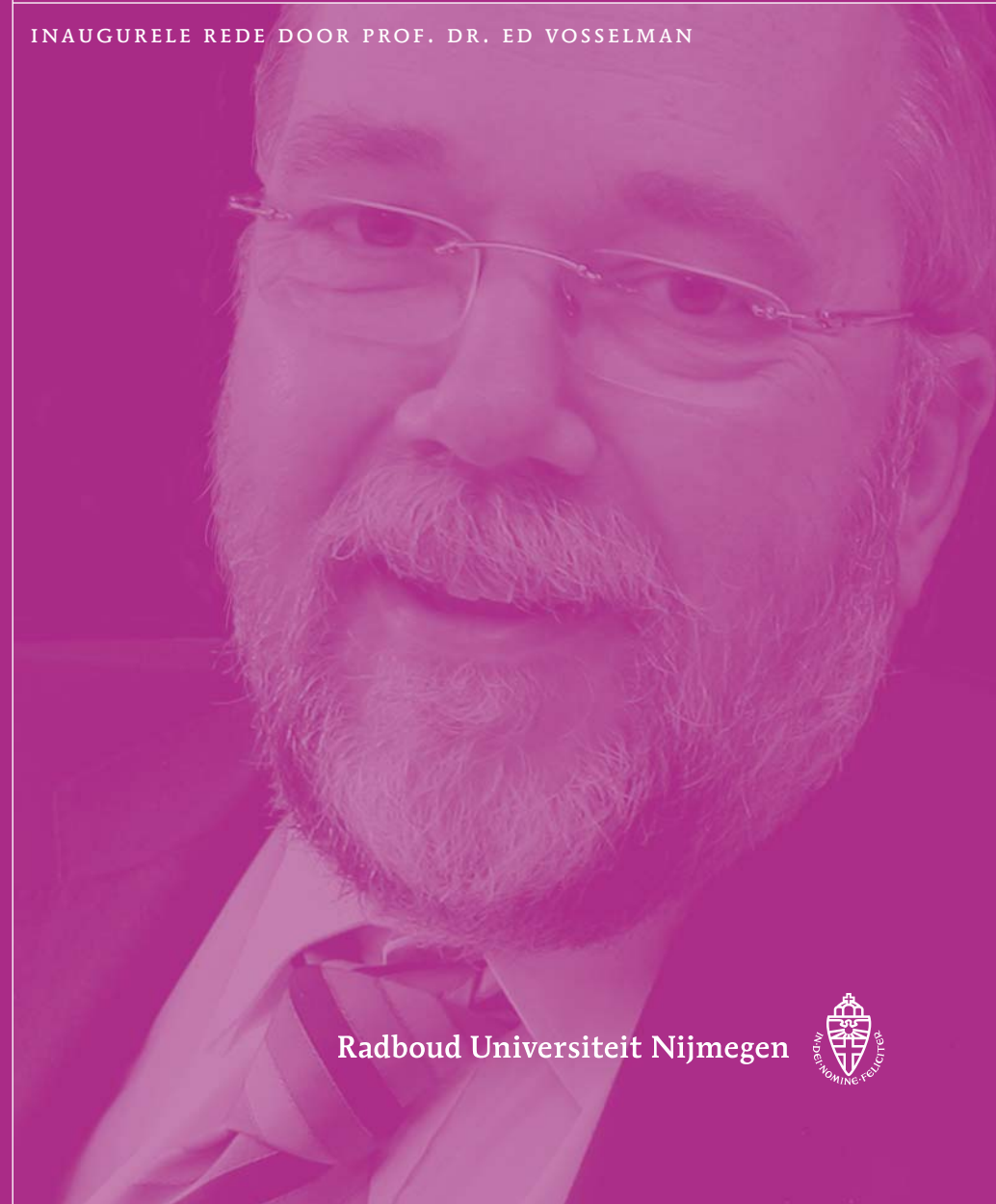


De dynamiek van 'accounting & control'

INAUGURELE REDE DOOR PROF. DR. ED VOSSELMAN



Radboud Universiteit Nijmegen



INAUGURELE REDE
PROF. DR. ED VOSSELMAN



'Accounting & control' kan onder meer de vorm aannemen van tellen en meten in het verband van prestatie-management. De theorie is dan dat prestatie-management een instrument is om te motiveren en om opportunistisch gedrag te voorkomen en bestrijden, door harde afspraken en (posi-

tieve en negatieve) beloningsprikkelers. Maar er is een risico dat het instrumentele prestatie-management juist het gedrag dat men wil voorkomen, oproept.

Ed Vosselman pleit in zijn intreerede als hoogleraar Accounting voor een herontdekking van de intrinsiek gemotiveerde mens. . Metingen en tellingen, de kern van accounting, zijn dan geen instrumenten in afrekensystemen maar doen juist een appel op betrokkenheid en de wens om te excelleren. Ingebed in een sfeer van vertrouwen hebben metingen en tellingen de potentie om individuen uit te dagen hun stem te laten horen. Die stemmen zorgen voor een verspreiding van oordelen en interpretaties in de organisatie en kunnen zo het leervermogen van die organisatie stimuleren. Daarmee wordt ook de economische prestatie positief beïnvloed.

Ed Vosselman (1953) publiceert in zowel wetenschappelijke als meer populaire vaktijdschriften en schrijft boeken op het terrein van Accounting. Voorts is hij docent en één van de wetenschappelijk directeuren van het RACC, het Research Center On Accounting and Control Change, een samenwerkingsverband tussen de Radboud Universiteit en de Open Universiteit.

DE DYNAMIEK VAN 'ACCOUNTING & CONTROL'

De dynamiek van 'accounting & control'

Rede in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van Hoogleraar Accounting met de leeropdracht Management Accounting en Control aan de Radboud Universiteit Nijmegen op vrijdag 13 oktober 2006

door prof. dr. Ed Vosselman

Vormgeving en opmaak: Nies en Partners bno, Nijmegen
 Drukwerk: Thieme MediaCenter Nijmegen

ISBN 90-9021190-X

© Prof. dr. Ed Vosselman, Nijmegen, 2006

Niets uit deze uitgave mag worden vermenigvuldigd en/of openbaar worden gemaakt middels druk, fotokopie, microfilm, geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de copyrighthouder.

INLEIDING

Accounting heeft te maken met tellen en meten, met calculeren, waarderen en administreren. Wie aan accounting denkt, denkt aan cijfers, primair aan financiële cijfers, aan euro's of aan dollars. Op zijn minst denkt men aan kwantificering, aan de uitdrukking in getallen. Die kwantificering, dat tellen en meten, is een activiteit waar diverse beroepsgroepen bij betrokken zijn. In deze rede richt ik mij vooral op de bemoeienis van managers bij en met accounting en *niet*, of in ieder geval in veel mindere mate, op de rol van accountants of controllers¹.

Accounting als activiteit heeft alles te maken met het meeromvattende begrip *rekenschap*. Rekenschap heeft te maken met het afleggen van verantwoording. In die zin heeft rekenschap een *achteraf* kant. In enge zin gaat het hierbij om het afleggen van verantwoording over het beheer van gelden, maar in meer brede zin kan men rekenschap verschuldigd zijn over allerlei activiteiten. Maar rekenschap heeft ook een *vooraf* kant. Je kunt je rekenschap geven van iets. Je kunt van tevoren rekenen om uit te vinden welke beslissing je het beste kunt nemen. In deze rede spreek ik in de eerste plaats over de 'achteraf'-rekenschap. Maar zeker niet uitsluitend, want ik zal laten zien dat *achteraf* rekenschap in bepaalde omstandigheden direct kan overgaan in *vooraf* rekenschap. Natuurlijk *hoeft* rekenschap niet direct verbonden te zijn met financiële cijfers of met getallen. Het is immers ook heel goed mogelijk om in *tekst* verantwoording af te leggen, in woord of geschrift. Maar de verwijzing naar 'rekenen' duidt er wel op, dat kwantificering in welke vorm dan ook gewenst is. Accounting is in het verband van rekenschap dus op zijn plaats, zeker nu de tijdgeest allerwegen vraagt om onderbouwing met zogenaamde harde feiten.

Rekenschap en accounting zijn in onze tijd alom tegenwoordig. De zichtbaarheid van accounting is niet van vandaag of gisteren. Al sinds jaar en dag legt het topmanagement van ondernemingen verantwoording af aan zijn vermogensverschaffers over de winstgevendheid van de activiteiten die met behulp van het ter beschikking gestelde vermogen zijn ontplooid. Voorts werd en wordt accounting tussen diverse managementniveaus in de onderneming als verantwoordingsmiddel gebruikt. 'Responsibility accounting' als een vorm van 'management control' waarbij lagere managers aan hogere echelons verantwoording afleggen op basis van financiële cijfers (kosten, winst), is wijd verspreid in ondernemingsland². In feite creëert accounting een 'bestuurbaar individu'³, of, nog scherper: een *calculeerbaar individu*. Met het individu kunnen afspraken worden gemaakt in termen van kwantiteiten (geld of anderszins) en de prestaties van het individu kunnen aan die afspraken worden afgemeten.

Ook in overheidsorganisaties is accounting al heel lang zichtbaar, maar tot voor enkele decennia beperkte die zichtbaarheid zich grotendeels tot het meten van geldontvangsten en gelduitgaven. In de loop van de jaren tachtig kwam accounting meer en meer in het verband te staan van het afleggen van verantwoording over *activiteitenprogramma's*. En in onze tijd heeft dat laatste een grote vlucht genomen.

De bloei van rekenschap en van accounting gaat samen met de glorie van het sterk instrumenteel ingerichte *prestatie management*, waarbij individuen sterk worden beïnvloed door prikkelsystemen ('incentives') en waarmee hen regelmatig de maat wordt genomen. Dat in dat verband het woord 'afrekenen' velen op de lippen bezworen ligt, geeft een extra indicatie voor de status en de betekenis van accounting. Met behulp van 'prestatiecontracten' worden individuen in allerlei functies verantwoordelijk gesteld voor een bepaalde output: de politiemans voor het aantal bekeuringen dat hij geeft, de leraar voor de mate van studenttevredenheid en voor het percentage geslaagden bij het examen, de onderzoeker voor het aantal internationale publicaties dat hij het licht laat zien, de directie van de NS voor het realiseren van een percentage treinen dat op tijd rijdt. En zo kan het rijtje nog gemakkelijk worden uitgebreid.

Prestatiemanagement (of 'management by the numbers') is verbonden met inzichten uit de economische organisatietheorie. Die theorie ziet relaties tussen individuen in feite als marktrelaties. Ik kom daar later op terug. De vraag die ik stel, is in hoeverre prestatie management de economische prestatie van de organisatie verbetert. Ik zal laten zien, dat prestatie management met 'marktachtige' trekken wel een erg beperkt appel doet op de veelheid van handelingsmotieven die individuen in een organisatie kunnen hebben. Er is zelfs een risico van versraling waardoor het leervermogen van de organisatie niet ten volle tot ontwikkeling komt en de economische prestatie in feite onder het haalbare niveau blijft. Daarna schets ik een alternatief: een 'management by the numbers' dat aansluiting vindt bij een samenwerkingsverband tussen individuen. Ik zal inzichtelijk maken, dat een dergelijk prestatie management mobilisatiekracht heeft en het leervermogen van de organisatie kan versterken. Vertrouwen heeft dan een sleutelrol. Accountingsystemen en accountinginformatie kunnen ook in deze variant van prestatie management een belangrijke rol spelen en daarvan zal ik diverse illustraties geven.

PRESTATIEMANAGEMENT EN ECONOMISCHE ORGANISATIETHEORIE

Moderne systemen van prestatie management hebben onmiskenbaar onder invloed gestaan van de economische organisatietheorie, in het bijzonder van het deel van die theorie dat wel als 'contracting theory' te boek staat. In de 'contracting theory' staat het 'agency vraagstuk' centraal^{iv}. De relatie tussen een principaal en een agent, zeg maar een opdrachtgever en een opdrachtnemer, wordt bezien vanuit een economisch belangenperspectief. Opdrachtgever en opdrachtnemer hebben elk hun belang; de opdrachtgever heeft het belang dat de inspanningen van de opdrachtnemer voor hem het gewenste resultaat leveren (of beter). De opdrachtnemer heeft als belang om zijn inspanningen te minimaliseren, om het gewenste resultaat tegen zo gering mogelijke inspanning te realiseren. Uitgangspunt in deze theorie is, dat het motief van het eigen belang wel eens opperrecht zou kunnen worden tot *opportunisme*: het eigenbelang wordt dan op arglistige wijze nagestreefd, bijvoorbeeld door informatie te vertekenen of door

handelingen in het verborgene te doen of juist na te laten. Men heeft er veel voor over om het eigen belang te dienen! Zo kan een autobezitter die zijn auto wil verkopen vanuit eigen belang wel eens informatie achterhouden over gebrekkige kanten van zijn auto. Of kan een verzekerde die op gunstige voorwaarden een verzekering wil afsluiten, wel eens niet helemaal open kaart spelen over zijn gezondheidstoestand.

Om de motivatie bij de opdrachtnemer te versterken en om opportunistisch gedrag te voorkomen of te bestrijden, staat de opdrachtgever een aantal mogelijke maatregelen ter beschikking; maatregelen die met wederzijds goedvinden in een contract kunnen worden vastgelegd. Eén daarvan is een sterke 'monitoring' van het gedrag van de opdrachtnemer. De opdrachtgever kan pogen de transparantie van het handelen van de agent te vergroten door registratie- en bewakingssystemen; door veel over de schouder mee te kijken dus. Ook, vaak in een combinatie met 'monitoring', kan hij de opdrachtnemer vragen om akkoord te gaan met bepaalde beperkingen van de handelingsvrijheid of om bepaalde specifieke procedures te volgen. En dan is er nog de mogelijkheid van de 'incentives'.

Vanuit het inzicht dat externe, op het belang inspelende prikkels het gedrag van de opdrachtnemer zullen beïnvloeden, kan de opdrachtgever een *prikkelarrangement* inrichten. Die prikkels of 'incentives' moeten zodanig zijn, dat zij handelen bevorderen dat zowel in het belang van de opdrachtgever als van de opdrachtnemer is. Zo kan de opdrachtgever de beloning voor de opdrachtnemer (deels) afstemmen op de resultaten van diens inspanningen (prestatieafhankelijke beloning). Het belang van opdrachtgever en opdrachtnemer wordt dan met elkaar in overeenstemming gebracht: beide hebben immers belang bij het resultaat van de inspanning. Ook een negatieve prikkel is mogelijk: het vooruitzicht van de knoet, met als ultieme mogelijkheid om de opdrachtnemer te ontslaan van de opdracht (en daarna het zoeken van een nieuwe opdrachtnemer).

Het prikkelarrangement sluit dus nauw aan bij een belangentegenstelling zoals die zich openbaart tussen partijen die met elkaar een overeenkomst voor een *transactie* of een serie van transacties willen afsluiten. Het gaat eigenlijk om een efficiënte, een doelmatige besturing van die transacties. En omdat transacties bij uitstek worden afgesloten op een markt, ziet de 'contracting theory' de relatie tussen een opdrachtgever en een opdrachtnemer dus vooral als een marktrelatie. Kenmerkend voor een markt is, dat zij een *flexibele* aanpassing mogelijk maakt aan omstandigheden. Als er niet goed geleverd wordt, zoekt de opdrachtgever een andere opdrachtnemer. Als er wel goed geleverd wordt, wordt dat letterlijk op prijs gesteld. Zowel de dreiging van de prijs die de opdrachtnemer moet betalen (bijvoorbeeld in de vorm van zijn ontslag) als het vooruitzicht van de prijs die hij ontvangt bij levering van het gewenste, zullen hem motiveren om zijn inspanningen goed te richten.

De inzichten uit de 'contracting theory' hebben hun weg naar de samenleving en de daarin interacterende individuen en instituties zeker gevonden. Dat is behalve aan de

kracht, de elegantie en ook wel de pretentie van de theorie ook te danken aan de ontvankelijkheid van de samenleving voor deze theorie. Een neoliberale tijdgeest is gevoelig voor de taal van de economie en de waarden die de economie vertegenwoordigt. Uit naam van een efficiënte besturing zijn en worden op allerlei plekken markten ingericht en wordt marktwerking gestimuleerd. Ook de constructie van veel relaties tot 'klant-leverancierrelaties' weerspiegelt de invloed van het marktdenken en daarmee de invloed van de 'contracting theory'. Het lijkt wel alsof iedereen tegenwoordig 'klant' is: of je nu een stofzuiger koopt, onderwijs geniet, patiënt bent in een ziekenhuis – zelfs in je contacten met de politie en de belastingdienst ben je een klant. En als klant, als opdrachtgever, kun je iedereen die onvoldoende presteert 'afrekenen'.

Prestatiemanagement zoals dat tegenwoordig in menige *organisatie* wordt toegepast, spoort met bovenstaande inzichten. Uit naam van efficiency en verbetering van de economische prestatie van de organisatie als geheel worden 'prestatiecontracten' tussen managers op diverse niveaus afgesloten, of tussen een manager en een individueel organisatielid. Er worden afspraken gemaakt over output, inzet van middelen, handelingsvrijheid, prikkels en de monitor. Die prestatiecontracten liggen in het verlengde van contracten op een markt, in het verlengde van arbeidscontracten. Uit naam van efficiënte besturing van de organisatie beogen zij de 'opdrachtnemer' te motiveren en opportunistisch handelen instrumenteel te voorkomen of te bestrijden.

DE ECONOMISCHE MENS EN DE SOCIALE MENS

Prestatiemanagement richt zich vanuit het geschetste economisch perspectief dus primair op een individu, op een individuele manager. Het sluit aan bij het prototype van de 'economische mens'. Dat is wel een wat bijzonder type. Hij is sterk op zichzelf gericht en neemt in een groter verband een enigszins geïsoleerde positie in. Voor zover hij *verbindingen* aangaat, concentreren die zich rond *transacties*. De regulering van die transacties en de daarbij behorende belangentegenstellingen vindt plaats op een (imperfecte) markt. Het model van de imperfecte markt wijkt nogal af van het model van de organisatie als samenwerkingsverband.

Het basismechanisme op een imperfecte markt is het prijsmechanisme, waarin positieve en negatieve beloningsprikkels het regulerende werk doen. Maar omdat een markt vrijwel nooit perfect is, spelen aanvullende contractuele instrumenten een belangrijke rol. Want omdat het eigenbelang zo voorop staat, doet een marktpartij er op een imperfecte markt inderdaad verstandig aan rekening te houden met potentieel opportunistisch gedrag van andere marktpartijen met tegengestelde belangen. Zijn wantrouwen ten opzichte van anderen is tot op zekere hoogte gerechtvaardigd^v, alle partijen zullen de redelijkheid van 'gezond wantrouwen' inzien. (Onder)handelen kan nu eenmaal gepaard gaan met het achterhouden of vertekenen van informatie en dus met (zwakke) vormen van list en bedrog. Partijen staan op afstand van elkaar en hebben dus onvoldoende kennis om de ander 'op de blauwe ogen' te vertrouwen. Het is in zo'n

situatie alleen maar verstandig om zich instrumenteel tegen de consequenties van informatieasymmetrie (de ongelijke verdeling van informatie over de partijen) te wapenen. De in te zetten instrumenten zullen in alle openheid overeen worden gekomen en, zeker in het geval van meer complexe transacties, contractueel worden vastgelegd. Tot die instrumenten behoren inderdaad monitorsystemen, prikkelsystemen en inperking van de handelingsvrijheid.

Prestatiecontracten sluiten dus aan bij de modellering van de verbindingen op een imperfecte markt, maar hoe verhouden zij zich nu tot de modellering van verbindingen binnen een organisatie? Economen (in het bijzonder organisatie-economen) zien de organisatie in essentie als een *alternatief* voor de markt. Als de imperfecties, de tekortkomingen van de markt zo groot worden dat de markt echt gaat falen, kunnen de transacties en de daarmee verbonden belangenstrijd vanuit doelmatigheidsoverwegingen beter in een organisatorisch verband worden gereguleerd. Zo'n organisatorisch verband wordt door economen wel aangeduid als een *hiërarchie*. Individuen zullen het in geval van *marktfalen* in hun belang achten om zich in een georganiseerd verband aan een hiërarchie, aan een centraal gezag, te onderwerpen. Zo'n hiërarchie ligt dan in feite in het verlengde van een imperfecte markt en kenmerkt zich door 'hard controls'. Voor de betrokken individuen zijn verbindingen in een hiërarchie in bepaalde omstandigheden doelmatiger dan verbindingen op een imperfecte markt. Dat is het geval wanneer er sprake is van complexe transacties die omgeven zijn door veel onzekerheid en wanneer (dus) het aantal potentiële marktpartijen waar men zich toe kan wenden, gering is.^{vi} Kortom: de *basisreden* voor het ontstaan van een organisatie is in deze gedachtegang dus eigenlijk, dat de tekortkomingen van de markt als besturingssysteem voor transacties efficiënt worden bestreden. *Marktfalen* wordt gecompenseerd. Prestatiecontracten binnen een hiërarchie zijn in deze redenering dus een alternatief voor contracten op een imperfecte markt.

De vraag is evenwel gerechtvaardigd, of de basisreden voor het ontstaan van een organisatie, een samenwerkingsverband, wel alleen berust op *tekortkomingen van een alternatief voor die organisatie*. Is er niet een meer positieve reden voor het ontstaan en bestaan van een organisatie? In de werkelijkheid van hier en nu treden individuen ongetwijfeld via de arbeidsmarkt tot organisaties toe omdat zij daar op doelmatiger wijze een inkomen kunnen verwerven dan met voortgaande transacties op een afzetmarkt. Met andere woorden: er zal zeker een economisch belangenmotief in het spel zijn. Maar is er niet ook een veelheid van andere motieven die individuen tot een organisatie doen toetreden, motieven die hooguit indirect met het economisch belangenmotief zijn verbonden? Mijn stelling is, dat die motieven er inderdaad zijn. Zij kunnen weliswaar niet rechtstreeks worden toegedicht aan het eerder geschetste model van de economische mens, maar wel aan dat van de 'sociale mens'. Die mens weet zich gemotiveerd door andere dan 'koude' economische motieven. Hij zet zich in omdat hij plezier heeft in een bepaald soort werk, zich betrokken voelt bij een bepaalde activiteit en/of

een bepaald doel, of de behoefte heeft om in een bepaald sociaal verband te excelleren^{vii}. De sociale mens zoekt zijn verbindingen in meer hechte samenwerkingsverbanden, de markt heeft hem in dit verband onvoldoende te bieden. Zoals het model van de imperfecte markt dus hoort bij het model van de economische mens, zo hoort het model van de organisatie als samenwerkingsverband bij het model van de sociale mens. Het fenomeen organisatie is dan een uitvloeisel van een existentiële behoefte van individuen om zich in een sociaal verband te ontplooiën en te manifesteren.

Natuurlijk bestaat de werkelijkheid niet alleen uit modellen of prototypes (de laatste term zal ik vanaf nu gebruiken). Zij is veelkleurig en geeft allerlei hybride vormen van de economische en de sociale mens te zien. De meeste individuen hebben zowel iets van de economische als van de sociale mens. Mensen die zich aanbieden op een arbeidsmarkt kunnen zich laten leiden door vele motieven; zeker ook door het economische belangenmotief. Dat motief kan dan zelfs op de voorgrond staan. Maar eenmaal toegetreten tot de arbeidsorganisatie, kan het motief van het 'kale' economische belang zich naar de achtergrond verplaatsen – al zal het niet volledig verdwijnen. De kans op opportunistisch gedrag zal na toetreding tot een organisatie zeker niet uitgesloten zijn. Maar in veel gevallen is het 'kale' eigen belang niet het directe handelingsmotief; mensen zijn ook intrinsiek gemotiveerd. Naarmate intrinsieke motivatie meer op de voorgrond staat zullen marktachtige structuren meer gaan wringen. Om in het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband goed op de vruchten van samenwerking te kunnen kapitaliseren is dan ook een compleet ander besturingsregime dan dat van de imperfecte markt nodig. Ik kom daar op terug. Op zijn minst zal het regime van de markt naar de grenzen van de organisatie moeten worden teruggedrongen. Bij individuen die intrinsiek gemotiveerd zijn en die handelen vanuit betrokkenheid en/of de wil tot excelleren staat de neiging tot opportunistisch gedrag immers bepaald niet op de voorgrond. Gebruik van een regime van de imperfecte markt kan zelfs onbedoelde, negatieve gevolgen hebben. Want theoretisch kan aannemelijk worden gemaakt en empirisch zijn er aanwijzingen dat het actief inzetten van een instrumentarium gericht op voorkomen en bestrijden van opportunisme bij intrinsiek gemotiveerde individuen juist opportunisme kan oproepen^{viii}. De instrumentele bejegening doet individuen hun 'kale' eigen belang juist op de voorgrond plaatsen en de andere motieven wegdrücken. De sociale mens moet dan wijken voor de economische mens. Zo ontstaat het risico, dat bijvoorbeeld het gebruik van een prestatiecontract dat sterk stoelt op 'incentives' gedrag kan oproepen dat correspondeert met het uitgangspunt van opportunisme uit de 'contracting theory', terwijl die gedragsuitgangspunten in de specifieke situatie oorspronkelijk onjuist waren. De op de theorie gebaseerde instrumentele praktijk creëert dan een soort 'self fulfilling prophecy'. De *sociale verschraling* die met het terugbrengen van de rijkdom aan handelingsmotieven gepaard gaat, zal het leervermogen en het aanpassingsvermogen van de organisatie niet bevorderen en

daarmee uiteindelijk niet in het economisch belang van de individuele organisatieleden zijn.

In feite tekent zich nu een *paradox* af: toepassing van prestatie management kan ertoe leiden dat de economische prestatie van de organisatie via sociale verschraling negatief wordt beïnvloed.^{iv}

Het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband vraagt om een besturingsregime, waarin intrinsieke motivatie, betrokken gedrag en de mogelijkheid tot zelfverwerkelijking (excelleren) alle kans krijgen en waarin de drijfveer van het 'kale' individuele belang naar de achtergrond wordt geduwd. Maar paradoxaal genoeg is dat uiteindelijk in het belang van de individuele organisatieleden. Want zo'n regime zal de voordelen van het *gezamenlijke verband* kunnen realiseren. Het is een regime waarin individuen niet door wantrouwen, maar door vertrouwen worden gemobiliseerd. Vertrouwen schept ruimte en mobiliseert een betrokkenheid en identificatie met de organisatie, wantrouwen daarentegen beperkt en begrenst. Het is ook een regime, waarin de interactie zich primair richt op verbinding, op integratie, en niet op splitsing, op differentiatie^x. De aanwezigheid van vertrouwen zal aanzetten tot gezamenlijke probleemoplossing en tot informatiedeling en niet tot het afschuiven van problemen en het achterhouden van informatie. Het laatste is ook weer een wezenlijk verschil met een imperfecte markt, want op een imperfecte markt (met haar tegengestelde belangen) is sprake van private informatie en dus van een ongelijke verdeling van informatie (informatieasymmetrie). Het inwendige van een organisatie kenmerkt zich door min of meer *vloeiende communicatie en interactie* en niet door *instrumentaliteit*. Die interactie verloopt natuurlijk niet altijd zonder strijd, maar voor zover er strijd is, leidt die tot nieuwe verbindingen. Als de strijd leidt tot splitsing, houdt de oorspronkelijke organisatie immers op te bestaan.

Voor zover er in het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband instrumentaliteit is, wordt die teruggedrongen naar de grenzen, naar de marktpoorten, de ingangen en de uitgangen van de organisatie. Daar, op gepaste afstand, richt het instrumentarium zich op het voorkomen en bestrijden van opportunistisch gedrag. Aan de grenzen van de organisatie worden de instrumenten ingezet om het gerechtvaardigde wantrouwen dat een daar aanwezige belangentegenstelling met zich meebrengt te compenseren, maar zonder zelf onnodig wantrouwen op te roepen. In contracten (zoals arbeidscontracten) wordt het risico van opportunistisch gedrag zoveel mogelijk afgedekt en verzekerd, waardoor een basis wordt gelegd voor de ontwikkeling van vertrouwen in het *inwendige* van de organisatie. Daartoe vraagt het regime van het organisatorisch samenwerkingsverband in de kern om relationele communicatie en interactie, gedreven door sociale waarden en daarop gebaseerde (impliciete of expliciete) gedragsnormen.

De kenmerken van de contactenpatronen van de economische mens en die van de sociale mens worden in de onderstaande tabel samengevat:

De economische mens: verbindingen op een imperfecte markt	De sociale mens: verbindingen in een organisatorisch samenwerkingsverband
Individuele economische belangen als drijfveren	Intrinsieke en sociale drijfveren
Transacties	Communicatie en interactie
Aanpassing via positieve en negatieve beloningsprikkels	Aanpassing via overleg, regie en coördinatie
(Gezond) wantrouwen	Vertrouwen
Differentiatie	Integratie
Afstand en onthechting	Betrokkenheid en identificatie
Private informatie (Informatieasymmetrie)	Gedeelde informatie (informatiesymmetrie)
Probleemallocatie ('tinkering')	Gezamenlijke probleemoplossing
Instrumentele contacten	Relationele contacten
'Hard controls'	'Soft controls'

Tabel 1: De contactenpatronen van de economische en de sociale mens

Je hoeft geen professionele waarnemer te zijn om te zien, dat onze huidige samenleving en haar instituties sterk zijn ingericht volgens het regime van de markt. Dat is voor een groot deel terug te voeren op politieke keuzes, op ideologie. De inrichting van een competitieve strijd, instrumentele aansturing en 'uitgangsdreigingen' worden in brede kring als doeltreffende middelen voor prestatiesturing *gewenst*. Het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband is in dit neoliberale tijds-gewricht politiek kennelijk niet zo interessant en veel minder *gewenst*. Dat is opmerkelijk, zeker tegen de achtergrond van de politieke keuze voor een *kennismaatschappij*. Want voor de ontwikkeling van kennis zijn openheid, informatiedeling en gezamenlijke probleemoplossing van groot belang. En zo'n samenleving vraagt dus in feite om een veel sterkere kapitalisering van het leervermogen van een organisatie.

Maar hoe het ook zij, het regime van de markt is diep in onze samenleving doorgedrongen, ook in onze publieke en private organisaties. Het echte prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband is steeds moeilijker te herkennen. In de gezondheidszorg, in het onderwijs, in de energiesector: overal worden marktachtige systemen geïmplementeerd; tussen, maar ook binnen organisaties. Zo ontstaan zogenoemde hybride vormen, nieuwe combinaties van markt en organisatie. Processen van hybridisering zijn in volle gang, in allerlei sectoren in de samenleving. Het prototype van het

organisatorisch samenwerkingsverband verliest in het algemeen terrein en het prototype van de imperfecte markt rukt op. Het type van de economische mens gaat de strijd aan met het type van de sociale mens en wint die strijd meestal. Het hoeft dan geen verbazing te wekken, als de neiging tot opportunisme meer aan de oppervlakte komt. Daarom houd ik (tegen de hoofdstroom in de samenleving in) een pleidooi voor een sterkere bewustwording van de economische betekenis van het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband. Dat betekent *niet*, dat ik *tegen* markt of marktwerking ben. Het betekent slechts, dat wat mij betreft de positieve krachten van het regime van het prototype van organisatorisch samenwerkingsverband beter in de afwegingen moeten worden betrokken.

DE ROL VAN ACCOUNTING

De inrichting van accountingsystemen in organisaties kan aansluiten bij zowel het besturingsregime van de imperfecte markt als het besturingsregime van het organisatorisch samenwerkingsverband. Organisaties die iets inkopen of iets uitbesteden en dan dus opereren op een markt, zullen hun gerechtvaardigde wantrouwen jegens de andere marktpartij contractueel willen compenseren. Zij maken afspraken over systemen van 'monitoring', prestatiebeloning en vrijheidsgraden. Zij spreken af welke (financiële) prestatie-indicatoren bij die 'monitoring' worden ingezet. En zij maken afspraken over mogelijke tussentijdse rondes van 'competitive bidding' (waarin dus de prijs/kwaliteitsverhouding die mogelijke andere externe partners kunnen bieden worden vergeleken met die van de huidige aanbieder) en specificeren omstandigheden waaronder de relatie kan worden beëindigd ('exit threats'). Toch is in uitbestedingsrelaties (en zeker ook in organisatorische netwerken) wel degelijk ook het besturingsregime van het prototype van de organisatie herkenbaar. In een langdurige relatie proberen partijen vertrouwen op te bouwen, onder andere door de boeken te openen en de andere partij volledig inzicht te geven in de eigen financiële situatie ('open boek'-accounting) of door inzicht te geven in onverwachte voordelen of nadelen en die met elkaar te delen. Accounting wordt dan tot een soort bindmiddel in plaats van een instrument om individuele belangen te dienen. Een bindmiddel, dat niet helpt bij het de ander ter verantwoording roepen, maar dat een verantwoording aan en een betrokkenheid bij het geheel, de samenwerkingsrelatie, tot uitdrukking brengt.

Omgekeerd berusten de accountingsystemen die men intern (binnen de organisatie) aantreft, lang niet altijd op het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband. Gegeven de dominantie van het regime van de imperfecte markt in onze samenleving, is het niet verbazingwekkend dat dit regime in interne accountingsystemen vaak herkenbaar is. Zo pogen systemen van 'responsibility accounting' managers op diverse niveaus in de organisatie verantwoordelijk te stellen voor de economische prestatie, bijvoorbeeld in termen van geaggregeerde financiële grootheden als winst en rentabiliteit van het geïnvesteerde vermogen. Een topmanager die zijn

lagere managers (bijvoorbeeld divisie managers) 'afrekenen' op hun economisch resultaat neemt eigenlijk de plaats in van de markt als disciplinerend instituut. De topmanager doet dan in feite hetzelfde als de vermogensverschaffers, de aandeelhouders, in zijn richting doen. Het mechanisme is vergelijkbaar. Een systeem van 'responsibility accounting' is meestal een systeem van de afstand en kenmerkt zich door een instrumentele verantwoordelijkheidsstelling. Het stelt het topmanagement in staat om problemen te alloceren aan de divisies en te bewaken of die problemen adequaat worden opgelost, zonder zelf een actieve bijdrage aan de probleemoplossing te leveren. Een 'control'-afdeling is daarbij behulpzaam. Zo'n afdeling helpt bij het 'monitoren' van de divisies op basis van accountinginformatie, helpt bij het maken van analyses en adviseert over te nemen maatregelen. Natuurlijk worden systemen van 'responsibility accounting' verschillend ingevuld en is er dus in sommige gevallen ook wat meer gezamenlijke probleemoplossing. In dat geval werkt het systeem wat meer volgens het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband. Maar vaak is dat ondergeschikt. Systemen van 'responsibility accounting' hebben voorts een formeel-instrumenteel karakter. Zij zijn *geïmplementeerd* in de organisatie, zijn als het ware onlosmakelijk met de organisatie verbonden en passen in de formeelorganisatorische structuur.

In de wetenschappelijke pers en ook in de vakpers is en wordt veel geschreven over 'accounting die instrumenteel wordt ingezet om de motivatie van individuele actoren te verbeteren en opportunistisch handelen te voorkomen of te bestrijden. Daartegenover is er relatief weinig aandacht voor metingen en tellingen die met andere motieven voor het handelen verbonden zijn dan het eigen belang. Dat hoeft geen verbazing te wekken, gezien de geconstateerde dominantie van het marktdenken in onze huidige samenleving. Toch houd ik een pleidooi om meer onderzoek te doen naar accounting werkend volgens het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband. Hoe kunnen tellen en meten positief inwerken op de intrinsieke motivatie van individuen? Hoe kan accounting helpen bij het bouwen en instandhouden van een bindmiddel als vertrouwen? Hoe kan accounting de betrokkenheid van medewerkers ondersteunen en vergroten? Hoe kan accounting organisatieleden echt uitdagen tot betere prestaties en de wil tot excelleren ondersteunen? Of nog algemener: hoe kan accounting *mobilisatie* en verandering bevorderen?

In het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband is niet het individu, maar het sociale verband het calculeerbare object. Het *calculeerbare individu* maakt plaats voor het *calculeerbare sociale verband*. Dat sociale verband bestaat uit relaties tussen individuen. De kern van die relaties wordt gevormd door interactie. Het object van de tellingen en metingen verplaatst zich dus van het individu naar het *veld van interactie*. In interactie delen individuen informatie met elkaar en dat proces van informatiedeling en verspreiding moet het organisatorisch verband op een hoger plan kunnen brengen, met positieve gevolgen voor de economische prestatie van de organisatie. Het

is de taak van het management om het veld zodanig in te richten en de spelregels zodanig vast te stellen dat het samenwerkingsverband er zoveel mogelijk baat bij heeft.

Ik geef enige voorbeelden van accountingonderzoek dat naar mijn oordeel goed aansluit bij het regime van het organisatorisch samenwerkingsverband. De Haas en Kleingeld^{xii} beschrijven en analyseren de inrichting van een strategische dialoog om tot een consistente set van prestatie-indicatoren te komen in de serviceorganisatie van Copytec, een bedrijf dat onder andere kopieerapparaten levert. Hoewel de dialoog in feite een instrument is om een prestatie-meetsysteem te ontwerpen, werkt zij *op zichzelf* als een interactief proces waarin medewerkers van diverse niveaus in de organisatie participeren en gezamenlijk tot een set van indicatoren komen. Het *proces* mobiliseert de medewerkers om hun inzichten en oordelen te geven en zo geven zij betekenis aan 'hun' serviceorganisatie. Resultaatindicatoren zoals het percentage hernieuwde servicecontracten en het aantal klachten van klanten worden in de dialoog verbonden met procesindicatoren zoals het aantal kopieën dat de klant kan maken voordat hij opnieuw om een servicebeurt moet vragen en het aantal herhalingsoproepen dat nodig is om een bepaalde storing te verhelpen. In de dialoog ontstaat een gezamenlijk gedragen beeld van wat voor de organisatie echt belangrijk is. De dialoog past dus in het regime van het prototype van de organisatie: zij bindt en integreert. Zij stimuleert kennisdeling en betrokkenheid bij de organisatieactiviteiten. Hoewel De Haas en Kleingeld daarover in hun artikel niet rapporteren, is het de vraag of, en zo ja in welke mate, de werking van een eenmaal geïmplementeerd systeem de medewerkers blijft mobiliseren. Er zijn aanwijzingen uit ander onderzoek^{xiii} dat een gelijktijdig of volgend instrumenteel gebruik van metingen het oorspronkelijke enthousiasme doet keren in scepsis en cynisme. De instrumentele verantwoordelijkheid of het vooruitzicht daarvan kan het sociaal geconstrueerde samenwerkingsverband zelfs destabiliseren. De dialoog spoort met het concept van de organisatie als levend organisme, dat zich voor haar voortbestaan wenst te legitimeren in een groter verband en waarin allerlei processen zich naast en in interactie met elkaar ontwikkelen. Een instrumenteel gebruik van een meetsysteem strookt met de veel schralere conceptie van een organisatie als een technisch-economisch construct, waarin efficiency en belangen voorop staan. En die twee concepties, tegelijkertijd in gebruik in een organisatie, strijden kennelijk met elkaar.

De Fin Vaivio^{xiiii} geeft op basis van 'field research' een goede illustratie van de betekenis van meetinformatie ('harde' achterafcijfers over de feiten) voor de mobilisatie van lokale kennis, dus van kennis die op specifieke plekken in de organisatie (impliciet) aanwezig is. Hij onderzoekt aan het eind van de jaren negentig het fenomeen 'The quantified customer' bij Lever Industrial in de UK. De vice-president, tevens 'controller' van het bedrijf, introduceerde de zogenaamde 'customer service summary', waarin een twaalfstal niet-financiële maatstaven werd gepresenteerd. Hieronder waren het totaal aantal klachten, het aantal afleveringen niet conform specificatie en beschikbaarheid uit voorraad. Er kwamen regelmatige 'customer service meetings' van diverse functio-

narissen uit diverse afdelingen, waarin op basis van metingen op prestatie-indicatoren diagnoses werden gesteld en prioriteiten aan de oplossing van knelpunten werden toegekend. Voorts werden maatregelen ter verbetering voorbereid en genomen. Op deze wijze werd er systematiek aan de besturing van de 'Klant' gegeven. Uit de metingen kon men trends aflezen, die interessante ontwikkelingen konden blootleggen. Men trachtte af te komen van allerlei 'ad hoc' maatregelen en enige stabiliteit te bereiken. De focus was heel sterk gericht op verbetering. Kennelijk kon de vice-president een sfeer scheppen, waarin de harde meetgegevens weliswaar een stem hadden, maar zeker *niet* het laatste woord. De metingen vormden niet een objectief einde, waren geen instrumentele 'afrekening', maar waren in zekere zin een begin. Een begin van een discussie en van een proces, waarin de diverse managers werden uitgedaagd verklaringen, oordelen, interpretaties en oplossingen te geven. In dat proces werden kennis en inzichten gedeeld en werd de gezamenlijkheid van de aanpak bevorderd. Achteraf-rekenschap gaat hier naadloos over in vooraf-rekenschap. Maar er was meer: naast de geleide en constructieve discussies in de 'meetings', ontstond er ook een strijd. Een strijd, die uiteindelijk bleek te *verbinden* en die uiteindelijk in het voordeel van Lever Industrial bleek uit te pakken. Die strijd speelde zich af tussen het systematische meet-en-managementsysteem rond de 'customer' en de sales managers van Lever Industrial. Die laatste groep was door de vice-president bewust buiten de 'customer service meetings' en dus buiten het prestatie-managementsysteem gehouden. De reden hiervoor was, dat de sales managers in zijn ogen te veel macht hadden gehad en allerlei onverklaarbare ad hoc - beslissingen namen. De sales managers voelden zich aan de kant geschoven en zagen hun invloed in de organisatie tanen. Zij lieten daarom hun stem horen, zij verspreidden hun redenen voor hun zogenaamde onverklaarbare beslissingen in de organisatie en slaagden erin de anderen ervan te overtuigen dat hun beslissingen in het algemeen goed waren geweest voor de organisatie. Voorts slaagden zij erin de anderen (en met name de vice-president) ervan te overtuigen, dat de systematische metingen rond de 'customer' toch datgene wat echt belangrijk was, de echte 'specifics', niet aan de oppervlakte brachten. Dat leidde ertoe, dat het systeem geleidelijk een minder belangrijke rol ging spelen en de sales managers toch weer meer invloed kregen.

In feite werkte het accountingsysteem hier als een soort provocateur. In termen van 'actor-network theory' werd het een 'actant': iets wat acteert.^{xiv} Het systeem werd een speler in een strijdtoneel. Het werd een soort macht die aanzette tot informatie- en kennisdeling. Die macht bracht aan de oppervlakte wat tot dan toe impliciet bleef in de organisatie. Er was geen sprake van een *instrumentele*, disciplinerende macht, maar van de macht van de democratie. En de casus laat zien dat het er in een democratie vaak stevig aan toe kan gaan. Uiteindelijk leidt de strijd tot een herschikking van de machtsposities en die herschikking laat ook het meetsysteem rond de 'customer' niet onaangetast. Het meetsysteem rond de 'quantified customer' krijgt een wat meer reflecterende rol op de achtergrond en wat minder direct een sturende rol.

In dit praktijkvoorbeeld is de constructieve strijd min of meer spontaan ontstaan, zij is niet het gevolg van een bewuste tactiek van het (top)management. Toch is heel goed voorstelbaar, dat het (top)management van een organisatie er bewust voor kiest om dit soort strijdtönen in te richten. Het (top)management moet dan wel bewaken, dat de strijd uiteindelijk leidt tot verbinding en niet nodeloos polariseert en scheidt. In ieder geval is de notie van de constructieve controverse niet compatibel met de aan een instrumentele benadering gekoppelde notie van *implementatie*. Een (top) management dat gericht is op implementatie van een systeem zal primair gericht zijn op het bestrijden en wegwerken van weerstanden, terwijl een (top) management dat een strijdtoneel inricht juist gericht is op het activeren van weerstanden om daar lering uit te trekken.

Accounting passend binnen het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband maakt zichtbaar wat er in organisaties en daarbuiten gebeurt, ook op plekken waar dat in het regime van de imperfecte markt niet gebeurt en ook buiten de normale organisatorisch-hierarchische ordening. Het geeft ook ogen, en soms ook stemmen, aan *tijdelijke* verbanden en kan daarmee ook *vluchtig* zijn. Vaivio^{xv} illustreert empirisch (dus niet normatief) de ontwikkeling van vluchtige accounting-systemen met empirisch materiaal dat werd verzameld in een 'casestudy' van ABB-industry, Finland. Die vluchtige accountingsystemen hoeven niet te leiden tot een institutionele verankering^{xvi} en zijn dus niet als blijvend bedoeld. Vaivio analyseert de ontwikkeling van een accountingsysteem door een niet in de formele organisatiestructuur verankerde groep. Het gaat om een groep functionarissen uit diverse afdelingen. Zij komen regelmatig in vergadering bijeen. Het meetsysteem dat zij in alle vrijheid ontwikkelen, betreft de activiteit van het vergaderen. Het hoger management is wel de stimulator van de ontwikkeling van het meetsysteem. Op centraal niveau is een 'discours' rond het fenomeen 'kwaliteit' georganiseerd en die wordt op organisatieniveau vertaald in een 'Full-Q'-programma. Dit programma bestaat uit veertien stappen die goed worden geregisseerd en georkestreerd. Een van die stappen is de 'meetstap'. De kwaliteitsmanager van de desbetreffende divisie was de 'stap'-manager. Hij liet veel vrijheid bij de ontwikkeling van de indicatoren. En die vrijheid bleek de leerattitude van de deelnemers aan de vergadering te bevorderen. Juist die (relatieve) vrijheid, die democratische atmosfeer in de groep gaf mogelijkheid tot verdere professionalisering en tot vergroting van de betrokkenheid, met alle positieve gevolgen van dien voor de economische prestatie van de organisatie. De groep kreeg zicht op haar eigen functioneren en kon op grond daarvan tot verbeteringen komen. Er ontstond 'organizational learning'. Daarenboven kon de groep ook haar (tijdelijke) positie, haar status in de organisatie, beter verdedigen.

Ook in (langdurige) handelsrelaties tussen bedrijven, dus in relaties op een imperfecte markt, kan accounting een mobiliserende rol spelen^{xvii}. Ook daar kan het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband zichtbaar worden en een woordje meespreken. Nog maar kort geleden werden de resultaten van een studie gepresenteerd, waaruit blijkt hoe een accountingsysteem (een modern prestatie-

meetsysteem met kwantitatieve, maar niet-financiële maatstaven) een symbolisch nieuw organisatorisch verband kan creëren^{xviii}. En hoe datzelfde accountingsysteem anderzijds een juridisch en economisch zelfstandige organisatie symbolisch uit elkaar kan trekken. Een prestatie-meetsysteem dat in een bepaalde onderneming (Eurofirm) ontwikkeld wordt, blijkt de potentie in zich te dragen om delen van Eurofirm en andere toeleverende bedrijven symbolisch te integreren. Het meetsysteem van Eurofirm omvat ook prestatie-indicatoren waarin de prestaties van haar logistieke dienstverlener, een economisch en juridisch zelfstandige organisatie, gemeten worden. Dat leidt ertoe, dat in de perceptie en het gevoel van samenwerkende individuen uit verschillende economisch en juridisch zelfstandige organisaties als het ware een nieuwe organisatie ontstaat. Niet in de betekenis van een nieuw, *formeel afgebakend* samenwerkingsverband, maar in de betekenis van een verband dat zin en betekenis heeft voor die individuen. Een dergelijk symbolisch integratieproces heeft overigens ook gevolgen voor andere afdelingen bij Eurofirm, met name afdelingen die niet nauw bij de samenwerking zijn betrokken. Individuen uit die afdelingen voelen zich steeds meer buitenstaander. Daarom ontstaat er naast symbolische integratie ook symbolische differentiatie.

Accounting krijgt op deze wijze de rol van een soort magneet^{xix}, die Eurofirm symbolisch uit elkaar trekt en die delen van die organisatie symbolisch verbindt met delen uit een andere zelfstandige organisatie.

Aan het eind van deze paragraaf vat ik de verschillen tussen accounting in het contactenpatroon van de economische mens en accounting in het contactenpatroon van de sociale mens als volgt samen:

Accounting en het contactenpatroon van de economische mens	Accounting en het contactenpatroon van de sociale mens
Accounting compenseert (gerechtvaardigd) wantrouwen	Accounting ondersteunt de opbouw van vertrouwen (bindmiddel)
Een accounting systeem is een instrument	Een accounting systeem is 'iets wat acteert' (een 'actant')
Instrumentele rekenschap (verantwoording)	Sociale rekenschap (blijk van betrokkenheid, verdediging van de status)
Accounting ondersteunt 'afrekenen'	Accounting faciliteert een dialoog of provoceert
Accounting is gebaseerd op institutionele arrangementen (contracten, formele structuren)	Accounting kan gebaseerd zijn op formele systemen, maar is vaak relatief vluchtig

Tabel 2: accounting en de contactenpatronen van de economische en sociale mens

Ik ben van mening dat wij verder moeten werken aan het bouwen van theorie over accounting in het regime van het organisatorisch samenwerkingsverband. Niet alleen 'field research', maar ook laboratoriumexperimenten kunnen ons daarbij verder helpen. Uiteindelijk doel is tot een sterke theorie over 'soft controls' in relatie tot 'hard controls' te komen^{xx}. Om zo'n theorie tot een succes te maken is er overigens wel een harde voorwaarde: er moet een zekere ontvankelijkheid voor zijn in de samenleving.

TOT BESLUIT: DE DYNAMIEK VAN 'ACCOUNTING EN CONTROL'

Accounting is tellen en meten. In deze rede heb ik dat tellen en meten willen plaatsen in het verband van rekenschap. Het afleggen van verantwoording (achteraf-rekenschap) is een wezenlijk element in een prestatie-managementsysteem. De groei en bloei van moderne vormen van prestatie-management heb ik verbonden met de 'contracting theory' en daarmee met het prototype van de economische mens en zijn contactenpatroon op een markt. Op grond van harde feiten worden managers (of andere organisatieleden) 'afgerekend'; de tellingen en metingen zijn dus in zekere zin een eindpunt. Echte dynamiek ontstaat pas, wanneer de tellingen en metingen (de harde feiten) een element zijn in een voortdurend proces van 'organizational learning'. De 'achteraf-rekenschap' is dan rechtstreeks verbonden met 'vooraf-rekenschap', de verantwoording staat dan in het teken van het geven van betekenis aan (toekomstige) activiteiten in de organisatie.

De dynamiek van 'accounting en control' manifesteert zich op diverse manieren. Zowel de inrichting van meetsystemen als metingen zelf kunnen *mobiliseren*, zo blijkt uit het voorgaande. Soms is de mobilisatie van organisatieleden (individuen) het gevolg van gerichte managementactie, bijvoorbeeld wanneer een strategische dialoog wordt ingericht waarmee een consistent systeem van prestatie-indicatoren wordt ontworpen. Medewerkers in de organisatie worden geprikkeld om uitdrukking te geven aan wat naar hun oordeel de kritische succesfactoren zijn voor de organisatie, of op zijn minst voor dat deel van de organisatie waarvan zij deel uit maken. In zo'n strategische dialoog komen allerlei ideeën, oordelen, redeneringen en gevoelens boven tafel die in een geleid proces kunnen resulteren in een gezamenlijk gedragen beeld van waar het in de organisatie vooral om gaat. Communicatie en interactie voeren de boventoon in zo'n dialoog en de betekenis ervan voert veel verder dan het uiteindelijke technische ontwerp van de prestatie-indicatoren. Organiseeleden geven gezamenlijk betekenis aan de activiteiten van de organisatie en in dat proces kunnen zij zich geleidelijk steeds meer met de organisatie identificeren. Daarmee kan de inrichting van een strategische dialoog de kracht van de organisatie versterken; zij sluit aan bij het regime van het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband. Maar ook metingen zelf, metingen rond reeds ontworpen prestatie-indicatoren kunnen mobiliseren, kunnen aanzetten tot leergedrag. Dat geldt niet, wanneer de metingen plaatsvinden in een sfeer van wantrouwen, in een sfeer waarin instrumentalisme en 'afrekenen' voorop

staan. Maar het geldt wel, wanneer het verantwoordelijk management een sfeer kan scheppen waarin de meetresultaten organisatielieden uitdagen om verklaringen te geven en oplossingen te bedenken. De 'hard facts' zijn dan niet het laatste woord, maar spreken als het ware een woordje mee in voortgaande discussies waar de organisatie beter van wordt. De 'hard facts' laten een stem horen, zij provoceren, en die provocatie kan leiden tot veranderingen en verbeteringen, tot 'organizational learning'.

Dynamiek zit er ook in de relatie tussen het prestatie-meetsysteem als zodanig (als iets wat een eigen leven leidt in de organisatie) en andere actoren in het organisatieveld. Als gevolg van de introductie van een prestatie-managementsysteem blijken groepen van functionarissen zich aan de kant geschoven te kunnen voelen en dat kan hun aanleiding geven om hun stem luid te laten horen. De discussies en debatten die dan ontstaan kunnen van grote waarde blijken voor de organisatie, kennis die eerst niet werd gedeeld raakt nu breed in de organisatie beschikbaar. Als gevolg van de debatten en discussies kan de positie van het prestatie-meetsysteem, maar ook van andere actoren in het spel, veranderen.

En tot slot: zoals gezegd, ik heb in deze rede niet een pleidooi tegen het regime van de markt willen houden. Ik heb mij dus ook zeker niet willen afzetten *tegen* de economische theorie of delen daarvan. Ik heb wel aandacht willen vragen voor de kracht die er in een regime van het prototype van een organisatorisch samenwerkingsverband kan schuilen en voor de rol die 'accounting' daarbij kan spelen. Meer ruimte voor het prototype van de sociale mens kan organisaties niet alleen humaner en leefbaarder maken, maar kan ook de economische prestatie van de organisatie doen verbeteren. Dat alles onder erkenning van de vruchten die ook marktwerking kan afwerpen.

DANKWOORD

Een groei in een wetenschappelijke carrière kun je niet op jezelf realiseren. Er zijn in de loop van de tijd vele mensen geweest die mij hebben geleid en ondersteund, die mij hebben geïnspireerd en waar nodig ook hebben begrensd. Meer dan dertig jaar geleden ben ik begonnen als leraar in het voortgezet onderwijs. Mijn eerste schreden heb ik hier vlakbij gezet: havo Notre Dame des Anges in Ubbergen. Aan die tijd bewaar ik heel goede herinneringen; zij liggen aan de basis van mijn verdere ontwikkeling in de wereld van het onderwijs, en later ook in de wereld van het onderzoek. Het 'managerialism' was toen nog niet tot het onderwijs doorgedrongen en de ruimte en het respect dat ik van de toenmalige leiding mocht ontvangen, heeft mij absoluut goed gedaan in mijn verdere ontwikkeling.

Echt schrijven (ik realiseerde me dat weer eens tijdens het schrijven van deze oratie) heb ik geleerd in Eindhoven. Leermeester Jacques Theeuwes, emeritus hoogleraar bedrijfseconomie aan de TUE, heeft mij geleerd om strakke teksten te schrijven en de

hoeveelheid boodschappen in een tekst te beperken, liefst tot één. Of dat in dit geval gelukt is, laat ik graag aan anderen ter beoordeling. In ieder geval heb ik de liefde voor de Nederlandse taal weer herontdekt. Want meestal schrijven we tegenwoordig in het Engels, het wetenschappelijk bedrijf is immers volledig geïnternationaliseerd.

Dat is ook goed, en daarom ben ik blij dat nu ook prof. Mahmoud Ezzamel verbonden is aan het onderzoeksverband dat wij vandaag hebben gelanceerd. Een onderzoeksverband dat natuurlijk ook niet levensvatbaar zou zijn zonder collega Bernard Verstegen en zijn club (zeg ik maar even oneerbiedig), met wie ik al vele plezierige en vruchtbare discussies en samenwerkingsverbanden heb gehad. Ik verheug me zeer op onze toekomstige samenwerking, ik ben ervan overtuigd dat we iets moois gaan neerzetten.

Zo'n goed samenwerkingsverband heb ik ook al jaren met een andere collega, professor Jeltje van der Meer-Kooistra uit Groningen. Vele jaren geleden begonnen wij samen te werken aan accounting in interfirm relaties en dat samenwerkingsverband heeft veel opgeleverd. Ook in de toekomst weten wij elkaar ongetwijfeld te vinden.

Hier op de Radboud Universiteit is het goed toeven. Ik dank daarom het College van Bestuur van deze universiteit voor het in mij gestelde vertrouwen. Ik hoop voor de faculteit managementwetenschappen (en in breder verband ook voor de universiteit) het nodige te kunnen betekenen. Ik weet mij in ieder geval gesteund door de decaan, prof. Hans Mastop, en door vele andere collega's, zowel binnen als buiten het decanaat. De sectie Economie, waar mijn leerstoel opgesteld staat, is bruisend en veelbelovend. Ik wil onze sectievoorzitter, professor Willem Verschoor, graag steunen om de door hem en eigenlijk door ons allen gewenste kwaliteit en uitstraling verder te realiseren. Ik weet me daarbij ook verzekerd van het commitment van alle medewerkers van het smaldeel Accounting van deze sectie. Wij werken samen in een uitstekende sfeer.

Over mijn familie valt veel te zeggen, maar ik houd het maar even dicht bij het thema verandering. Een recente en ingrijpende verandering is, ik zal het maar bekennen, ik ben opa geworden. U zult wellicht zeggen hoe kan dat nou, daar is die man toch veel te jong voor, maar het is echt waar. Het is uitermate boeiend om te zien hoe Anna zich nu al in zo'n maand of zeven ontwikkelt. Daarmee vergeleken is het tempo waarin ik mij de laatste jaren heb ontwikkeld, als dat van een slak. Anna is voor mij het levende bewijs van een diep, familiair geworteld besef, dat de kern van het leven niet in belangen zit, maar in vertrouwen en, dus: in liefde.

Ik heb gezegd.

NOTEN

- I Accounting is een werkwoordsvorm die nauw verbonden is met het zelfstandig naamwoord 'accountancy'. Dat laatste begrip heeft betrekking op van alles (leer, wetenschap, activiteiten) wat de beroepsgroep van de accountant betreft. De accountant is de professional die de getrouwe, duidelijke en stelselmatige weergave van de resultaten en het vermogen van de organisatie bewaakt. Voorts is de werkwoordsvorm accounting direct verbonden met 'controllership': alles wat de beroepsgroep van de controllers betreft. Controllers zijn professionals die de economische prestatie van de organisatie moeten bevorderen en bewaken. Zij zorgen ervoor dat de organisatie 'in control' is, dat wil zeggen dat een adequate beheersing van activiteiten plaats vindt.
- II Zie hiervoor het bekende werk van Robert Anthony, 1988.
- III De notie van accounting en de 'governable person' werd geïntroduceerd door Miller en O'Leary (1987).
- IV Baanbrekend werk is verricht door Ross (1973), Stiglitz (1974) en Jensen and Meckling (1976). Voor een goed en tamelijk recent overzicht van de invloed van 'contracting theory' op accounting, zie Lambert, 2001.
- V Zie Lindenberg voor een verdere uitwerking van het begrip 'legitiem wantrouwen' (Lindenberg, 2000)
- VI Zie hiervoor het belangrijke werk van Williamson rond de ontwikkeling van de transactiekostentheorie (Williamson, 1996)
- VII Over de wijze waarop die andere motieven zich precies verhouden tot het eigen belang is heel recent een interessant artikel verschenen van Rocha en Ghoshal in het *Journal of Management Studies* (2006)
- VIII Hiermee sluit ik aan bij een discussie in de wetenschappelijke pers. In 1996 schreven Ghoshal en Moran een kritisch stuk in de *Academy of Management Review* over de transactiekostentheorie als één van de loten aan de stam van de economische organisatie-theorie, met daarop een reactie van stamvader Williamson en een nawoord van Moran en Ghoshal. Meer recent (in 2005) schreven Ferraro, Pfeffer en Sutton in dezelfde *Academy of Management Review* een artikel over het zichzelf realiserende karakter van (economische) theorieën in de sociale wetenschappen, met een reactie van Bazerman (2005) en een nawoord van Ferraro et. al (2005). Zie ook diverse hoofdstukken in Grandori, 2004.
- IX Dit is zeker niet bedoeld als een verwijt aan de 'contracting theory'. Ik wil slechts wijzen op een negatieve dynamiek die kan ontstaan tussen theorie en praktijk.
- X Primair, want ook in het regime van de organisatie is opportunistisch gedrag natuurlijk niet uit te sluiten. Daarom staan de (contractuele) instrumenten om opportunisme te bestrijden altijd op de achtergrond. En tot die instrumenten behoort de dreiging van de uitgang.
- XI Zie De Haas, M. en Kleingeld, A., 1999
- XII Zie Townley, Cooper and Oakes, 2003.
- XIII Vaivio heeft een boeiend 'drieluik' geschreven rond een casuspositie bij Lever Industrial: 1999a, 1999b, en 2004.
- XIV Zie voor een toepassing van 'actor network theory' in management accounting-onderzoek o.a. Briers en Chua, 2001
- XV Vaivio, verschijnt binnenkort in *Accounting, Organizations and Society*
- XVI Een interessant en bruikbaar raamwerk voor de institutionalisering is dat van Burns en Scapens, 2000
- XVII Zie hiervoor bijvoorbeeld de 'special issue' van *Management Accounting Research* over 'management control of interfirm transactional relationships' (zie Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2006)

- xviii Zie Thrane en Hald, 2006
- xix Zie voor dit beeld ook Thrane en Hald, 2006
- xx Tot een vergelijkbare aanbeveling komen Vosselman en Van der Meer-Kooistra, 2006

REFERENTIES

- Anthony, R.N. *The management control function*. Boston, Harvard University Press, 1988
- De Haas, M. and Kleingeld, A. 'Multi-level design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization', in: *Management Accounting Research*, 10, 1999, pp. 233-261.
- Bazerman, M.H. 'Conducting influential research: the need for prescriptive implications', in: *Academy of Management Review*, 30/1, 2005, pp. 25-31
- Briers, M. and Chua, W.F. 'The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity based costing', in: *Accounting, Organizations and Society*, 26, 2001, pp. 237-269
- Burns, J. and Scapens, R.W. 'Conceptualizing management accounting change: an institutional framework', in: *Management Accounting Research*, 11, 2000, pp. 3-25
- Ferraro, F., Pfeffer, J. and Sutton, R.I. 'Economics language and assumptions: how theories can become self-fulfilling', in: *Academy of Management Review*, 30/1, 2005, pp. 8-24
- Ferraro, F., Pfeffer, J. and Sutton, R.I. 'Prescriptions are not enough', in: *Academy of Management Review*, 30/1, 2005, pp. 32-37
- Ghoshal, S. and Moran, P. 'Bad for practice: a critique of the transaction cost theory', in: *Academy of Management Review*, 21/1, 1996, pp. 13-47
- Grandori, A. *Corporate governance and firm organization* 2004, Oxford university Press.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. 'Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure', in: *Journal of Financial Economics*, 1976, 3, pp. 305-360.
- Lambert, R. 'Contracting theory and accounting', in: *Journal of Accounting and Economics*, 32, 2001, pp. 3-87.
- Lindenberg, S. It takes both trust and lack of mistrust: the workings of cooperation and relational signalling in contractual relationships. *Journal of Management and Governance*, 4, 2000, pp. 11-33
- Miller, P. and O'Leary, T. 'Accounting and the construction of the governable person', in: *Accounting, Organizations and Society*, 1987, 12/3, pp. 235-265.
- Moran, P. and Ghoshal, S. 'Theories of economic organization: the case for realism and balance', in: *Academy of Management Review*, 21/1, 1996, pp 58-72
- Rocha, H.O. and Ghoshal, S. 'Beyond self-interest revisited', in: *Journal of Management Studies*, 43/3, 2006, pp. 585-619
- Ross, S. 'The economic theory of agency: the principal's problem', in: *American Economic Review*, 63, 1973, pp. 134-139
- Stiglitz, J.E. 'Incentives and risk sharing in sharecropping', in: *Review of Economic Studies*, 41, 1974, pp. 219-255
- Thrane, S. and Hald, K.S. 'The emergence of boundaries and accounting in supply fields: the dynamics of integration and fragmentation', in: *Management Accounting Research*, 17, 2006, pp. 288-314.
- Townley, B., Cooper, D.J. and Oakes, L. 'Performance measures and the rationalization of organizations',

- in: *Organization Studies*, 24/7, 2003, pp. 1045-1071
- Vaivio, J. 'Examining 'The Quantified Customer'', in: *Accounting, Organizations and Society*, 24, 1999a, pp. 689-715
 - Vaivo, J. 'Exploring a 'non-financial' management accounting change', in: *Management Accounting Research*, 10, 1999b, pp. 409-437
 - Vaivio, J. 'Mobilizing local knowledge with 'Provocative' non-financial measures', in: *The European Accounting Review*, 13, 2004, pp. 39-71
 - Vaivio, J. 'The accounting of 'The Meeting': examining calculability within a 'Fluid' local space', in: *Accounting, Organizations and Society*, forthcoming.
 - Van der Meer-Kooistra, J. and Vosselman, E.G.J. 'Research on management control of interfirm transactional relationships': whence and whither' in: *Management Accounting Research*, 17, 2006, pp. 227-237.
 - Vosselman, E.G.J. and Van der Meer-Kooistra, J. 'Efficiency-seeking behaviour in structuring management control in interfirm transactional relationships, in: *Journal of Accounting and Organizational Change*, 2/2, 2006, pp. 123-143
 - Williamson, O.E. *The Mechanisms of Governance*, Oxford: University Press, 1996.
 - Williamson, O.E. 'Economic organization: the case for candor', in: *Academy of Management Review*, 21/1, 1996, pp. 48-57