

Lezers reageren

De les van Mintzberg voor accountants

Prof. Dr. R. Soeting

1 Het beheersen van accountantscontrole

Op 13 juni 1991 verdedigde collega Dr. Philip Wallage een opmerkelijk proefschrift handelende over het proces van accountantscontrole.¹ Naar mijn mening vormt deze studie een belangrijke bijdrage aan de ontwikkelingen in het accountantsberoep.

Eén van de aandachtsvelden van Wallage betreft de technische structuur van het controleproces en juist in dat vlak ligt mijns inziens de 'centrale zenuw', die bepalend is voor het niveau van de accountantscontrole.

Op het eerste gezicht gaat Wallage en met hem vele beroepsgenoten echter een weg, die via voorgeschreven procedures en formalisering van regels leidt tot 'forcing the professionals to play the machine bureaucratic game'.²

Niet best dus, want de machinebureaucratie betekent voor de accountant als professional 'de dood in de pot'. Is deze eerste impressie wel juist of is hier sprake van een schijnbeweging, die tenslotte anders en beter uitpakt?

Om op deze vraag te kunnen antwoorden ga ik hierna vooral in op het gestelde in hoofdstuk 4 'De mate van structuur van de controlemethodiek'. De bevindingen en opvattingen van Wallage zal ik vervolgens confronteren met die van Mintzberg.

2 Onderzoek Wallage naar de mate van structuur van de controlemethodiek

Wallage brengt kenmerken van structuur in relatie 'tot een consistente en eenduidige wijze van handelen' (p. 20).

Uniformering als hierbij bedoeld kan worden bewerkstelligd door het standaardiseren van procedures en formalisering van regels. In dit verband noemt Wallage als hulpmiddelen: 'checklists, vastleggingsvoorschriften, review procedures en dergelijke' (p. 102).

In een onderscheid tussen 'organisatiestructuur' en 'technische structuur' beperkt Wallage zich tot laatstgenoemd object.

Via literatuurstudie komt Wallage vervolgens tot vijf categorieën voordelen verbonden aan een 'relatief gestructureerde' methodiek, te weten:

- harmonisatie,
- effectiviteit en efficiency,
- marketing,
- vereenvoudigde opleiding en
- kwaliteitsbeheersing.

Als mogelijke nadelen worden naar voren gebracht:

- mechanisch en rigide handelen,
- meer aandacht voor kwantitatieve dan kwalitatieve aspecten en
- onvoldoende ruimte voor creativiteit.

In een eigen oordeel kiest Wallage voor een gestructureerde aanpak maar dan wel 'dynamisch' en 'procesgericht'.

Op deze wijze zouden de nadelen verbonden aan structurering worden weggenomen met behoud van de voordelen.

Prof. Dr. R. Soeting was gedurende 25 jaar partner bij het accountantskantoor Van Dien & Co. Thans hoogleraar Bestuurlijke Informatieverzorging aan de UvA en directeur Limperg Instituut. Promoveerde in 1982 op het proefschrift 'Het grote accountantskantoor, naar een bureaucratie?'

3 Structuurkenmerken volgens Mintzberg

In het hierna volgende wordt aansluiting gezocht bij een oude studie van Mintzberg (eerdergenoemd), waarin conclusies zijn vermeld die onverminderd geldigheid bezitten. En dan verwijs ik vooral naar hoofdstuk negentien 'The professional bureaucracy'.

Een dergelijk regime zou toepasselijk zijn voor 'personal service organizations', waarbij de werkzaamheden worden verricht door hoog gekwalificeerde deskundigen in een complexe en veelal stabiele omgeving. Voor dergelijke professionele organisaties, waaronder ook het accountantskantoor valt, noemt Mintzberg als coördinatiemechanisme het standaardiseren van kennis en kunde:

'the professional bureaucracy relies for co-ordination on the standardization of skills and its associated parameter, training and indoctrination' (p. 349).

Ik leg op deze uitspraak veel nadruk om te voorkomen dat dit coördinatiemechanisme wordt verward met dat geldend voor de machinebureaucratie. In het kader van laatstgenoemd regime moet voor coördinatie worden geopteerd voor 'standardization of workprocesses'.

Als ik mij niet vergis dan kan binnen het grote accountantskantoor een streven worden waargenomen in het meer en meer toepassen van juist laatstgenoemd coördinatiemiddel. Het is in ieder geval opmerkelijk dat de toenmalige promovendus Wallage vrijwel spontaan het onderzoek richt op dit instrument, terwijl hij de 'standardization of skills' niet eens noemt!

Wat is nu het specifieke van 'standardization of skills'?

Ik moet hierbij denken aan de opvattingen van de meester-voetballer Johan Cruyff. Naar zijn mening moeten beroepsvoetballers zodanig met elkaar trainen, dat zij op elk gewenst moment, ook onder grote druk, in staat zijn bepaalde 'figuren', spelpatronen, uit te voeren.

De aard van de figuren hangt af van het verloop van de wedstrijd en de type tegenstander. In deze 'filosofie' zijn twee elementen herkenbaar en wel

- 1 de situatie (in terms of a contingency),
- 2 de keuze en de uitvoering van een gedragslijn, die bij die situatie past.

In dezelfde geest spreekt Mintzberg van 'pigeonholing':

'In this regard, the professional has two basic tasks:

- 1 to categorize the client's need in terms of a contingency, which indicates which standard program to use, a task known as diagnosis,
- 2 to apply or execute that program' (p. 352).

Voor de goede orde merk ik nog op dat de op deze wijze aangeduide structuurkenmerken twee dimensies bevatten gelet op de functie van de professional enerzijds en de aard van de cliënt anderzijds.

'..... the structure of the Professional Bureaucracy becomes at the same time both a functional and a market-based one' (p. 354) maar dit terzijde.

Allereerst gaat het om de vraag welk coördinatiemechanisme bij voorkeur binnen het accountantskantoor moet worden toegepast. Mintzberg c.s. zijn op dat punt niet onduidelijk: 'skills, training and indoctrination' daar gaat het om.

4 De les van Mintzberg

Bij het groter en groter worden van accountantskantoren wordt en werd (terecht) gezocht naar organisatorische beheersingsmiddelen.

Gelijktijdig wordt eveneens in de werksituatie naar beheersbare en toetsbare werkmethoden gestreefd.

Opmerkelijk is nu dat naar waarneming van meerdere onderzoekers in beide vlakken wordt teruggegrepen naar oude, specifiek bureaucratische beheersingsmiddelen.

De studie van Wallage bevestigt die gedragslijn nog eens.

In de organisatie ziet men de hiërarchie, de regelgeving en voorschriften omvangrijker worden en in de controlepraktijk wordt een richting ingeslagen die leidt naar het standaardiseren van werkprocessen. Heeft deze benadering kans van slagen?

Naar de mening van Mintzberg geenszins: 'And standardization of workprocesses and of outputs are ineffective for this complex work with its ill-defined outputs' (p. 372).

'Complex workprocesses cannot be formalized by rules and regulations, and vague outputs cannot be standardized by planning and control systems' (p. 376).

Mintzberg citeert Sorensen en Sorensen (1974): 'the more machine bureaucratic the large public accounting firms, the more they experienced conflict and job dissatisfaction' (p. 378).

De verkeerde richting, die kennelijk door accountantskantoren wordt ingeslagen, berust naar de mening van Mintzberg op een onjuiste veronderstelling, inhoudende dat '..... professional work can be controlled, like any other, in a top-down manner, *as assumption that has proven false again and again* (p. 376).

5 Besluit

In de inleidende paragraaf wordt opgemerkt dat Dr. Philip Wallage – naar het schijnt – de weg inslaat leidend naar een 'machine-bureaucracy'.

Is hier nu sprake van schijn of werkelijkheid? Vooral nog houd ik het op het eerste. Immers zijn aanpak is zodanig gedynamiseerd dat de meer

geëigende weg voor de professionele bureaucratie geheel open ligt.

Het standaardiseren van het werkproces sec leidt ook volgens Wallage tot rigiditeit.

Om daaraan te ontkomen kiest hij een randvoorwaarde, die verwantschap vertoont met de 'pigeon-holing' van Mintzberg:

'Als randvoorwaarde moet hierbij echter wel als eis worden geformuleerd, dat accountants voldoende getraind zijn om de betreffende hulpmiddelen effectief in *verschillende omstandigheden* te kunnen toepassen (met andere woorden in de specifieke controle-aanpak)', p. 109.

Nu beide wegen blijkbaar op een bestemming eindigen die niet substantieel van elkaar verwijderd zijn, beveel ik Wallage en met hem de grote accountantskantoren aan meer direct te opteren voor het geëigende coördinatiemiddel zoals eerder door Mintzberg geformuleerd.

Enig missiewerk mag niet uitblijven, want zelfs discussie omtrent deze toch uiterst kritische en gevoelige materie bleef tot heden uit.

De 'centrale zenuw' in de beroepsuitoefening is naar mijn inschatting nog steeds bekneld!

Noten

¹ Proces van Accountantscontrole. Methodiek en mate van structuur. Proefschrift 1991, UvA.

² The structuring of organizations, Mintzberg 1979, p. 377.