

# Strategisch management

Een geïntegreerd denken en doen

**Drs. W. B. Moret**

## 1 Inleiding

In het decembernummer van het MAB van verleden jaar, dat als thema heeft 'strategische overwegingen voor accountants', zijn van een aantal beroepsgenoten die werkzaam zijn in de openbare praktijk en van enkele wetenschappers opstellen gepubliceerd, waaruit kan worden opgemaakt waar accountants in hun toekomstgericht denken zoal mee bezig zijn. Het geschetste beeld toont een aantal aspecten die het spanningsveld aangeven dat bestaat tussen de omgeving waarin de accountant opereert en de organisatie van waaruit de dienstverlening plaatsvindt. Die organisatie vormt het instrument om de menselijke activiteiten, zo'n uiterst belangrijk element bij dienstverlening, te richten en te coördineren.

Strategisch management is in de gedachtengang van Hazelhoff<sup>1</sup> het alles omvattend gebeuren, dat de gehele organisatie dient in te kaderen als ware het een ring die de organisatie omspant. Aan de orde is de vraag of en hoe accountants in staat zijn in te spelen op de mogelijkheden die de omgeving biedt door het aangrijpen van kansen en het neutraliseren van bedreigingen. De kracht en flexibiliteit van de eigen organisatie vormt hiervoor het uitgangspunt. Het op tijd beschikken over de juiste informatie om doelmatig te kunnen beslissen en het evenwichtig kunnen omgaan met normen en waarden om zinvol te kunnen handelen, vormen evenzovele aanvullende uitgangspunten voor strategisch succes.

Strategische overwegingen houden een toekomstgerichte beleidsontwikkeling in. 'Vertaling' naar een plan van actie vereist het mobiliseren van de, binnen de organisatie beschikbare ver-

mogens en vaardigheden om de gestelde beleidsvoornemens te kunnen realiseren. In een dienstverlenende organisatie zoals een accountantskantoor is daarvoor een gericht streven naar een zo breed mogelijke consensus terzake de betekenis van het uitgestippelde beleid voor de toekomstige ontwikkeling noodzakelijk.

Immers, de aard van de dienstverlening van accountants en met hen samenwerkende deskundigen van andere disciplines wordt gekenmerkt door een sterk persoonlijke benadering van de te behandelen problematiek. Deze persoonlijke benadering hangt samen met de individuele professionele verantwoordelijkheid.

Door de verwevenheid van 'produktie' en 'consumptie' van het verrichte werk, wordt de uitkomst door opdrachtgevers veelal als een 'ervaring' beleefd. Om hierin succesvol te kunnen zijn, worden hoge eisen gesteld aan de attitude en deskundigheid van de (individuele) professionals en de organisatie van waaruit zij opereren.

In deze bijdrage wordt nader ingegaan op eerdergenoemde vertaalslag van een toekomstgerichte beleidsontwikkeling naar een plan van actie dat gedragen kan worden door de gehele organisatie, een integratie van denken en doen.

## 2 De accountant en de markt

In eerdergenoemd themanummer van het MAB belicht Van Tilburg<sup>2</sup> de relatie die bestaat tussen

Drs. W. B. Moret, geboren in 1937, studeerde economie en accountancy in Rotterdam. Van 1966-1974 werkte hij als 'office-managing partner' op diverse buitenlandse kantoren van de Moret Groep. Sinds 1974 werkzaam als venoot binnen de sector Branche Adviseurs. Hij is inkomend voorzitter van de commissie Internationale Betrekkingen van het NIVRA.

de accountant en de markt. Vanuit de controlefunctie kent de accountant de organisatie van zijn cliënt en kan hij in een vroeg stadium signaleren aan welke andere diensten de cliënt mogelijk behoefte heeft. Deze bijzondere relatie biedt de accountant unieke mogelijkheden om additionele diensten die onderdeel uitmaken van zijn totale dienstenpakket aan cliënten aan te bieden. Verscheidene Nederlandse accountantskantoren hebben door de jaren heen op deze mogelijkheden ingespeeld en zijn door autonome groei en door fusies uitgegroeid tot zogenaamde 'full-service' organisaties, die gemeten naar de omvang van het geïnvesteerde eigen vermogen kunnen worden gerangschikt onder de top 100 ondernemingen in Nederland.

Het is echter niet alles goud wat er blinkt! Uit recente onderzoeken<sup>3</sup> naar de vraag hoe (potentiële) gebruikers van de diensten van accountantskantoren de functie van deze organisaties binnen de samenleving beoordelen en de deskundigheid van deze vrije beroepsbeoefenaren in het licht van de behoeften aan dienstverlening ervaren, komt een wisselend beeld naar voren.

Het uiteindelijke produkt is sterk afhankelijk van de menselijke kwaliteiten. Het zijn de mensen, en bij accountantskantoren met name de (aankomende) professionals, die het beeld bepalen van de organisatie. Dit beeld bestaat uit een veelheid van aspecten zoals reputatie, aanspreekbaarheid, professionaliteit, degelijkheid, deskundigheid, brede interesses, enzovoort.

Accountants worden op velerlei gebied als redelijk deskundig ervaren met als zwaartepunt de controlefunctie. Op de gebieden van onder meer interne organisatie, managementvraagstukken en toekomstgerichte verkenningen zoals het beoordelen van prognoses enzovoort, scoren zij echter duidelijk minder hoog. Blokdijk<sup>4</sup> stelt in eerdergenoemd themanummer dat accountants traditioneel gezien de rol vervullen van de huisarts van de onderneming. Deze rol van algemeen adviseur eist een zekere deskundigheid op vele gebieden; de kennis van de accountant moet eerder breed dan diep zijn. 'Vele accountants informeren hun cliënten thans driftig over Europa

1992, maar hoevelen zijn in staat hun cliënten daarin hun strategische weg te helpen vinden?' (p. 526). Volgens Blokdijk staan accountantskantoren dan ook voor de strategische beslissing de brede deskundigheid bij de professionals in ere te herstellen en deze vervolgens te onderhouden.

Dit brengt ons terug bij de ondertitel van deze bijdrage, het geïntegreerd denken en doen. Bij de dienstverlening door accountantskantoren, en wel met name door de specialistische afdelingen die zich richten op specifieke deelmarkten, is sprake van een 'produktieproces' dat sterk afhankelijk is van de inbreng van de cliënt als vragende partij in de markt. In nauw overleg met de vragende partij ontwikkelt de aanbiedende partij – de specifieke deskundige uit de organisatie van het 'full-service' accountantskantoor – de uiteindelijke dienst die als produkt vaak weinig tastbaar is. De (aankomende) professionals die hierbij betrokken zijn, moeten bij hun dienstverlening zich er dan ook doorlopend van bewust zijn dat zij mede voor de taak staan iets ontastbaars om te zetten in concrete beelden en/of begrijpelijke punten van mogelijke actie.

Naast door Blokdijk gesignaleerde noodzaak tot verbreding van de algemene deskundigheid van de controlerende accountant, lijkt voor grote accountantskantoren een verdergaande specialisatie op deelterreinen door specifiek daartoe op te leiden of aan te trekken professionals, noodzakelijk. Hierdoor kan werkelijk inhoud worden gegeven aan het, naar de markt toe geschetste beeld van 'full-service' organisatie van een integraal kwaliteitsniveau, dat gelijk is aan dat van de basisfunctie.

In welke disciplines een nadere specialisatie noodzakelijk is, is een strategisch keuzeprobleem. De cliënten als vragende partij in de markt spelen bij de keuzebepaling een belangrijke rol, omdat zij uiteindelijk bepalen waar adviesdiensten worden afgenomen. Daarnaast is het aan het accountantskantoor om de brancheverwante van de branchevreemde activiteiten te scheiden en van de veelheid van disciplines die te selecteren, die het beste passen bij het gewenste profiel in de markt. De hiermee samenhangende produkt/markt-combinaties bepalen het uitein-

delijke pallet van diensten van de totale organisatie.

De multidisciplinaire aspecten die zijn verbonden aan een 'full-service' organisatie stellen bijzondere eisen aan de organisatiestructuur. In de hierna volgende paragraaf wordt op dit aspect nader ingegaan.

### 3 Organisatiestructuur van een groot accountantskantoor

Bij een accountantskantoor zijn het de met name (aankomende) professionals die op sterk persoonlijke wijze inhoud geven aan de dienstverlening. De cliëntgerichte werkzaamheden worden projectmatig georganiseerd.

Afhankelijk van de aard van de te behandelen problematiek worden, voor zover noodzakelijk, specialisten op deelterreinen zoals EDP-Audit of branche-deskundigen aan het projectteam toegevoegd. Voor zover deze gecombineerde inzet weer invloed heeft op de beschikbaarheid van het vereiste personeel in aantal en van een passend deskundigheidsniveau, raakt dit het verantwoordelijkheidsgebied van bepaalde functionele afdelingen zoals personeelszaken, opleiding en begeleiding, vaktechniek, enzovoort.

Op uitvoerend niveau binnen praktijkeenheden vindt in samenhang met de wisselende samenstelling van de teams, de uitwerking van de cliëntgerichte werkzaamheden plaats via projectstructuren. De alles omspannende organisatie heeft een matrix-structuur waarbinnen de volgende dimensies kunnen worden onderscheiden:

- regionale praktijkeenheden, waarmee bedoeld wordt het landelijk gespreide netwerk van kantoren;
- centra van specifieke deskundigheden, van waaruit specialisten worden toegevoegd aan (algemene controle) teams of van waaruit specialistische (advies)opdrachten worden uitgevoerd;
- sectoren, van waaruit de dienstverlening aan cliënten uit speciaal daartoe geïdentificeerde marktsegmenten wordt gecoördineerd;
- functionele stafdiensten op centrale locatie(s), van waaruit het management, de regionale

praktijkeenheden en in bepaalde situaties de projectteams worden ondersteund.

Het hoogste orgaan op uitvoerend niveau binnen de grote Nederlandse accountantskantoren is de Raad van Bestuur. Bij dit college komen de hiërarchische lijnen samen die enerzijds lopen naar de eerdergenoemde ondersteunende functionele stafdiensten en eventuele adviescommissies en anderzijds 'afdalen' naar de bestuurlijke structuur op het niveau van regionale praktijkeenheden, specialistische afdelingen en organisatorisch onderkende sectoren. De vennotenvergadering is het hoogste orgaan van de organisatie. Het is tegenover de vennotenvergadering dat de Raad van Bestuur verantwoording moet afleggen over het gevoerde beleid.

Door de massaliteit die bij de grote accountantsmaatschappen zelfs aan de orde is op vennoten-niveau zijn de mogelijkheden beperkt van inhoudelijk en zakelijk overleg binnen het hoogste orgaan van deze organisaties. Als gevolg daarvan is een ontwikkeling gaande in de richting van het creëren van een tussenstructuur, waarbij belangrijke feitelijke beslissingsbevoegdheden door de vennotenvergadering worden gedelegeerd aan een Vertegenwoordigend College van Vennoten, in Angelsaksische terminologie the Partnership Board genoemd. Wanneer laatstgenoemd orgaan in belangrijke mate is samengesteld uit vennoten die op grond van hun functionele positie binnen de maatschap een brugfunctie kunnen vervullen tussen de Raad van Bestuur enerzijds en de collectiviteit van vennoten die cliëntgericht werkzaam zijn vanuit het gespreide netwerk van praktijkeenheden anderzijds, dan vervult dit vertegenwoordigend college een belangrijke rol in het proces van streven naar consensus. Het verkrijgen van een breed intern draagvlak voor beleidsbeslissingen is immers van essentieel belang om de vertaalslag te kunnen maken van woorden (beleidsvoornemens) naar daden (plan van actie).

Het succesvol kunnen zijn te midden van de steeds hardere en toenemende concurrentie vereist een opstelling door de gehele organisatie heen die enerzijds is gericht op het vermogen

flexibel in te spelen op externe signalen – wat vraagt en verwacht de cliënt, hoe reageren de concurrenten – en anderzijds op het vermogen om de signalen te vertalen in gerichte acties. Dit vraagt binnen de structuur om een beleid, waarbij het mogelijk is met veranderingen om te gaan, talent te mobiliseren en het gebruik van de factor menselijk kapitaal te optimaliseren.

In de volgende paragraaf wordt een verdere uitwerking gegeven aan deze randvoorwaarden voor succesvol strategisch management.

#### **4 Strategisch management nader bezien**

Strategisch management voor accountantskantoren omvat een beleidsontwikkeling die is gericht op het inspelen op mogelijkheden die de omgeving biedt door het aangrijpen van kansen en het neutraliseren van bedreigingen. Hierbij is de vraag aan de orde of nadruk moet worden gelegd op het ontwikkelen van een flexibele, slagvaardige organisatie van goed opgeleide professionals tegen de achtergrond van de overtuiging dat een dergelijke organisatie de eigen markt creëert dan wel dat de vormgeving van de na te streven organisatie een afgeleide is van de geïdentificeerde segmenten van de markt als extern gegeven. Op de Accountantsdag 1989 is door De Bruijn<sup>5</sup> in zijn voordracht 'Accountant een beroep zonder grenzen' de nadruk gelegd op laatstgenoemde invalshoek. Van Tilburg heeft zijn bijdrage in het themanummer van het MAB eveneens geschreven vanuit deze invalshoek en ook wij zijn op grond van eigen waarneming van mening dat voor accountantsorganisaties het zwaartepunt bij de strategische beleidsvorming, vooral voor wat betreft de primaire functie, ligt bij een zorgvuldige analyse van lopende ontwikkelingen en het op grond daarvan identificeren van nieuwe dimensies in de dienstverlening.

Bij het ontwikkelen van beleidsdoelstellingen gaat het niet alleen om het identificeren van eerder genoemde nieuwe dimensies, maar dient tegelijkertijd steeds rekening te worden gehouden met de mogelijkheden de beleidsvoornemens ook effectief te kunnen realiseren. Het menselijk kapitaal neemt in dit afwegingsproces een sleutelpositie in. Naast de bestaande groep

'vaste' cliënten vormt de factor menselijk kapitaal immers het belangrijkste actief van een accountantskantoor.

Het op peil brengen en houden van de kwaliteit van de menselijke factor is van cruciale betekenis voor het (op termijn) kunnen realiseren van eerder geformuleerde beleidsdoelstellingen. Het creëren van een fijnmazig netwerk van vestigingen, het aangaan van samenwerking met andere organisaties of het verdergaand automatiseren van onderdelen van de praktijkuitoefening zijn belangrijke facetten van de bedrijfsvoering, maar zijn in belang toch ondergeschikt aan de betekenis die aan de factor 'menselijk kapitaal' in zijn kwalitatieve dimensie moet worden toegekend.

Deze visie is ook onder woorden gebracht door de voorzitter van een van Nederlands' Grote Vier, zoals opgetekend door Reint Gaastra<sup>6</sup> in een interview in het kader van de strategie voor de jaren negentig, waarbij de beleidsvoornemens voor dat decennium als volgt zijn weergegeven.

'Onze belangrijkste strategische doelstelling is het handhaven en uitbouwen van onze positie in Nederland als marktleider en vooraanstaand adviseur van bedrijfsleven en overheid. Dit zal worden bereikt door ons systematisch te blijven concentreren op het leveren van topkwaliteit, niet alleen vaktechnisch gezien, maar ook op het gebied van service-mentaliteit.'

De cultuur van accountantskantoren, onafhankelijk de grootte en diversiteit in dienstverlening, wordt gekenmerkt door de autonomie in de oordeelsvorming van de individuele professionals als uiteindelijk verantwoordelijken voor verrichte diensten. Het bereiken van consensus binnen deze groep is dan ook van essentieel belang om de beleidsvoornemens op termijn te kunnen realiseren. Een voor een ieder begrijpelijk actieplan kan hierbij een belangrijk hulpmiddel vormen. Een dergelijk plan moet duidelijk herkenbaar zijn voor allen die werken binnen de organisatie. Het dient bij voorkeur een element in de organisatie te brengen waar praktisch iedereen voor langere tijd zakelijk en emotioneel mee ' bezig' kan zijn. Daarnaast moet het ook door 'de markt' kunnen worden begrepen en herkend als signaal van een gericht streven naar méérwaarde. De feitelijke



inhoud van het actieplan wordt bepaald door die elementen, die door de Raad van Bestuur en de vennotenvergadering als van eminent belang voor het realiseren van de beleidsdoelstellingen zijn onderkend.

Om voor alle betrokkenen zichtbaar te maken dat initiatieven genomen zijn ter concretisering van eerder uitgesproken strategische beleidsvoorname, dienen door het management pilot projecten te worden geselecteerd aan de hand waarvan op kortere termijn voortgang in de realisatie kan worden gedemonstreerd. Daarnaast dient het management op passende wijze intern in ruime kring bekendheid te geven aan deze projecten om daarmee een breedgedragen betrokkenheid te stimuleren. Tenslotte is een zorgvuldig georkestreerde communicatie naar buiten noodzakelijk als signaal van onderscheidend vermogen. Hierdoor kan in de markt gemakkelijker de koppeling worden gelegd tussen een bepaald nagestreefd deskundigheidsprofiel en potentie voor vernieuwend denken en het betreffende accountantskantoor dat deze méérwaarde demonstreert.

Voor de Moret-Groep was dit in 1988 het 'Samen Beter' project dat primair was gericht op kwaliteitsverbetering. Door het bevorderen van een hechte, interne samenwerking tussen de individuele professionals binnen de onderscheiden sectoren en tussen de verschillende disciplines onderling, kon de basis worden gelegd voor een heroriëntatie van de gehele organisatie. Het actieplan, dat in de loop van 1988 aan alle mensen van de Moret-Groep is toegezonden onder het motto 'kwaliteit door samenwerking', heeft in de periode 1988-1989 nadere uitwerking gekregen in afzonderlijke thema's zoals introductie en begeleiding, samenwerking tussen de beroepsgroepen en verbetering van informatieverstrekking. Het project was gepland voor een tijdsduur van twee jaren in de verwachting dat het actieplan van het project zou gaan leiden tot een doorlopend proces van kwaliteitsbewust handelen met nadruk op een goede onderlinge samenwerking. Aan het realiseren van deze doelstelling is een belangrijke aanzet gegeven. Het proces dat door het actieplan op gang is gekomen, zal blijvende

aandacht krijgen als nieuw aspect van méérwaarde.

Er is alleen dan werkelijk sprake van een onderscheidend vermogen ten opzichte van concurrenten, wanneer dit in de praktijk zowel intern als extern zichtbaar en waargemaakt kan worden. Aan dit onderscheidend vermogen dient continu te worden gewerkt. Dit vindt onder meer 'vertaling' in het aanname- en opleidingsbeleid. Ten Wolde<sup>7</sup> merkt in dit verband op dat het op een hoger niveau brengen van de menskracht tijd kost omdat het niveau maar zeer ten dele is te beïnvloeden door opleiding. Bij een nieuwe (assistenten-)instroom van 10 à 15 procent zal het zeker vijf jaar duren voordat het kantoor dat de kwaliteit wil verhogen, haar doel begint te benaderen.

Op dat moment is in het bestand aan full professionals en vennoten echter nog nauwelijks verandering gekomen en deze groep van leidinggevende personen dient met name toch grotendeels te bestaan uit excellerende professionals.

Strategisch management gericht op het streven naar topkwaliteit dient een geïntegreerd beleid in te houden dat gekenmerkt wordt door een onderliggende lange termijn filosofie en waarin het tot ontplooiing laten komen van excellente kwaliteiten een herkenbaar element vormt van het opleidingsprogramma, het loopbaanbeleid en het arbeidsvoorwaardenbeleid. In het kader van het loopbaanbeleid dient voldoende ruimte te bestaan voor op de persoon toegesneden ontplooiingsmogelijkheden, terwijl het arbeidsvoorwaardenbeleid voor alle personen die werkzaam zijn binnen de organisatie bepaalde individualiseringselementen dient te bevatten, zodat in het beloningssysteem een koppeling kan worden gelegd met eigen initiatief, produktiviteit en prestatie.

## 5 Conclusie

De denkwereld van accountants is sterk intern, dat wil zeggen op de eigen professie en op de persoonlijke invulling daarvan gericht. Dit bemoeilijkt bedrijfsmatig strategisch denken en handelen of wel om in de beeldspraak van Hazel-

hoff te blijven het smeden van een ring of het creëren van een gemeenschappelijke attitude die de gehele organisatie omspant.

Strategisch denken en handelen is voor een dienstverlenende organisatie als een 'full-service' accountantskantoor dan ook een materie die niet gemakkelijk duidelijk 'vastbaar' kan worden gemaakt. Daarom is het ook niet verwonderlijk dat in de bijdragen van de diverse auteurs aan eerdergenoemd themanummer de projectie van de diverse strategische overwegingen naar de toekomst slechts een ondergeschikt onderdeel vormt van het gehele betoog.

De cultuur van accountantskantoren, onafhankelijk de grootte en diversiteit in dienstverlening, wordt nog steeds gekenmerkt door de autonomie in oordeelsvorming van de individuele professionals als uiteindelijk verantwoordelijken voor verrichte diensten. Het bereiken van consensus binnen deze groep en met name binnen de groep van vennoten is van essentieel belang om de vertaalslag te kunnen maken van strategische beleidsontwikkeling naar een plan van actie of wel van woorden naar daden. Zozeer het zinloos is een produkt of dienst te ontwikkelen wanneer er geen duidelijkheid bestaat of er een markt voor is, zozeer is het ook zinloos om een strategisch beleid te ontwikkelen wanneer niet de zekerheid bestaat, dat het 'gedragen' kan worden door de eigen organisatie. Een fragmentarische of instrumentele benadering van deze problematiek kan hiervoor geen alternatief vormen.

In welke richting strategische besluitvorming ook plaatsvindt, het ontwikkelen van een breed gedragen betrokkenheid is van doorslaggevend belang om te komen tot een geïntegreerd denken en doen. Alleen dan krijgen strategische overwegingen praktische betekenis.

## Noten

1 Prof. Dr. F. Hazelhoff, *Verbeeldingskracht en macht. Hoe ver reikt strategisch management?* Kluwer, Deventer, 1987.

2 C. J. I. M. van Tilburg, *De accountant en zijn markt*, MAB, december 1989.

3 Limperg Instituut, *Opvattingen over accountants*, Amsterdam,

1987, NIPO. Van marktonderzoek naar marketing. Onderzoek accountantskantoren 1988.

4 Prof. J. H. Blokdijs, *Strategieën bij verwachtingskloven*, MAB, december 1989.

5 W. de Bruijn, *Accountant, een beroep zonder grenzen*, *De Accountant*, juli/augustus 1989.

6 Reint Gaastra, *Managers: Nieuwe accenten in beleid in komende decennium*, *Elan*, december 1989.

7 J. ten Wolde, *Veranderingen in de werkwijze van de accountant*, *De Accountant*, juli/augustus 1989.