

Creatief met controllers

Uit de jongste Salary Survey van het Controllers Instituut bleek dat zeer veel controllers wel eens meewerken aan winststuring. Die enquête-uitkomst deed in het wereldje nogal wat stof opwaaien. Onderzoeker Jan Bouwens en CI-voorzitter Paul Kelder bespreken en duiden de bevindingen.

TEKST BERT BAKKER | BEELD CREATAS



Zou de beroepsgroep van controllers verrast zijn geweest over de uitkomsten van een enquête onder eigen geleerden die laat zien dat menigeen van hen nu en dan meewerkt aan winststuring? Nee, zou je zeggen, want als zoiets regelmatig voorkomt, moet iedereen er wel van weten.

Maar Jan Bouwens, hoogleraar accounting aan de Universiteit van Tilburg en mede-opsteller van de enquête, geeft toe dat deze resultaten hem wel verrasten. "Als ik het had voorzien had ik zeker een paar extra vragen ingevoegd om een scherper beeld te krijgen van de omstandigheden waarin controllers zich buigzaam opstellen."

De enquête waar het om ging was de Salary Survey die het Controllers Instituut in samenwerking met recruitingbureau Robert Walters jaarlijks houdt onder registercontrollers en registeraccountants in business, en waaraan Bouwens in het kader van zijn wetenschappelijk onderzoek een reeks vragen heeft kunnen toevoegen. Die gingen onder meer over takenpakket en verantwoordelijkheden van controllers, de plek van hun afdeling binnen de organisatie, rechtsvormen, en kenmerken van de organisatie zoals profit en not-for-profit. Maar ook, heel relevant zoals zou blijken, over de plaats van de controller in het organogram van de organisatie; en daarmee de positie van de controller in de governance-structuur.

ZEVENHONDERD

Op 24 november 2009 werden tijdens een bijeenkomst bij het NIVRA in Amsterdam de resultaten gepresenteerd van de enquête waar meer dan zevenhonderd RA's in business en RC's aan meededen. De uitkomsten waren opmerkelijk. Zo bleek dat 31 procent van de ondervraagden noodzakelijke uitgaven 'soms' uitstelt om omzet of winst te sturen, terwijl 24 procent aangaf dat zelfs vaker te doen. Opbrengsten naar voren halen gebeurt in de praktijk van 45 procent van de ondervraagden 'soms' of vaker. Extern inkopen, puur om daarmee een balanspost

te creëren, doet dertig procent 'soms' of vaker. En kosten of baten omboeken – van de ene divisie of periode naar de andere zei 32 procent 'soms' of vaker te doen.

OPMERKELIJK PATROON

Bouwens, die zich niet had gerealiseerd dat dit in deze mate speelde, kon uit de beantwoording van de vragen wel een opmerkelijk patroon destilleren. Er blijkt namelijk nogal een verschil tussen con-

Opbrengsten naar voren halen gebeurt bij 45 procent van de ondervraagden 'soms' of vaker.

trollers die opereren vanuit een afdeling Finance & Accounting op holding-niveau en anderzijds degenen die direct worden aangestuurd door het management van een business unit.

In die laatste situatie blijken controllers vaker geneigd rapportages bij te stellen ten gunste van dat lokale management, en zelfs regels opgelegd door de holding te overtreden. Volgens Bouwens' meting komt dat zelfs elf procent(-punt) vaker voor dan bij controllers die vanuit een centrale finance-afdeling naar een business unit 'gedetacheerd' zijn. Bij de gemeten percentages betekent dat twee à drie keer zo vaak. Het gedrag van controllers lijkt dus sterk te worden beïnvloed door al dan niet bewuste loyaliteit aan degene waaraan men rapporteert.

MATERIALITEIT

De eerste gedachte die opkomt bij de term 'winststuring' is natuurlijk dat er iets niet in de haak is. Geen wonder dan ook dat Paul Kelder, voorzitter van het Controllers Instituut en in het dagelijks leven partner bij Atos Consulting, de gevonden enquêteresultaten zeer serieus neemt. "De kerntaak van een controller is te zorgen voor betrouwbare informatie, zowel voor het management als ten behoeve van de externe verslaglegging. Als hij bewust meewerkt aan bijvoorbeeld het naar voren

halen van omzet, *tweaking* dus, dan zit dat naar mijn idee al snel in een grijs gebied en dreigt boekhoudfraude. Maar realiseer je wel dat niet alle cijfers hard zijn en dat van de controller soms inschattingen gevraagd worden."

Kelder wijst bijvoorbeeld op gevallen waar mogelijk *impairment* moet worden toegepast. In het vaststellen van een herwaardering van goodwill zitten onvermijdelijk arbitraire elementen, zoals een inschat-

ting van toekomstige *cash flow*-verwachting. "Daar worstelt een externe accountant net zo goed mee."

Of er op dit moment sprake is van een serieus probleem is op basis van deze enquête eigenlijk nog niet te zeggen, vindt Kelder: "Er is niet gevraagd naar materialiteit. Wanneer gaat het om grote bedragen, wanneer om kruimelwerk? Ook weten we niet precies in hoeverre het sturen van de cijfers nu onbewust gebeurt of – ook – als gevolg van aanwijsbare beïnvloeding door een baas: de manager van een business unit of de cfo."

INHERENTE DILEMMA'S

Kelder is vanzelfsprekend niet gerustgesteld door de enquêteresultaten, maar wel blij dat deze gegevens duidelijker op tafel liggen: "Nu hebben we ten minste gegevens en kan de discussie over de ethiek van de controller en financieel manager veel beter op gang komen." ▣

Accountant.nl

Discussie op Accountant.nl

Naar aanleiding van de publicatie over de hier besproken enquête is op Accountant.nl uitgebreid over de resultaten en interpretatie gediscussieerd met onder meer hoogleraar-onderzoeker Jan Bouwens. Zie voor deze discussie de reacties onder het nieuwsbericht 'Onderzoek: creatief boekhouden is controller niet vreemd' van 27 november 2009. (<http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Onderzoek+creatief+boekhouden+is+controller+niet+v>)

Jan Bouwens: 'Ik geloof dat het creatief boekhouden niet beter wordt bestreden met strengere interne regels.'

Taken controller en plaats in de governance-structuur

Een controller wordt vaak gezien als degene die de (financiële) informatie van een organisatie verzorgt. Maar afhankelijk van de omvang van de organisatie en de mate van professionaliteit kunnen er taken bijkomen of afvallen, c.q. worden uitbesteed.

In grotere, meer *sophisticated* organisaties wordt de geautomatiseerde boekhouding in operationele zin meestal bijgehouden door de administrateur en of accountingafdeling. De controller houdt toezicht op de financiële administratie, stelt de financiële rapportage vast, ontwikkelt *business information*-systemen en houdt compliance van wetten en regels bij.

Als er discussie ontstaat over hoe boekhoudregels toe te passen, doet de controller voorstellen hoe dit op te lossen. Zodra kwesties effect hebben op bijvoorbeeld de volledigheid van opbrengstverantwoording, is de controller extra alert.

Maar zeker zo belangrijk is dat de controller de data interpreteert die de boekhouding produceert. Hij informeert de directie of het bestuur voortdurend waar de onderneming staat, en doet voorstellen om zo nodig actie te ondernemen.

Verder coördineert hij de planning- en control-cyclus van de organisatie en geeft aan de financieel directeur of cfo zijn mening over verzoeken uit divisies van de onderneming om bijvoorbeeld niet-gebudgetteerde uitgaven of investeringen te doen.

Op holding-niveau wordt de controller meestal een *financial controller* genoemd (en richt hij zich ook meer op Financial Accounting); op het niveau van een werkmaatschappij spreekt men vaker van een *business controller* (en focust hij zich meer op bredere informatieverstrekking en advies onder andere over de te verwachte resultaatontwikkeling).

Op het werk van de controller wordt, vooral in procestechnische zin naast de cfo, toezicht gehouden door de controlerend accountant en/of de interne auditor.

De voorzitter van het Controllers Instituut voorziet wel dat bepaalde thema's in die discussie zullen komen bovendien. Het takenpakket van professionals in zijn vakgebied kent namelijk bepaalde inherente dilemma's: "Van een controller wordt verwacht dat hij informatie produceert op basis waarvan het management beslissingen kan nemen en stakeholders een objectief beeld krijgen van de gang van zaken. Maar tegelijkertijd wil het management dat de controller hem adviseert over hoe te anticiperen op tendensen in de afzetmarkt of in de financiële omgeving, en suggesties doet over hoe een afgegeven verwachting kan worden gerealiseerd. Voor controllers is dat vaak het leukste deel van het werk en je ziet ook een trend om controllers in managementteams op te nemen. Maar dat vergroot het dilemma. Sommigen

pleiten ervoor om het adviseren en het onafhankelijk informatie produceren te splitsen, maar daar hangt wel een prijskaartje aan."

Kelder geeft aan dat het gedrag van een controller ook beïnvloed kan worden als hij bij zijn bazen een *killing the messenger*-reactie verwacht. "Controllers ervaren een loyaliteitsspagaat als ze werken voor een manager van een business unit, terwijl er vanuit de holding streng op wordt toegezien dat de afgesproken targets behaald dienen te worden."

STRENGERE REGELS

Vraag is natuurlijk hoe kan worden voorkomen dat controllers financiële informatie 'sturen'.

Lastig. Juist als blijkt dat controllers in die business units de grenzen van de rap-

Bepaalde accounting-regels dragen niet bij aan informatieverstrekking en maken de rol van de controller richting lijnmanagers en cfo eerder lastiger dan gemakkelijker.

portageregels opzoeken of zelfs overtreden als de raad van bestuur druk uitoefent om financiële resultaatverwachtingen te realiseren.

Opsteller van de vragenlijst Jan Bouwens daarover: "Ik geloof dat het creatief boekhouden niet beter wordt bestreden met strengere interne regels. Uit onderzoek blijkt dat de controller vaak onbewust meebuigt met de wil van de businessunitmanager. Ook als de cfo dan druk uit gaat oefenen op de lokale controller om conservatiever te boeken, zal deze niet inzien dat hij te optimistisch is. Als de cfo dan toch zijn wil doorzet, ontstaat stress bij de lokale controller."

Bouwens vermoedt dat het in veel situaties toch beter is dat de creativiteit in de onderneming wel ruimte krijgt. "Zolang de cfo de informatie die daardoor uit de businessunit komt maar goed benut. En kritisch bekijkt voordat die in het jaarverslag terecht komt."

'GENERIEK PROBLEEM'

Voorzitter van het Controllers Instituut Kelder ziet bovendien een meer generiek probleem waar controllers de buitenwereld eens op zouden moeten wijzen: "De accountingstandaarden zijn steeds gedetailleerder en complexer geworden. Dat creëert een indruk alsof dit bijdraagt aan informatieverstrekking door organisaties. Maar we weten dat dat soms niet zo is. Dus misschien moeten controllers ook maar eens vaker zeggen dat bepaalde accountingregels niet bijdragen aan informatieverstrekking en dat de rol van de controller richting lijnmanagers en cfo er eerder lastiger dan gemakkelijker mee word gemaakt." □

Paul Kelder: 'Sommigen pleiten ervoor om het adviseren en het onafhankelijk informatie produceren te splitsen, maar daar hangt wel een prijskaartje aan.'