, met name de verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden tussen de bedrijfscontroller en de directeur bedrijfsvoering & ondersteuning en de verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden tussen de afdeling financiën en de drie formatieplaatsen voor control. Vervolgens moet die verhelderde opzet duidelijk worden gecommuniceerd naar de organisatie.



- b) Vanuit het uitgangspunt dat positie A binnen het analysekader het uiteindelijke managementdoel is voor de controlfunctie, moet volgens Schäffer de controller in Losser de enhancing management taken als adviseur en sparringpartner ontwikkelen. Daarbij is de eerste voorwaarde dat de controller de potentiële capaciteit heeft om de consultingfunctie te vervullen. Als dat het geval is moet er ruimte komen om de nieuwe taak uit te voeren. Dat kan bijvoorbeeld door het verminderen van de complexiteit van bestaande diagnostic control instrumenten, zoals budgettering en de financiële administratie. Evaluatie op relevantie van diagnostic control dienstverlening kan er zelfs toe leiden dat bepaalde dienstverlening wordt gestaakt. Modebegrippen als 'self controlling' en 'lean controlling' kunnen dan kansen zijn om de noodzakelijke geachte ruimte voor interactieve controltaken te vinden.

6.2.3 De Losserse praktijk en het analysekader

Hebben we in de vorige paragraaf gepoogd de opzet van de financiële/controlfunctie in het analysekader te vatten, in deze paragraaf gaat het over de feitelijke werking volgens het topmanagement in de gemeente Losser. Hiertoe dient hoofdstuk 5 met de daarin verantwoorde meetresultaten als voeding.

Omdat we in de vorige paragraaf reeds een beoordelingstabel hebben gebouwd kunnen we nu sneller naar het vullen van de tabel. Voor het beoordelen van de opzet van de financiële/controlfunctie was het voldoende dat een (deel)taak was benoemd in de officiële relevante documenten van de gemeente Losser. Voor de feitelijke werking hebben we het topmanagement gevraagd een aantal essentiële gecategoriseerde deeltaken te beoordelen naar de mate van feitelijke vervulling. De deeltaken zijn voor het overgrote deel uit de geformaliseerde opzet van de functie (zie hoofdstuk 4.) overgenomen. In de categorie 'managementstimulerende taken' is echter een enkele deeltaak benoemd buiten de opzet in Losser om. Dit omdat in de opzet dergelijke managementstimulerende taken onvoldoende helder waren geformuleerd. De mogelijke scores liepen van 1 voor een minimale vervulling tot en met 5 voor een maximale vervulling van de deeltaak. Dat betekent dat we bepalen dat voor een voldoende vervulling van de deeltaak een score van boven de 3 is vereist. Een 3 zelf is een neutrale beoordeling en alles onder de 3 geeft een onvoldoende aan. De onderstaande tabel is op dezelfde wijze ingedeeld als in de vorige paragraaf. Alleen zijn nu de deeltaken genoemd die meegenomen zijn in de vragenlijst en zijn de door het topmanagement gegeven scores er aan toegevoegd.

Tabel 6.3 Analyse feitelijke werking financiële/controlfunctie gemeente Losser

Managementontlastende taken		
Aard	Score voor de deeltaak	Stadium
Registratieve 	4. het verzorgen van het betalingsverkeer	Scorekeeper
	3. het voeren van de administratie	
	4. het invorderen van bedragen	financial control
	4. het opstellen van jaarpogaven en/of declaraties	
	2. het vervaardigen van financieel statistische gegevens	management control
	5. het samenstellen van de jaarrekening en het jaarverslag	
	4. het samenstellen van de (meerjaren) begroting	management control
	2. het beheren van financiële beheersinstrumenten	
1. het uitbouwen administratie tot fin. informatiesysteem		
Diagnostische	1. het ontwikkelen normen, kencijfers & prestatieindicatoren	management control
Managementstimulerende taken		
Interactieve 	3. het opsporen van problemen/onvolkomenheden in processen	Business-partner/adviseur
	3. het doen van suggesties voor het oplossen van dergelijke problemen	
	2. het analyseren van ontwikkelingen in de omgeving van de organisatie die van belang zijn voor de strategie van de organisatie	
	1. het doen van suggesties voor het inspelen op dergelijke ontwikkelingen	
	1. het invoeren, begeleiden en evalueren van elementen van het Kwaliteitsmodel Overheid	
Strategisch waarde toevoegende	1. het blootleggen van kansen en bedreigingen, afgezet tegen de kracht en zwakte van de organisatie (SWOT-analyses)	finance of the future?
	1. het initiëren, organiseren en begeleiden van (brainstorm) bijeenkomsten over strategie en koers van de organisatie	

Analyse en conclusie

Als we bovenstaande tabel van de feitelijke werking van de financiële/controlfunctie in Losser vertalen naar het analysekader dat in hoofdstuk 2. is geformuleerd en in paragraaf 6.2.1. nogmaals staat weergegeven kunnen we het volgende concluderen:

4. Uitgaande van een 3 als neutrale score, kunnen we concluderen dat van de managementontlastende taken, de meer registratieve in voldoende mate worden vervuld. Wanneer het gehalte van de taak meer diagnostisch en analyserend wordt zakken de scores voor vervulling van de taak naar een onvoldoende niveau. Al met al is dus op de vraag of de managementontlastende taken feitelijk voldoende worden vervuld een genuanceerd antwoord nodig. De meer registratieve taken worden zeker voldoende vervuld, maar de diagnostische taken nauwelijks voldoende.
5. Opvallend is de hoge score voor de deeltaken 'samenstellen van de jaarrekening' en ook 'samenstellen van de begroting', terwijl de trend bij het diagnostischer worden van de taken is dat de score zakt. Een verklaring kan zijn dat deze deeltaken belangrijke onderdelen zijn van de formele jaarcyclus van de gemeente Losser. Deze taken zijn, wellicht als gevolg van de jarenlange ervaring met de uitvoering, blijkbaar dusdanig goed ingebed dat van een meer dan voldoende feitelijke werking sprake is.
6. De score voor de managementstimulerende taken komt niet boven het neutrale niveau van 3 uit en de feitelijke werking van de interactieve controlsystemen is daarmee overall onvoldoende. Slechts de procesmatige deeltaak van het opsporen procesmatige problemen en het aandragen van oplossingen hiervoor kan nog op een neutrale beoordeling rekenen. Verklaring hiervoor zou kunnen zijn dat hieraan een impuls is gegeven bij het invoeren van de drie formatieplaatsen voor control in september 2004 in het kader van het organisatieontwikkelingstraject. In de functieprofielen van de controllers is een specifieke deeltaak met die strekking opgenomen. Voor het overige scoren de managementstimulerende taken slecht.
7. Bij de meest geavanceerde strategisch georiënteerde deeltaken in de categorie managementstimulering heeft een deel van het MT ook aangegeven dat deze werkzaamheden in hun ogen ook geen taak zijn van de controlfunctie, maar een algemene managementtaak. Dat, gecombineerd, met de lage score voor de feitelijke uitvoering geeft dan ook aan dat dáár waarschijnlijk op dit moment de grenzen liggen van de controlfunctie in Losser. Overigens zijn dit soort veel waardetoevoegende taken ook niet opgenomen in de formele opzet van de financiële/controlfunctie in Losser. Dat lijkt daarmee consequent, maar daarentegen wordt de rol van sparringpartner door het MT wel als zeer welkom genoemd in de interviews. Al met al is het niet helemaal duidelijk of en in welke mate het topmanagement vervulling wenst van de managementstimulerende taken. In hoeverre moet de financiële/controlfunctie interactieve controlsystemen uitvoeren?
8. De voorgaande conclusies 4 tot en met 7 overziend en dat gecombineerd met het analysekader in 6.2.1 lijkt de **feitelijke werking** van de financiële/controlfunctie in Losser een voorzichtige **positie B** in te nemen. Voorzichtig omdat juist de meer

diagnostische deeltaken binnen de managementontlastende taken nauwelijks op een voldoende score kunnen rekenen. Aan de andere kant is een positie D (noch de managementontlastende, noch de managementstimulerende taak wordt vervuld) niet aan de orde omdat de registratieve deeltaken binnen de managementontlastende taken uitstekend zijn beoordeeld. En het zelfde geldt voor de aloude deeltaken binnen de formele jaarcyclus, namelijk het samenstellen van de jaarrekening en de begroting. Positie B is volgens Schäffer “de situatie waarbij de basistaken, de diagnostic control systems, feitelijk goed functioneren, maar waar de interactieve taken onvoldoende worden vervuld. Het gevaar dat hieraan kleeft is volgens Schäffer dat de controller de aandacht van het management verliest. De controller doet de taken die hij uitvoert goed, maar hij doet in toenemende mate niet de goede dingen.” Aan deze theoretische analyse van Schäffer moet dan in het empirische geval van de gemeente Losser de nuance worden toegevoegd dat binnen die basistaken nog een onderverdeling dient te worden aangebracht, waarbij de registratieve taken uitstekend worden vervuld en de hoogwaardiger diagnostische taken beduidend minder.

Aanbeveling

Aanbevelingen die op grond van dit deel van de analyse en conclusies gedaan kunnen worden zijn:

- c) Vanuit het uitgangspunt dat positie A binnen het analysekader het uiteindelijke managementdoel is voor de controlfunctie, moet de financiële/controlfunctie volgens Schäffer: “de enhancing management taken als adviseur en sparringpartner ontwikkelen. Daarbij is de eerste voorwaarde dat de controller de potentiële capaciteit heeft om de consultingfunctie te vervullen. Als dat het geval is moet er ruimte komen om de nieuwe taak uit te voeren. Dat kan bijvoorbeeld door het verminderen van de complexiteit van bestaande diagnostic control instrumenten, zoals budgettering en de financiële administratie. Evaluatie op relevantie van diagnostic control dienstverlening kan er zelfs toe leiden dat bepaalde dienstverlening wordt gestaakt. Modebegrippen als ‘self controlling’ en ‘lean controlling’ kunnen dan kansen zijn om de noodzakelijke geachte ruimte voor interactieve controltaken te vinden.”
- d) De bovenstaande theoretische aanbeveling, die hoort bij de positie B binnen het analysekader gaat voorbij aan de nuancering en ongelijkwaardigheid binnen de managementontlastende taken. Voor de feitelijke werking van de financiële/controlfunctie in Losser moet worden bedacht dat, voordat aandacht besteed wordt aan de enhancing managementtaken, de meer diagnostische systemen binnen de managementontlastende taken goed moeten worden vervuld.

Van Leeuwen betoogt dit wanneer hij zijn ontwikkelingsstadia van de controlfunctie behandelt: de ontwikkeling is geen willekeurige reeks. Iedere volgende fase veronderstelt dat de vorige grotendeels is gerealiseerd. Maar ook Schäffer zelf pleit voor het besef van het Return On Management criterium (ROM criterium) als over ontwikkeling van de functie wordt nagedacht: Beide hoofdtaken zijn in de ogen van Schäffer wederzijds afhankelijk. Alleen door voortdurend economisch om te gaan met het schaarse goed managementaandacht, namelijk door veel en goed managementontlastend werk te doen (diagnostische systemen), komt de noodzakelijke capaciteit vrij voor de adviestaak als sparringpartner. Vrij vertaald komt het er op neer dat van de 'kleine b' eerst een hele 'Grote B' gemaakt moet worden. Op die manier wordt het managementteam zoveel ontlast, dat aandachtscapaciteit vrijkomt voor de managementstimulerende taken.

6.3 De ontwikkeling van de controlfunctie in Losser

6.3.1 Inleiding

Nadat in hoofdstuk 2 een analysekader was gebouwd waarmee we het functioneren van een controlfunctie in kaart hebben gebracht, die we in paragraaf 6.2 hebben geconfronteerd met de empirie in Losser, hebben we in hoofdstuk 3 een aantal ideeën belicht over de ontwikkeling van de controlfunctie. Anders gezegd: in hoofdstuk 2 kwam de meer statische stand-van-zaken-vraag aan de orde, in het meer normatieve hoofdstuk 3 hadden we het over de dynamischer ontwikkelingsvraag. In deze paragraaf gaan we managementcontrolpraktijk in Losser toetsen aan die theoretische ontwikkelingsnoties uit hoofdstuk 3.

Achtereenvolgens komen aan de orde de rollen van de controller, de houding ten opzichte van new public management, de toekomst van de financiële/controlfunctie en rol van het algemene management daarin.

6.3.2 Onafhankelijk en betrokken; de rollen van de controller

In hoofdstuk 3.4 is de theoretische notie behandeld over de spanning tussen de twee doelen en taken van de controlfunctie waarover in de vorige paragrafen is gesproken. Vrij vertaald vragen theoretici als Simons, Schäffer en Sathe zich af of de rol van politiemans (scheidrechter) die hoort bij het uitvoeren van diagnostische controlsystemen, te verenigen is met de rol van actieve participant wanneer interactieve controlsystemen worden uitgevoerd. Bij de managementontlastende taken hoort een mate van onafhankelijkheid, terwijl bij de managementstimulerende taken een hoge mate van betrokkenheid vereist is. Sathe heeft het over de onafhankelijke 'financial reporting & internal control responsibility' en

de betrokken 'management service responsibility'. Nu is de vraag aan de orde welke rol voor de gemeente Losser het meest geschikt is. Om dat te beoordelen hebben we het MT een aantal vragen voorgelegd die corresponderen met het theoretische proces dat Sathe inricht om die keuze te bepalen. Het verslag van de antwoorden op die vragen vindt u in paragraaf 5.3.3. De vertaling van deze antwoorden naar het theoretisch keuzeproces volgens Sathe uit paragraaf 3.4 vindt u hieronder.

De **eerste beoordeling** gericht op de vereiste nadruk op de management service responsibility die volgens Sathe moet plaatsvinden is de netto opbrengst van de bijdrage van de controller aan het proces van bedrijfsbeslissingen, afgezet tegen het risico van het belemmeren van de creativiteit van het algemene management. Uit de antwoorden van het MT blijkt dat er sprake is van een netto opbrengst. Geen enkel MT lid ziet immers de deelname van de controller als een belemmering en dus worden de opbrengsten niet negatief beïnvloed door dit belemmeringsaspect. Bovendien wordt de rol van sparringpartner zeer gewaardeerd, hoewel direct de nuance wordt aangebracht dat control maar één van de klankborden is en slechts dient ter completering van het beeld: de opbrengst is met andere woorden niet wezenlijk voor het management. De conclusie uit dit eerste criterium is niettemin dat er **nadruk** kan liggen op de '**management service responsibility**'.

De **tweede beoordeling** over de management service responsibility betreft de mate van expertise van het algemene management op het specifieke kennisgebied van de controller. Eensluidend blijkt uit het antwoord van het MT dat men die kennis als toereikend beoordeelt. Hoe groter de expertise van het (algemene) management, hoe kleiner kan de bijdrage van de controller zijn bij het nemen van bedrijfsbeslissingen. En dus is de conclusie uit dit tweede criterium dat de vereiste nadruk op de '**management service responsibility**' **minder** kan zijn.

Het **derde criterium**, het eerste gericht op de 'financial reporting & internal control' rol, is de vraag aan het management hoe groot de zorg is over de nauwkeurigheid van de financiële rapportages en de kwaliteit van de interne beheersing. Het MT was hierin eensgezind: die zorg is zeer groot. De kwaliteit wordt als pover en onbetrouwbaar gekenschetst. De conclusie hieruit betekent een zeer grote nadruk op de 'financial reporting & internal control' verantwoordelijkheid van de financiële/controlfunctie.

Het **vierde criterium** betreft de mate van vertrouwen in de integriteit en bekwaamheid van het lagere management. Deze vraag is zeer genuanceerd beantwoord door het MT. De integriteit van het lagere management staat voor het MT buiten kijf. De mate van bekwaamheid wordt door het MT uitgesplitst in de vakinhoudelijke bekwaamheid, die als voldoende wordt beoordeeld, en de bekwaamheid op het vlak van aansturing en management. Daarin werd door leden van het MT een strakkere en zakelijker houding en

gedrag als wenselijk beschouwd. Deze laatste vorm van bekwaamheid is voor dit onderzoek vooral relevant. Conclusie hieruit moet dus genuanceerd luiden dat de mate van vertrouwen van het MT in het lagere management op het gebied van aansturing en management dusdanig is dat een grotere nadruk op de 'financial reporting & internal control responsibility' gewenst is.

Samenvattend kunnen we stellen dat drie van de vier criteria aangeven dat de nadruk in Losser het best gelegd kan worden op de 'financial reporting & internal control responsibility' van control en duidelijk minder op de 'management service responsibility'. Weliswaar blijkt uit het eerste criterium dat ook deze rol gewaardeerd wordt, maar vrij vertaald achten wij dit eerste criterium van Sathe meer beredeneerd vanuit een zekere overvloedige beschikbaarheid van capaciteit, dan vanuit een noodzakelijk geachte taakuitoefening.

Analyse en conclusie

9. Het gevolg van de vereiste grotere nadruk in Losser op de 'financial reporting & internal control responsibility' betekent dat de gewenste rol van de controller volgens Sathe die is van de 'independent controller'. Dit betekent dat de controller een grote mate van objectiviteit en onafhankelijkheid behoudt in het omgaan met het relevante algemene management. Een nadeel van de 'independent controller' is dat de controller gezien kan worden als een 'buitenstaander', waardoor 'before-the-fact' control moeilijk is te realiseren.
10. Als we naar de opzet kijken van de financiële/controlfunctie in Losser zien we dat vanaf september 2004 voor een decentralere opzet is gekozen. Er zijn drie clustercontrolformatieplaatsen in het leven geroepen, die hiërarchisch onder de clusterdirecteur vallen. Vóór september 2004 werd de financiële/controlfunctie in zijn geheel uitgevoerd door de 'centrale' afdeling financiën. Argument voor een dergelijke wijziging in de opzet vanaf september 2004 is onder andere de grotere nadruk op de kwalitatieve aspecten van de primaire processen in de clusters. Een controller die 'dichter op die processen zit' kan daarin meer doen, is het vrij vertaalde argument vanuit de documenten die in hoofdstuk 4 zijn behandeld. Toch menen wij dat tussen conclusies 9. en deze tiende enige spanning bestaat. Een grote mate van objectiviteit en onafhankelijkheid ten opzichte van het relevante (cluster) management lijkt zich niet goed te verdragen met het hiërarchisch plaatsen van de procescontrollers onder de betreffende clusterdirecteur.

Aanbeveling

- e) Het topmanagement zou zich moeten afvragen of het kan instemmen met de conclusie dat een 'independent controller' op dit moment de beste rol is voor de financiële/controlfunctie in Losser. Het voordeel is een grotere zekerheid op betrouwbare financiële rapportages en een adequaat financieel beheer. Als het instemt met de conclusie zou kritisch gekeken kunnen worden of de huidige opzet met de decentrale clustercontrollers de beste garantie biedt voor een optimale vervulling van de rol van 'independent controller'. Op basis van andere argumenten kan er uiteraard voor gekozen worden de huidige opzet te handhaven, maar vanuit de ondersteuning van de rol van independent controller zou een onafhankelijker opzet meer voor de hand liggen.

Omdat uit de analyse van de controllerrollen in Losser volgens de theorie van Sathe naar voren komt dat het best gekozen zou kunnen worden voor een independent controller, is het concept van strong control van Sathe op dit moment voor Losser niet relevant. Niettemin heeft het MT van Losser in hoofdstuk 5. aangegeven strong control een aantrekkelijk concept te vinden. Opvallend hierbij is dat er bij de MT leden, los van 'strong control', verschillende beelden bestaan over het controlconcept zoals dat op dit moment in Losser bestaat (zie voor de verschillende beelden paragraaf 5.3.3. van het vorige hoofdstuk).

Analyse en conclusie

- 11. Het concept van strong control is op dit moment voor de gemeente Losse niet aan de orde, zo blijkt uit de meetresultaten. Er is immers geen sprake van een vereiste gelijke, grote nadruk op beide controllerverantwoordelijkheden. Uit de vragenlijsten en interviews met het MT in Losser blijken op enkele punten verschillende beelden te bestaan over de financiële/controlfunctie. Zo vindt een deel van het MT dat control reeds aan de MT tafel zit, in de persoon van de directeur bedrijfsvoering & ondersteuning, terwijl een ander deel van mening is dat de controlfunctie bij tijd en wijle aan de MT tafel wordt geroepen in de persoon van de bedrijfcontroller. Dit wijst op een onvoldoende heldere opzet van de functie (taken, bevoegdheden, verantwoordelijkheden).

Aanbeveling

- f) Het topmanagement zou, in samenwerking met de bedrijfscontroller, kunnen onderzoeken waar nog onduidelijkheden in de opzet van de financiële/controlfunctie zitten. Deze dienen vervolgens nader te worden uitgekristalliseerd en tenslotte te worden gecommuniceerd naar de rest van de organisatie.

6.3.3 Public controlling en inzichten vanuit de private sector

In hoofdstuk 3.2 hebben we een aantal theoretische noties onder de loep genomen die het concept beschrijven van het overnemen van inzichten over de financiële/controlfunctie vanuit de private sector naar de publieke sector. Dit verschijnsel wordt in de wetenschap aangeduid met New Public Management (NPM). Onze eerste empirische toets is of deze theoretische ontwikkeling zich volgens het managementteam in de praktijk van de gemeente Losser ook heeft voorgedaan.

Daarnaast is er in de theorievorming ook verschil van mening over de zin of onzin van dit overnemen van ideeën, instrumenten en gebruiken uit de private sector door overheidsorganisaties. Zo zijn er auteurs die van mening zijn dat managementconcepten uit de private sector, zoals managementcontrol, volstrekt onbruikbaar zijn binnen de publieke sector. Als we deze normatieve houding ook binnen het topmanagement van de gemeente Losser zouden aantreffen, zou dat consequenties kunnen hebben voor de manier waarop je in de praktijk de financiële/controlfunctie in Losser verder zou kunnen ontwikkelen: als er een grote mate van scepsis bestaat over de NPM filosofie zou een alternatief gezocht moeten worden.

Verwijzend naar paragraaf 5.3.4 waarin de antwoorden van het MT op de vragen over NPM zijn verwoord, kunnen met betrekking tot dit punt de volgende conclusies worden getrokken.

Analyse en conclusie

12. NPM-achtige verschijnselen hebben zich in de praktijk van de gemeente Losser voorgedaan, zoals invoering van het kwaliteitsmodel overheid (KO model), de invoering van tijdschrijven, pogingen om te komen tot normering via kencijfers en prestatieindicatoren etc. De impact van deze pogingen wordt door het MT echter niet als erg groot beoordeeld. Deze empirische conclusie komt overeen met een groot aantal theoretische inzichten (o.a. Aardema en Bordewijk en Klaassen en Noordergraaf) die zijn verwoord in paragraaf 3.2. Over de oorzaken hiervan is een groot aantal publicaties verschenen en het is onderwerp van een levendige wetenschappelijke discussie (o.a. Van Helden en Bordewijk en Klaassen).
13. Het MT ziet zich in het algemeen als een supporter van het New Public Management. Er lijkt daarmee geen beletsel voor de gemeente Losser om de theoretische en praktische ontwikkelingen op het gebied van de financiële/controlfunctie, die vooral vanuit de private sector komen, te volgen. Wel wordt hier en daar de nuancering aangebracht dat met het overnemen van inzichten uit de private sector selectief moet worden omgegaan, omdat rekening gehouden moet worden met het feit dat de gemeente Losser een politiek gestuurde organisatie

is. Verder is er verschil van mening binnen het MT over de vraag waar de aansturing van private en publieke organisaties uit elkaar gaat lopen: is het managen onvergelijkbaar of gebruikt de publieke sector alleen andere instrumenten.

Aanbeveling

- g) Als we de conclusies 12. en 13. combineren rijst de vraag, waarom de pogingen om de financiële/controlfunctie te ontwikkelen via NPM-achtige inzichten en technieken zo weinig impact hebben (gehad), terwijl het topmanagement van de organisatie zich zo duidelijk als supporter van NPM ziet. Wij zouden ons daarom kunnen voorstellen dat het MT van de gemeente Losser zou besluiten tot een evaluatie van een aantal NPM projecten (zoals BBI) om de oorzaak van de geringe impact te achterhalen, vóórdat nieuwe NPM ontwikkelingen worden gestart. Ondersteuning kan hierbij worden gezocht in een aantal theoretische inzichten die in hoofdstuk 3 worden genoemd. Afhankelijk van het niveau van analyse kan dan bijvoorbeeld aansluiting worden gezocht bij de contingentiebenadering zoals bijvoorbeeld Budding die verwoordt, of het continentie management van Aardema. Omdat het MT zegt in principe supporter te zijn van de bedrijfsmatige overheid zoals NPM die propageert, zijn negatief radicale benaderingen zoals bijvoorbeeld van Noordergraaf of Bovens minder voor de hand liggend.

6.3.4 De toekomst van control in Losser

Het MT van de gemeente Losser is gevraagd te reflecteren op een aantal theoretische noties over toekomstige ontwikkelingen in de financiële/controlfunctie uit hoofdstuk 3.5. In paragraaf 5.4 zijn de meetresultaten verwoord. Wanneer we die twee paragrafen met elkaar integreren resulteren de volgende conclusies:

Analyse en conclusie

14. Zowel uit de opzet als uit de feitelijke werking van de financiële/controlfunctie in Losser is te analyseren dat de verbreding van de functie buiten het financiële kerngebied, ook in Losser is waar te nemen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de nieuwe deeltaak van control vanaf september 2004 om knelpunten in de primaire procesgang op te sporen en hiervoor oplossingen aan te dragen en de taak om elementen van het KO model in te voeren. Hiermee wordt de theoretische notie van een groot aantal auteurs uit hoofdstuk 3. dat het werkveld van de controller aan het verbreden is, in de empirie van de gemeente Losser bevestigd.
15. Hiermee samenhangend zien sommige auteurs in hoofdstuk 3. ook een gevaar in die verbreding van het werkveld. Een normatief theoretische waarschuwing wordt

gegeven om de traditionele kerntaken van de controller, die van financieel expert en financieel geweten van de organisatie, niet te verwaarlozen. Het MT van de gemeente Losser kan zich vinden in die waarschuwing en vindt ook dat verbreding van het werkveld nuttig en zinvol kan zijn, maar dat een financieel geweten in de organisatie nodig blijft.

16. Als we kijken naar de ontwikkelingsstadia van de financiële/controlfunctie, dan wordt in hoofdstuk 3. de geleidelijke komst van een soort 'finance of the future' als theoretische notie opgebouwd: het uiteenvallen van de traditionele financiële functie die vervolgens uiteenwaaiert in vier verschillende richtingen. Zie voor verdere toelichting op de theorie over 'finance of the future' paragraaf 3.5.2. Het managementteam van de gemeente Losser herkent in de praktijk drie van de vier trends. Alleen het ontstaan van centers of excellence voor zeer specialistische taken wordt, als gevolg van de kleine schaal in Losser, in de praktijk niet gezien en bovendien ook niet wenselijk geacht (tenzij in samenwerkingsverbanden met andere gemeenten). In meer of mindere mate worden dus de meeste richtingen waarin de financiële functie zou uiteenwaaiëren, in Losser herkend. Voor een deel als reeds gerealiseerde ontwikkeling (zie de salarisadministratie) en voor een ander deel als verwachte toekomstontwikkeling. Daarnaast worden ook de meeste ontwikkelingsrichtingen als wenselijk gekenschetst door het managementteam in Losser. Theoretisch wordt deze ontvankelijkheid voor een andere invulling van de financiële functie verklaarbaar geacht. In hoofdstuk 3. wordt dit theoretisch als een logische ontwikkeling gezien: het natuurlijke gevolg van een voortdurend streven naar meer efficiency en het vergroten van de toegevoegde waarde. Deze theoretische verklaring is herkenbaar in Losser, aangezien het MT in hoofdstuk 5 aangeeft dat op dit moment alles ter discussie staat, waarbij met name de druk vanuit het bestuur komt. Het voortdurende streven naar meer efficiency en het vergroten van toegevoegde waarde komt het best tot uitdrukking in de uitspraak van één van de directeuren die van mening is dat op den duur alle uitvoerende taken van de gemeente Losser naar een ander verband zullen verdwijnen, dus samenwerken en/of uitbesteden.
17. Het managementteam herkent zich in de theoretische opmerking dat in het verleden de financiële functie lang uit de wind is gebleven bij reorganisaties. Maar ook is duidelijk in de Losserse praktijk herkenbaar de in hoofdstuk 3. gemaakte opmerking dat inmiddels de blik van het algemene management richting financiële functie een stuk kritischer is geworden. Er zijn inmiddels aanpassingen in de Losserse financiële/controlfunctie gedaan, die vooral zijn ingezet door de direct verantwoordelijke directeur bedrijfsvoering & ondersteuning, waarbij ook de

bestuurlijke druk niet onderschat moet worden. De rest van het managementteam, inclusief de secretaris, ziet zijn rol meer als aanjager, bewaker en beschermer. Volgens de theoretische notie zou het algemene management een hoofdrol moeten opeisen als het gaat om grootschalige veranderingen in de financiële/controlfunctie.

Aanbeveling

- h) Houd als management bij de toekomstige ontwikkeling van de controlfunctie in Losser voortdurend rekening met de 'onvervreembare kerntaak' van de functie, namelijk die van financieel expert. Zorg er dus voor dat de kwantitatieve en kwalitatieve capaciteit voor die kerntaak gewaarborgd blijft, ondanks de druk van verbreding van het werkveld van de controller.
- i) Als het management de financiële/controlfunctie wil verbeteren zijn het vergroten van de efficiency en het verhogen van de toegevoegde waarde de twee fundamentele krachten die moeten worden ingezet. Efficiency betekent in dit geval eenvoudigweg het uitvoeren van dezelfde taken met minder mensen en het verhogen van de toegevoegde waarde betekent in de praktijk dat de aard van de werkzaamheden verschuift van transactieverwerking (registratief) naar planning & control en beslissingondersteuning. De constructie van 'finance of the future' is de uitwerking hiervan.
- j) Als het management vindt dat een grootschalige ontwikkeling in de financiële/controlfunctie moet plaatsvinden, zal juist het niet direct betrokken algemene management een hoofdrol moeten opeisen.

Tot zover de beantwoording van de deelvragen 4 en 5: Hoe kan de opzet en feitelijke werking van de controlfunctie in Losser worden beoordeeld, afgezet tegen de theoretische noties over controlling en welke ontwikkelacties kunnen daaruit worden gedestilleerd? In de laatste paragraaf wordt een en ander nogmaals op een rij gezet in een samenvattende beantwoording van de onderzoeksvragen.

6.4 Samenvattende beantwoording van de onderzoeksvragen

Als gevolg van een aantal externe oorzaken, voornamelijk op het financiële vlak, en enkele interne factoren, zoals een onrustige bestuurscultuur is de kleine Twentse gemeente Losser de afgelopen jaren in roerig vaarwater terecht gekomen. Eén van de oplossingsrichtingen voor de gerezen problemen probeert het gemeentebestuur en het ambtelijk topmanagement te vinden in een organisatieontwikkelingstraject; een reorganisatie waarbij een aantal maatregelen genomen zijn en worden die geschaard kunnen worden onder de paraplu van

het new public management (NPM). Een van de maatregelen is het verzwaren en opnieuw inrichten van de controlfunctie. Formatie is inmiddels vrijgemaakt om de controlfunctie te versterken, maar met het creëren van formatieplaatsen alleen is nog geen voldoende basis gelegd voor een succesvolle invulling van de controlfunctie. Daarvoor moet een analyse worden gemaakt van de huidige stand van zaken op het gebied van controlling in Losser, waarna over de ontwikkeling van de functie kan worden nagedacht. Maar hoe beoordeel je een controlfunctie. Er zijn veel manieren om naar het functioneren van een controlfunctie te kijken, maar de meeste zijn instrumenteel georiënteerd en erg gericht op de afdeling financiën en de controller zelf. Terwijl control per slot van rekening een managementtaak is die slechts vanwege pragmatische redenen is verbijzonderd naar een aparte functionaris, de controller. De doelstelling van dit onderzoek is dan ook het met behulp van managementcontroltheorieën verkrijgen van inzicht in de stand van zaken rond het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser op dit moment en de mogelijke ontwikkeling in de toekomst. Door hiervoor de theoretische noties rond managementcontrol te gebruiken pogen we een beoordelingskader te geven dat nuttig en hanteerbaar zou kunnen zijn voor bijvoorbeeld kleinere gemeenten, die eens op een niet instrumentele wijze naar hun controlfunctie willen kijken. De vraagstelling die hieruit volgt is:

Wat is de stand van zaken met betrekking tot het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser volgens de heersende theoretische opvattingen over managementcontrolling en hoe kan deze functie zich op grond van die inzichten ontwikkelen.

Deze probleemstelling leidt tot de volgende onderzoeksvragen

- 1. Wat zijn de heersende (normatieve) theoretische noties over (de ontwikkeling van) de controlfunctie in de publieke sector?*
- 2. Hoe is de opzet van de controlfunctie binnen de gemeente Losser?*
- 3. Hoe functioneert de controlfunctie in Losser in de dagelijkse praktijk?*
- 4. Hoe kan de opzet en feitelijke werking van de controlfunctie in Losser worden beoordeeld, afgezet tegen de theoretische noties over controlling?*
- 5. Welke ontwikkelacties kunnen daaruit worden gedestilleerd?*

Managementcontroltheorieën zien control als een volledige managementtaak: Control is een functionele afsplitsing van degene die 'in control' is. Daarbij wordt control op veel verschillende manieren gedefinieerd, maar in dit onderzoek hanteren we de definitie van Dolmans: *Het geheel van maatregelen van het management, dat erop is gericht om met minimale inspanning optimaal zeker te stellen en vast te stellen, dat de middeleninzet en het feitelijk functioneren door de gehele organisatie heen in overeenstemming is met de doelen, zoals die door de top van de organisatie worden geformuleerd.*

Theoretische inzichten zien twee hoofddoelen, taken en verantwoordelijkheden van managementcontrol volgens het onderstaande schema:

<u>Doel →</u>	<u>Taken →</u>	<u>Verantwoordelijkheid</u>
<i>Disburdening management</i>	<i>diagnostic systems</i>	<i>financial reporting & internal control</i>
<i>Enhancing management</i>	<i>interactive systems</i>	<i>management service</i>

Met behulp van deze indeling is een analysekader te bouwen, op basis waarvan we het functioneren van de controlfunctie kunnen beoordelen.

	Interactive controltasks		
	Vervuld?	Ja	Nee
Diagnostic controltasks	Ja	A	B
	Nee	C	D

Om de situatie in Losser aan dit analysekader te kunnen toetsen hebben we empirisch onderzoek gedaan in de gemeentelijke organisatie van Losser. Met behulp van documentonderzoek en schriftelijke en mondelinge interviews met het topmanagement (de focus van managementcontrol) hebben we metingen gedaan die vulling van het analysekader mogelijk maken. De empirische resultaten in de gemeente Losser laten zien dat de opzet van de financiële/controlfunctie een positie B scoort. Weliswaar zijn ook de interactieve taken in de Losserse opzet wel benoemd, maar niet dusdanig helder en gedetailleerd dat sprake is van een positie A; het uiteindelijke managementdoel van control. Overigens geldt voor de hele financiële/controlfunctie in Losser dat het zinvol kan zijn om de opzet nog verder op papier uit te kristalliseren.

De feitelijke werking van de financiële/controlfunctie in Losser blijkt ook een positie B op te leveren, maar deze neigt meer naar een positie D, omdat een deel van de diagnostische taken nog onvoldoende worden gewaardeerd. De eenvoudiger registratieve deeltaken binnen de diagnostische tak worden uitstekend gewaardeerd, maar naarmate de deeltaken

meer analytisch en daadwerkelijk diagnostisch worden zakt de waardering naar een onvoldoende.

Daarmee lijkt zowel de opzet als de feitelijke werking van de controlfunctie in Losser een positie B in het analyseschema op te leveren, maar uit het bovenstaande blijkt al dat het analysekader niet helemaal voldoet aan de eisen die hieraan in de praktijk worden gesteld: Zowel de opzet als de feitelijke werking van de financiële/controlfunctie nemen volgens het analysekader een positie B in, maar in het geval van de opzet moet dat eigenlijk een 'vette' B zijn, terwijl de feitelijke werking in Losser een 'magere' B scoort. De nuance in het analysekader is blijkbaar onvoldoende om recht te doen aan de empirische werkelijkheid. Op basis van de positie B binnen het analysekader is in de theorie een aantal ontwikkelacties aanbevolen. Zo betekent het dat de controlfunctie in Losser de dingen wel goed doet, maar in toenemende mate niet de goede dingen doet en daardoor de aandacht van het management verliest. De functie zou moeten investeren in interactieve controlsystemen. De feitelijke werking maakt duidelijk dat echter eerst nog een investering in de analytische diagnostische taken te doen is, alvorens de stap gemaakt kan worden naar managementstimulerende taken. Theoretische noties bevestigen deze pas op de plaats: Ontwikkelingstadia zijn niet willekeurig, maar volledige invulling van het ene stadium is vereist voordat 'promotie' naar een volgende aan de orde is. Ook het 'return-on-management-criterium', waarbij gesteld wordt dat juist door veel en goede 'disburdening' managementaandacht vrijkomt voor 'enhancing-taken' ondersteunt de aanbeveling dat in Losser geïnvesteerd dient te worden in diagnostische controlsystemen. Belangrijk daarbij is ook dat de formele opzet van de controlfunctie uitgekristalliseerd wordt. Dat geldt voor de taakafbakening en verdeling (wie doet wat), maar ook voor het ambitieniveau. Dit dient in overeenstemming te zijn met de verwachtingen van het management in de praktijk ten aanzien van de financiële/controlfunctie (willen we die sparringpartnerrol van de controller). Dit laatste heeft ook te maken met de theoretische notie rondom de rollen van de controller. Als het management meer nadruk wenst/eist op de 'financial reporting en internal control' verantwoordelijkheid van de controller, is de bijbehorende rol die van 'independent controller'. Moet de nadruk meer liggen op de 'management service' verantwoordelijkheid dan dient de rol die van 'involved controller' te zijn. Wanneer de nadruk op beiden moet liggen moet de keuze gemaakt worden tussen 'split control' of 'strong control'. Deze laatste rol is het meest gewenst, omdat het 'before-the-act-control' mogelijk maakt. De resultaten in Losser laten zien het management de meeste behoefte heeft aan een 'independent controller'. De opzet die pas recent is gekozen, met decentraal (in de clusters) geplaatste procescontrollers, lijkt op gespannen voet te staan met die rol. Wanneer het management instemt met de conclusie dat een onafhankelijke controller op dit moment het best tegemoet komt aan de eisen in Losser, verdient het aanbeveling om zich nogmaals op de recent

gekozen opzet te herbezinnen. Met de meetresultaten voor een independent controller is het theoretisch superieure concept van strong control op dit moment niet aan de orde in Losser, hoewel het management dit wel als een aantrekkelijk concept bestempelt.

Managementcontrol auteurs stoeien al enige jaren levendig over de zin of onzin van de bedrijfsmatige overheid en new public management. Deze concepten zijn sterk verbonden met de financiële/controlfunctie omdat de meeste inzichten over controlling uit de private sector afkomstig zijn. Uit het onderzoek blijkt dat ook in Losser in de afgelopen jaren verschillende initiatieven zijn genomen om te komen tot invoering van NPM-achtige, bedrijfsmatige inzichten, technieken en instrumenten. Het management in Losser constateert echter dat de impact van deze initiatieven in Losser slechts gering is. Deze constatering is een bevestiging een aantal theoretische inzichten dat de bedrijfsmatige overheid in veel organisaties maar niet wil 'landen'. Het managementteam in Losser ziet zichzelf in het algemeen wel als supporter van NPM. Dat lijkt een belangrijke constatering, omdat daarmee in ieder geval geen normatieve belemmering aanwezig is voor het succesvol introduceren van bedrijfsmatige inzichten. De vraag blijft echter (zowel theoretisch als empirisch) waarom de impact van veel NPM inzichten in de praktijk van de Nederlandse overheid zo gering blijft. Voordat in Losser nieuwe initiatieven op dit vlak worden genomen, kan het zinvol zijn om in het verleden gestarte NPM projecten zonder veel impact te evalueren. Op die manier kan specifiek voor de Losserse situatie worden beoordeeld wat de redenen hiervoor zijn.

Theoretisch kan daarbij aansluiting worden gezocht bij bijvoorbeeld de contingentiebenadering of het contextmanagement, twee noties die een antwoord proberen te geven op de bovenstaande problematiek.

Veel managementcontrol auteurs zien in de toekomst een verdere verbreding van de financiële/controlfunctie buiten het financiële kerngebied. Deze theoretische notie is ook in Losser vastgesteld. Het gaat dan bijvoorbeeld om taken in het verbeteren van primaire processen en het invoeren van elementen van een kwaliteitssysteem. Tegelijkertijd zijn er in de literatuur waarschuwende geluiden te horen dat de kerntaak van de controlfunctie, namelijk die van financiële expert en financieel geweten van de organisatie, verwaarloosd dreigt te worden. In deze waarschuwing kan het management in Losser zich vinden en het is dus belangrijk dat bij toekomstige ontwikkeling van de controlfunctie in Losser voortdurend aandacht bestaat voor het behoud van die 'onvervreembare kerntaak'. In theorie gaat de ontwikkeling van de financiële/controlfunctie via stadia als het klassieke drama, de scorekeeper, de financial controller, de managementcontroller, via de businesspartner naar een geleidelijk 'finance of the future' stadium. Dit betekent dat de financiële functie uiteenwaaiert in vier richtingen, variërend van het outsourcen of onderbrengen in shared service centers van gestandaardiseerde taken zonder toegevoegde waarde, het integreren van operationele administratieve taken in de organisatie, de versmelting van een deel van de

financiële functie met de lijn tot het vormen van teams van specialisten. Behalve deze laatste worden alle ontwikkelingsrichtingen door het managementteam in Losser herkend en ook als wenselijk bestempeld. Een deel daarvan is al gerealiseerd en een ander deel wordt verwacht. De opvallend grote ontvankelijkheid van het Losserse management voor deze theoretische notie moet worden verklaard door de situatie waarin de gemeente Losser verkeert: er is een behoorlijke hoeveelheid druk, ook bestuurlijk, om tot aanpassingen te komen. Theoretisch wordt dit benoemd als het voortdurende streven naar meer efficiency en het vergroten van de toegevoegde waarde van de functie. Dit zijn de twee fundamentele krachten achter 'finance of the future'. Efficiency betekent eenvoudigweg het uitvoeren van dezelfde taken met minder mensen en het verhogen van de toegevoegde waarde betekent in de praktijk dat de aard van de werkzaamheden verschuift van registratief naar beslissingsondersteuning. Omdat in het algemeen gebleken is dat de financiële/controlfunctie bij doorlichtingen op efficiency lange tijd uit de wind is gebleven, moet het algemene (niet direct betrokken) management in Losser wellicht een grotere rol dan voorheen opeisen, als het grootschalige ontwikkelingen in de financiële/controlfunctie wil doorvoeren.

Bijlagen

1 Literatuurlijst

Boeken

Aardema (2000): *Contextmanagement: Een nieuw bestuurs- en managementconcept*, VNG uitgeverij, Den Haag.

Aardema (2002): *Doorwerking van BBI: Evaluatie van een veranderingsbeweging bij de Nederlandse gemeenten*, BMC, Leusden.

Anthony (1994): *Managementcontrol in non-profit organizations*

Bordewijk P. en H.L. Klaassen (2000): *Wij laten ons niet kennen, een onderzoek naar het gebruik van kengetallen bij negen grotere gemeenten*, Vereniging van Nederlandse gemeenten, Den Haag.

Bovens M.A.P. (1996), *De integriteit van de bedrijfsmatige overheid*, in: M. Bovens en A. Hemerijck, *Het verhaal van de moraal. Een empirisch onderzoek naar de sociale bedding van morele bindingen*, Amsterdam/Meppel, Boom

Groot, T.L.C.M. en G.J. van Helden (1999): *Financieel management van non-profit organisaties*, derde druk, Wolters-Noordhoff, Groningen.

Heideman Th. Th. en J. Doeland (2000): *Planning en control, van klassiek naar modern*, VB Deloitte & Touche opleidingen, Imprimis b.v., Bussum.

Helden G.J. van (1998): *BBI in de praktijk, een vergelijkend onderzoek naar de planning en control bij acht middelgrote gemeenten*, G.J. van Helden, Winsum.

Kickert (1993): *Veranderingen in management en organisatie bij de rijksoverheid*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn.

Lemstra, W., C.J.N. Verstedden en W.J. Kuiken (1996): *Handboek overheidsmanagement*, tweede geheel herziene druk, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn/Brussel.

Loon van, (1994): *Financiële aspecten van non-profit management*, Samsom bedrijfsinformatie BV, Alphen aan den Rijn/Zaventem.

Artikelen

Bestebreur A. (2003): *Control bij departementen, liever een kritische houding dan blind geloof in een bedrijfsmatige overheid*, in *Public Controlling*, jaargang 1, nummer1, december 2003.

Bestebreur A., P.H. de Haaij en J. IJsselstijn (2002): *Verder bouwen aan beheer; van financial control naar management control*, in *Management in overheidsorganisaties*, juli 2002.

- Bordewijk P. en H.L. Klaassen (2001):** *Afrekenen met de productbegroting*, B&G, januari 2001.
- Bordewijk P. en H.L. Klaassen (2001):** *Prestatiemeting stuit op heterogeniteit overheidsproductie*, B&G, september 2001.
- Bos, K.Y. en O.C. van Leeuwen (1999):** *Heeft u de financiële functie die u wilt?*, in *Holland Management Review*, nummer 67 – 1999.
- Budding, G.-TJ. (2002):** *Ontwikkelingen van belang bij implementatie regelgeving IASB*, in *MCA Tijdschrift voor organisaties in control*.
- Dolmans, L.J.F. (2000):** *Haalt control de 22^{ste} eeuw?*, uit www.dolmans.org
- Dolmans, L.J.F. (2003):** *Succes en ontluistering van control, ontaarde control versus gebrek aan discipline*, in *Public Controlling*, jaargang 1, nummer 1, december 2003.
- Dolmans, L.J.F. (2004):** *Competentieprofiel van een overheidscontroller*, uit www.dolmans.org
- Helden, G.J. van (1999):** *Veranderingen in de functie en rol van de controller*, in *Handboek management accounting*, juli 1999.
- Leeuwen O. C. van:** *De piramide af; de piazza op, de toekomst van de managementinformant*, in *TAC*.
- Leeuwen O.C. van en P. Wemmenhove (2001):** *De toekomst van de controller en de financiële functie: een zaak voor managers!*, in *Controllers Magazine*, november 2001.
- Leeuwen O.C. van en Ph. Wallage (2002):** *Moderne controlebenaderingen steunen op interne beheersing*, in *MAB*, maart 2002.
- Noordergraaf M. (2002):** *Wat doen publieke managers? De realiteit achter de planning & control-retoriek*, in *Bestuurskunde*, jaargang 11, nummer 1, 2002.
- Riedijk, F., S. Tillema en E. Moen (2002):** *De ontwikkeling van de controller in Nederland, een verkenning van de praktijk*, in *Management Accounting*, juli/augustus 2002.
- Sathe, V. (1983):** *The controller's role in management*, in 'Organizational Dynamics', winter 1983, adapted from Vijay Sathe's 'Controller involvement in management', 1982.
- Schäffer U., J. Weber en C. Prenzler (2001):** *characterising and developing controller tasks – a German perspective*, august 27, 2001.
- Simons, R (1995):** *Control in an age of empowerment, how can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprises?* In *Harvard Business Review*, march-april 1995.

Documenten

- Gemeente Losser (2004):** *Organisatiemodel gemeente Losser, plan van aanpak organisatieontwikkeling*, maart 2004.

Gemeente Losser (1999): *'Een tussenstand naar een bestuurbare en beheersbare organisatie', evaluatierapport projectgroep BBI, juni 1999*

Gemeente Losser (1993): *De Losserse aanpak: Losser en Beheersen, verbeteren en ontwikkelen van beleids- en beheersinstrumenten, oktober 1993.*

VB Accountants (1993): *Onderzoek- en adviesrapport financiële functie gemeente Losser, tweede en derde fase, 1993.*

VB Accountants (1990): *Onderzoek- en adviesrapport financiële functie gemeente Losser, eerste fase, 1990.*

2 Vragenlijst voor onderzoek naar functioneren controlfunctie gemeente Losser

De onderstaande toelichting is ter informatie. U kunt desgewenst ook direct aan de vragen beginnen. Henri Boerrigter.

Het onderwerp van dit onderzoek is het functioneren van de controlfunctie in de gemeente Losser. In dit onderzoek proberen we de twee begrippen in het onderwerp, namelijk “functioneren” en “controlfunctie” aan elkaar te verbinden. Immers, hoe beoordeel je of een controlfunctie functioneert? Naar deze vraag kun je op vele verschillende manieren kijken. En logischerwijs kom je bij die verschillende invalshoeken en perspectieven ook tot verschillende antwoorden.

In veel andere onderzoeken wordt voor het antwoord op de vraag “hoe functioneert de controlfunctie” bijvoorbeeld gekeken naar de uitkomsten van een aantal financiële processen. Zijn er veel budgetoverschrijdingen of tekorten in jaarrekeningen, lopen plannings uit de hand etc. Zo ja, dan functioneert de controlfunctie niet, is dan de conclusie. Het bezwaar bij deze invalshoek is volgens mij dat het maar de vraag is of de uitkomsten van financiële processen causaal één op één samenhangen met het functioneren van de controlfunctie. Er kunnen immers volstrekt andere oorzaken zijn van bijvoorbeeld een tekort op een jaarrekening.

Andere onderzoeken richten zich op de instrumenten van (planning en) control: voldoet bijvoorbeeld de managementrapportage aan de (theoretische) eisen, hoe zit het met de budgetregels, zit de financiële administratie goed in elkaar. Zo ja, dan functioneert de controlfunctie goed. Dit soort onderzoeken komt heel veel voor. Ons bezwaar tegen deze instrumentele benadering is dat de aanwezigheid van goede instrumenten nog niets zegt over het wel of niet halen van de doelen van die instrumenten. Bovendien worden in dit soort onderzoeken de oplossingen voor problemen vaak gezocht in invoering van nieuwe instrumenten: In gemeente X worden bijvoorbeeld budgetregels (een P&C instrument) niet nageleefd waardoor veel budgetoverschrijdingen voorkomen: de oplossing wordt gezocht in strakkere administratieve procedures zoals bijvoorbeeld een verplichtingenadministratie (een “nieuw” P&C instrument) en een sanctiesysteem op overtredingen (een ander “nieuw” P&C instrument).

In dit onderzoek proberen we een andere kijk te ontwikkelen op het functioneren van de controlfunctie in een organisatie. Een kijk die meer aansluit bij het ontstaan van de

controlefunctie. De oorsprong voordat control een verbijzonderde functie werd: eigenaren/managers willen hun organisaties in de greep houden, willen in control zijn, willen het gevoel/de zekerheid hebben dat ze de boel 'onder controle' hebben. Na verloop van tijd ontstond vanwege specialisatie, ervaring en beloningsdifferentiatie de verbijzonderde functie 'controller'. Managers hadden gewoon zelf de tijd, de deskundigheid en de ervaring niet (langer) om zelf de controlefunctie te vervullen.

Maar met die functionele afsplitsing veranderden de taken niet. Om praktische redenen wordt de functie verbijzonderd, maar control is in wezen nog steeds een managementtaak. Nog steeds gaat het om het verzekeren van rationeel management zoals controlgoeroe Schäffer managementcontrol definieert: "Control is the specific function of ensuring rational management".

Managementcontroltheorieën gaan uit van deze basisgedachte. Het voordeel van deze benadering is in onze ogen dat het management heel dicht bij control betrokken blijft. In de praktijk zie je immers nogal eens dat afdelingen planning & control bijna op eiland lijken te leven. En dat juist (een deel van) het management veel kritiek heeft op de instructies en de hoeveelheid werk die vanuit de P&C afdeling over de organisatie worden uitgestort.

De controlefunctie bestaat volgens de hierboven genoemde managementcontroltheorie(ën) uit twee delen:

Management ontlastende taken. Controllers ondersteunen het management door te zorgen voor enkele specifieke organisatorische diensten, die een voorwaarde scheppen voor rationeel management. Ze ontlasten daarmee als financiële specialisten het algemene management van financieel-economische taken, steunen zo de efficiëntie van de bedrijfsvoering en ondersteunen de totstandkoming van rationeel management. Controllers ontwikkelen voor het vervullen van deze taak 'diagnostische controlsystemen': de metertjes in de cockpit, de thermostaat van de verwarming in een huis.

Management stimulerende taken. Controllers ondersteunen het (rationeel) management door op te treden als 'counterpart' of 'sparring partner' van de algemene manager. Een horizontale relatie waarmee ze de aandacht van het management opeisen. Dit doen controllers door het gedrag van het management positief kritisch te evalueren, door hen uit te dagen en door pro-actief op te treden als adviseur. Ze voegen op die manier waarde toe en ondersteunen daarmee de effectiviteit van de bedrijfsvoering. Controllers ontwikkelen voor het vervullen van deze taak 'interactieve controlsystemen': sensoren en indicatoren voor veranderingen in de omgeving van de organisatie en vertaling van deze informatie in de organisatie.

Managementcontrol literatuur definieert control over het algemeen ‘breed’, in de zin dat alle financiële taken tot de controlfunctie behoren. Aan de andere kant wordt control ‘eng’ gedefinieerd, omdat heel duidelijk aansluiting wordt gezocht bij de financiële functie en minder bij andere vormen, zoals juridische control. Wanneer we het in deze vragenlijst dus hebben over de controlfunctie, dan bedoelen we daarmee de hele financiële functie van de gemeente Losser.

Over deze managementkijk op de controlfunctie willen wij u een aantal vragen stellen. We stellen de vragen juist aan u als managementteam van de gemeente Losser, omdat het topmanagement de focus is van managementcontrol. Wij zijn dus niet in eerste instantie geïnteresseerd in de mening van operationele managers (afdelingshoofden) of controllers, maar in die van het topmanagement. Vandaar.

De vragen 1. tot en met 13. zijn gericht op het functioneren van de controlfunctie in Losser en het bepalen van de meest geëigende vorm van managementcontrol voor de organisatie Losser. De vragen 14. tot en met 22. gaan meer over de toekomst van managementcontrol, uw kijk daarop, gericht op de ontwikkeling van managementcontrol in uw organisatie.

- 1. Wij geven hieronder enkele werkzaamheden en producten (behorend tot de diagnostische controlsystemen) die geschaard kunnen worden onder de ‘management ontlastende taken’. We vragen van u om met een cijfer tussen de 1 en 5, aan te geven in welke mate u vindt dat deze taken door de control/financiële functie feitelijk (*dus niet “wenselijk”*) worden vervuld. Een 1 is minimaal en een 5 is maximale vervulling van de taak.**

Diagnostische systemen t.b.v. managementontlastende taak	Cijfer
het verzorgen van het betalingsverkeer	
het voeren van de administratie	
het invorderen van bedragen	
het opstellen van jaarpogaven en/of declaraties t.b.v. verantwoording aan het Rijk	
het vervaardigen van financieel statistische gegevens	
het samenstellen van de jaarrekening en het jaarverslag	
het samenstellen van de (meerjaren) begroting	
het ontwikkelen en beheren van financiële bestuurs- en beheersinstrumenten	
het uitbouwen van de administratie tot een financieel informatiesysteem	
het ontwikkelen van normen, kengetallen en prestatie-indicatoren	

2. Hieronder volgen werkzaamheden en/of producten (behorend tot de interactieve controlsystemen) die geschaard kunnen worden onder de 'managementstimulerende taken'. We vragen van u om met een cijfer tussen de 1 en 5, aan te geven in welke mate u vindt dat deze taken door de control/financiële functie feitelijk (*dus opnieuw niet "wenselijk"*) worden vervuld. Een 1 is minimaal en een 5 is maximale vervulling van de taak.

Interactieve systemen t.b.v. managementstimulerende taak	Cijfer
het opsporen van problemen/onvolkomenheden in processen	
het doen van suggesties voor het oplossen van dergelijke problemen	
het analyseren van ontwikkelingen in de omgeving van de organisatie die van belang zijn voor de strategie van de organisatie	
Het doen van suggesties voor het inspelen op dergelijke ontwikkelingen	
het invoeren, begeleiden en evalueren van elementen van het Kwaliteitsmodel Overheid	
het blootleggen van kansen en bedreigingen, afgezet tegen de kracht en zwakte van de organisatie (SWOT-analyses)	
het initiëren, organiseren en begeleiden van (brainstorm) bijeenkomsten over strategie en koers van de organisatie	

3. Heeft u nog aanvullingen op de lijst met managementontlastende en managementstimulerende taken die de facto naar uw waarneming worden vervuld?
4. Heeft u nog aanvullingen op de lijst met managementontlastende en managementstimulerende taken, waarvan u van mening bent dat ze vervuld zouden moeten worden (en die feitelijk dus niet worden vervuld)?
5. Ziet u taken voor de controlfunctie die volgens u niet onder één van de twee categorieën zijn te scharen?
6. Wat is in het algemeen uw mening over de diagnostische controlsystemen (zie hierboven voor uitleg) in uw organisatie? Zijn deze in voldoende mate aanwezig? Te weinig of wellicht juist te veel, te uitgebreid, te complex? Kunt u dit kort toelichten?
7. Wat is in het algemeen uw mening over de interactieve controlsystemen (zie hierboven voor uitleg) in uw organisatie? Zijn deze in voldoende mate aanwezig? Te weinig of wellicht juist te veel, te uitgebreid, te complex? Kunt u dit kort toelichten?

Managementcontroltheorieën spreken over de spanning tussen de bovenstaande twee doelen en taken van de controlfunctie. Vrij vertaald vragen theoretici zich af of de rol van politiemans (scheidsrechter) die hoort bij het uitvoeren van diagnostische controlsystemen hoort, te verenigen is met de rol van actieve participant wanneer interactieve controlsystemen worden uitgevoerd. Bij de managementontlastende taken hoort een mate van onafhankelijkheid, terwijl bij de managementstimulerende taken een hoge mate van betrokkenheid vereist is.

- 8. Vindt u het belangrijk dat de controller betrokken is bij – een actieve bijdrage levert aan - het nemen van bedrijfsbeslissingen? Of ziet u het als een belemmering voor het initiatief en de creativiteit van het algemene management? Kunt u dit toelichten?**
- 9. Kunt u een schets geven van de mate van expertise die het algemene management heeft op het specifieke kennisgebied van de controller (financieel en bedrijfseconomisch gebied)? Beschouwt u die kennis als toereikend?**
- 10. Kunt u aangeven wat uw algemene indruk is van de kwaliteit van de financiële rapportages en interne beheersing in uw organisatie?**
- 11. Kunt u een schets geven van het vertrouwen in de mate van bekwaamheid en integriteit van het lagere management in uw organisatie?**

Als uw organisatie tot de conclusie komt dat de controlfunctie aan beide verantwoordelijkheden - dwz de betrokken participant bij bedrijfsbeslissingen (involved controller) en de onafhankelijke 'umpire' of 'policeman' (independent controller) – aandacht moet besteden, kent de managementcontroltheorie twee opties: de **split controller** (waarbij aan beide taken volle aandacht wordt besteed door verschillende individuen of afdelingen) of de **strong controller**. Deze laatste vorm van control is volgens de theorie superieur, oftewel het meest gewenst, omdat op die manier 'anticipatory control' mogelijk wordt: door zijn betrokkenheid zit de controller aan de tafel waar bedrijfsbeslissingen worden genomen. Wanneer voorgenomen beslissingen vanuit het vakgebied van control 'verkeerd' zijn, is een strong controller onafhankelijk genoeg om, voordat de beslissing genomen is, zijn invloed uit te oefenen en de verkeerde beslissing te voorkomen.

- 12. Wat spreekt u meer of minder aan in het concept van strong control, waarbij een controller dus zowel de rol van onafhankelijke politiemans als die van de betrokken participant bij bedrijfsbeslissingen volledig kan vervullen?**

13. Kunt u iets zeggen over de cultuur in uw organisatie m.b.t. dit onderwerp: zou een strong controller aan de managementtafel worden gewaardeerd?

Public control en private control: van het zelfde laken een pak?

Onder invloed van het New Public Management zijn de afgelopen 25 jaar veel noties, denkbeelden, technieken en instrumenten over management uit de private sector overgenomen door de publieke sector zoals de gemeentelijke overheid. Dat geldt ook voor inzichten op het gebied van de controlfunctie.

14. Heeft de bovenstaande ontwikkeling zich volgens u, op het gebied van control, voorgedaan in uw organisatie? Kunt u een aantal voorbeelden noemen?

15. Wat is uw mening over het overnemen van inzichten over control vanuit de private sector in uw organisatie? Beschouwt u zichzelf als een supporter of een criticaster?

16. Welke stelling vindt u het meest waar:

- **Private organisaties en onze organisatie zijn sowieso niet te vergelijken. Het overnemen van inzichten uit de private sector is voor onze organisatie daarmee op voorhand zinloos;**
- **In essentie zijn private organisaties en onze organisatie wel vergelijkbaar, maar de sturing en beheersing, dwz het managen, van onze organisatie is anders. Daarom hebben we niet veel aan inzichten over managementcontrol uit de private sector.**
- **Het managen van een private organisatie is vergelijkbaar met het managen van onze organisatie. Alleen de instrumenten die wij gebruiken voor de control van onze organisatie moeten anders zijn.**

De toekomst van control

Managementcontroltheorieën constateren de geleidelijke komst van een soort “finance of the future” waarbij de financiële en controlfunctie in een organisatie uiteenwaaiert in vier verschillende richtingen:

- shared service center/outsourcen van operationele niet geïntegreerde taken zonder toegevoegde waarde, zoals salarissen, debiteuren, crediteuren enz.;
- samensmelting tussen lijn en financiële functie van strategische, wel geïntegreerde taken met toegevoegde waarde, zoals planning, beslissingondersteuning en managementrapportages;

- Integratie in de organisatie van operationele administratieve taken in het primaire proces, zoals urenverantwoording en verplichtingenadministratie;
- Team van specialisten/adviseurs/'centers of excellence' voor complexe taken waarvoor specialistische kennis is vereist, zoals kennis op het gebied van subsidieverwerving of op fiscaal gebied.

17. Herkent u deze ontwikkelingsrichtingen in uw organisatie en vindt u dit een wenselijke ontwikkeling? Kunt u zoveel mogelijk op iedere ontwikkelingsrichting afzonderlijk ingaan?

Zoals al eerder aangegeven schetst de managementcontrol literatuur voor de toekomst een verbreding van het werkveld van de controller. Enkele auteurs stellen daarbij dat financiële informatie voor de controllerfunctie onbelangrijk wordt, anderen zien de controller zowel financiële als niet-financiële informatie gebruiken. Sommige auteurs waarschuwen juist dat de traditionele taken van de controller in gevaar komen: het opstellen van de begroting, de allocatie van middelen en de control op de uitvoering van de begroting: met andere woorden: de rol van financiële expert. Zij vinden dat genoemde taken de core-business blijven van de controlfunctie.

18. Bent u het met deze waarschuwing eens en vindt u ook dat genoemde werkzaamheden een onvervreembare kerntaak van control blijven? Kunt u toelichten hoe u dit voor uw organisatie ziet?

Een kritische blik op het eigen functioneren

Uit onderzoek blijkt dat financiële afdelingen bij reorganisaties opmerkelijk lang uit de wind zijn gebleven (terwijl "financiën" vaak wel betrokken is bij het doorlichten van andere organisatieonderdelen). Met name onderzoeken naar kosten en efficiency van de financiële functie vonden nauwelijks plaats.

19. Hoe zou u deze situatie binnen uw eigen organisatie schetsen?

20. Zijn er plannen om de financiële functie door te lichten op kosten en efficiency?

21. Wie nam/neemt (in de toekomst) bij doorlichtingen van de financiële functie het initiatief in uw organisatie?

22. Hoe ziet u, als "algemeen management" uw rol bij zo'n proces?

Tot zover de vragen die ik u wilde stellen in het kader van mijn onderzoek naar het functioneren van de controlfunctie in Losser. De resultaten van het onderzoek, in de vorm van een afstudeerscriptie

voor de studie bestuurskunde aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam, komen naar verwachting in april van dit jaar beschikbaar.

Hartelijk dank voor uw medewerking!

Met vriendelijke groeten,

Henri Boerrigter