

## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/68964>

Please be advised that this information was generated on 2021-09-19 and may be subject to change.

# Accounting, instrumentalisme en het organisatorisch samenwerkingsverband

Ed Vosselman

**SAMENVATTING** In de hoofdstroom van het wetenschappelijk bedrijf wordt accounting onder andere gezien als een instrument om individuen te motiveren en om gedragsrisico's te bestrijden. Wantrouwen is uitgangspunt. Veel minder aandacht is er voor accounting als mobiliserende kracht in een samenwerkingsverband van betrokken individuen. Dat is voor een groot deel terug te voeren tot de invloed van de economische theorie en het daarin belichaamde mensbeeld. Instrumentele accounting is niet alleen een reflectie van dat mensbeeld, maar helpt ook het individu naar dit beeld te construeren. In dit artikel wordt een alternatief geschetst, waarin accounting een samenwerkingsverband van betrokken individuen helpt mobiliseren.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Het artikel illustreert hoe accounting een rol kan spelen om het leervermogen in een organisatorisch samenwerkingsverband van individuen te versterken.

## 1 Inleiding

Accounting is in onze tijd alom tegenwoordig. Nog maar krap enkele decennia geleden was accounting vooral zichtbaar in private ondernemingen. 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.

Prof. dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar Accounting aan de Radboud Universiteit Nijmegen, faculteit management-wetenschappen.

Zo is 'responsibility accounting' (o.a. Anthony, 1988) als een vorm van 'management control' wijd verspreid in ondernemingsland. Via 'responsibility accounting' leggen managers aan hogere echelons verantwoording af op basis van financiële cijfers. In feite creëert accounting dan een 'bestuurbaar individu' (Miller en O'Leary, 1987), 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 jaren tachtig uit de vorige eeuw 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 '*prestatie-contracten*' worden individuen in allerlei functies verantwoordelijk gesteld voor een bepaalde output: de politiemans voor het aantal bekeuringen dat hij geeft, 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 organisatie-theorie (paragraaf 2). Die theorie ziet relaties tussen individuen in feite als marktrelaties. De centrale vraag in dit artikel is in hoeverre prestatie-management de economische prestatie van de organisatie nu echt verbetert (paragraaf 3). Prestatie-

management met 'marktachtige' trekken zou wel eens een erg beperkt appèl kunnen doen op de veelheid van handelingsmotieven die individuen in een organisatie kunnen hebben. Er is zelfs een risico van *verschraling* waardoor het leervermogen van de organisatie niet ten volle tot ontwikkeling komt en de economische prestatie in feite onder het haalbare niveau blijft. Daarom wordt een alternatief geschetst: een 'management by the numbers' dat aansluiting vindt bij een *samenwerkingsverband* tussen individuen. De mobilisatiekracht en de versterking van het leervermogen die van een dergelijk prestatie-management uitgaan, worden inzichtelijk gemaakt. Vertrouwen heeft dan een sleutelrol. Accountingsystemen en -informatie kunnen ook in deze variant van prestatie-management een belangrijke rol spelen en daarvan staan in paragraaf 4 diverse illustraties. Het artikel wordt afgesloten met enkele conclusies.

## 2 Prestatiemanagement en economische organisatietheorie

Het 'responsibility accounting'-systeem zoals beschreven door Anthony (1988) is sterk beïnvloed door de systeemtheorie en door aan die theorie gerelateerde cybernetische besturingsprincipes. Ook moderne systemen van prestatie-management laten zich kenmerken door een aantal subsystemen: er is een planningssysteem ('ex ante') dat uitmondt in taakstellende afspraken, er is een meet- en evaluatiesysteem ('ex post') en in veel gevallen is er ook een belonings-systeem, waardoor een beloning aan de gemeten prestatie gekoppeld wordt. Maar bovendien ondergaan moderne systemen van prestatie-management invloed 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. De relatie tussen een opdrachtgever en een opdrachtnemer wordt gezien 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. De opdrachtnemer heeft als belang 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 opgerekt 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.

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: beiden 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'.

Prestatiemanagement 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.

### 3 De economische mens en de sociale mens

Prestatiemanagement richt zich vanuit het geschetste economisch perspectief primair op een individu, op een individuele manager. Het sluit aan bij het prototype van de 'economische mens'. Dat is een 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 vinden plaats op een (imperfecte) markt. Het model van de imperfecte markt wijkt 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,

alle partijen zullen de redelijkheid van 'gezonder wantrouwen' inzien. Lindenberg (2000) spreekt in dit verband van *legitiem wantrouwen*. (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 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.

Prestatiemanagementsystemen 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 (Williamson, 1996). Kortom: de *basisreden* voor het ontstaan van een organisatie is in deze gedachtegang dat de tekortkomingen van de markt als besturingssysteem voor transacties efficiënt worden bestreden. *Marktfalen* wordt gecompenseerd. 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 puur 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 (Rocha and Ghoshal, 2006). De sociale mens zoekt zijn verbanden 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.

#### *De prestatie management paradox*

Natuurlijk bestaat de werkelijkheid niet alleen uit modellen of prototypes. 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 togetreden tot de arbeidsorganisatie, kan het motief van het pure 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 pure eigen belang niet het directe handelingsmotief. De sociale mens wint in organisaties vaak terrein op de economische mens. Naarmate die winst groter wordt zullen marktachtige structuren meer gaan wringen. Om in het prototype van het organisatorisch samenwerkingsverband goed op de vruchten van samenwerking te kunnen kapitaliseren is een compleet

ander besturingsregime dan dat van de imperfecte markt nodig. 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 (Ghoshal and Moran, 1996; Grandori, 2004; Moran and Ghoshal, 2006; Bazerman, 2005; Ferraro *et al.* 2005) en empirisch zijn er aanwijzingen (zie Osterloh en Frey, 2004 voor een uitgebreid overzicht) dat *het actief inzetten van een instrumentarium gericht op voorkomen en bestrijden van opportunisme bij intrinsiek gemotiveerde individuen juist opportunisme kan oproepen*<sup>2</sup>. De instrumentele bejegening doet individuen hun pure 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 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 theorie (en de praktijk die op die theorie is gebaseerd) creëert dan een soort 'self fulfilling prophecy'. De *sociale verschraling* die met het terugbrengen van de rijkdom aan handelingsmotieven gepaard gaat, zal het leer en 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.

#### *Een alternatief*

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 pure 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 mogelijk zelfs 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<sup>3</sup>. 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. Czarniawska (2004) ziet een organisatorisch samenwerkingsverband als het resultaat van een net van acties, een *action net* (Czarniawska, 2004). Vertrouwen is daarin een belangrijke mobiliserende kracht. Instrumentele vormen van motivatie en van bestrijding van gedragsrisico's doen pas hun intrede wanneer de pure vorm van het organisatorisch samenwerkingsverband zich ontwikkelt tot een hybride vorm en zich zo mengt met het prototype van de markt. Voor zover er in zo'n hybride vorm 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 het organisatorisch samenwerkingsverband worden de instrumenten ingezet om het gerechtvaardigde wantrouwen dat een daar aanwe-

zige 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.

#### Een samenvatting

De kenmerken van de contactpatronen van de economische mens en die van de sociale mens worden in tabel 1 samengevat.

## 4 De rol van accounting

In de wetenschappelijke pers en ook in de vakpers is en wordt veel geschreven over 'management by the numbers' dat 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 eigenbelang. Toch liggen hier interessante vragen. Hoe kunnen 'accounting' (tellen en meten) positief inwerken op de intrinsieke motivatie van individuen? Hoe kan accounting helpen bij het bouwen en instandhouden van een bindmiddel zoals 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,

**Tabel 1** De contactpatronen van de economische en de sociale mens

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	Interacties
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'



maar het *sociale verband* het calculeerbaar 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. Hieronder enkele illustraties van accountingonderzoek dat aansluit bij de conceptie van het samenwerkingsverband.

#### *De strategische dialoog*

De Haas en Kleingeld (1999) 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 expliciteren en zo geven zij betekenis aan 'hun' serviceorganisatie. Resultaatindicatoren, zoals 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. 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 (Townley *et al.*, 2003) dat een gelijktijdig of volgend instrumenteel gebruik van metingen het oorspronkelijke enthousiasme doet keren in scepsis en cynisme. De instrumentele verantwoordelijkheid of het vooruitzicht daarop kan het sociaal geconstrueerde samenwerkingsverband zelfs destabiliseren. De dialoog spoort

met het concept van de organisatie als levend organisme, dat zich voor haar voortbestaan in een groter verband wenst te legitimeren 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 gekwantificeerde klant*

Vaivio geeft in een 'drieluik' (1999a en b, 2004) 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 functionarissen uit diverse afdelingen, waarin op basis van metingen op prestatie-indicatoren diagnoses werden gesteld en prioriteiten aan de oplossing van knelpunten werden toegekend. De focus was heel sterk gericht op verbetering. De harde meetgegevens hadden weliswaar een stem, maar zeker niet het laatste woord. De metingen vormden niet een objectief einde, waren geen instrumentele 'afrekening', maar waren een begin. Een begin van een discussie en van een proces, waarin de diverse managers werden opgeroepen verklaringen, oordelen, interpretaties en oplossingen te geven. In dat proces werden kennis en inzichten gedeeld en geobjectiveerd. 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 in het voordeel van Lever Industrial bleek uit te pakken. Die strijd speelde zich af tussen het systematische meet- en managementsysteem rond de 'customer' enerzijds en de sales managers van Lever Industrial anderzijds. 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.<sup>4</sup> 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, de macht van de confrontatie van argumenten. Die confrontatie ontwikkelde zich tot een constructieve strijd. Uiteindelijk leidt de strijd tot een herschikking van de machtsposities en die herschikking laat ook het meetsysteem rond de 'customer' niet onaangetaast. 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.

#### ***De effectiviteit van tijdelijke samenwerkingsverbanden***

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 (2006) illustreert empirisch (dus niet normatief) de ontwikkeling van vluchtige accountingsystemen met empirisch materiaal dat werd verzameld in een 'case study' van ABB-industry, Finland. Die vluchtige accountingsystemen hoeven niet te leiden tot een institutionele verankering 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 heeft betrekking op de vergaderingen die zij regelmatig met elkaar hebben. 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 decentraal niveau 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 beslissingsruimte in de groep gaf mogelijkheid tot verdere professionalisering en tot vergroting van de betrokkenheid, wat de economische prestatie van de organisatie positief beïnvloedde. De groep kreeg zicht op haar eigen functioneren en kon op grond daarvan tot verbeteringen komen. Er ontstond 'organizational learning'. Bovendien kon de groep ook haar (tijdelijke) positie, haar status in de organisatie, beter verdedigen.

#### ***De essentie***

Essentieel is dat accounting in het prototype van een organisatorisch samenwerkingsverband geen instrument is, maar een speler die een belangrijke rol speelt in processen van betekenisgeving. Individuen interpreteren activiteiten en gebeurtenissen en delen die interpretaties met elkaar. Dat leidt tot een objectivering en daarmee tot een bestuurbaarheid van het verband. Die processen van sociale constructie kunnen spontaan, vanuit de interactie tussen individuen, ontstaan. Maar zij kunnen ook worden gereguleerd door het management, dat bijvoorbeeld een dialoog of een strijd kan inrichten. Ook een leerge-



richte evaluatiestijl in plaats van een afrekenstijl bevordert processen van sociale constructie.

**Samenvatting**

De verschillen tussen accounting in het contactenpatroon van de economische mens en accounting in het contactenpatroon van de sociale mens worden samengevat in tabel 2.

**5 Conclusies**

De groei en bloei van moderne vormen van prestatie-management zijn in dit artikel primair verbonden met de systeemtheorie annex ‘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’; accounting (in de betekenis van tellingen en metingen) is dus in zekere zin een *eindpunt*. Maar echte dynamiek of mobilisatiekracht ontstaat pas wanneer de tellingen en metingen (de harde feiten) een element zijn in een voortdurend proces van ‘organizational learning’. Accounting staat dan in het teken van het geven van betekenis aan (toekomstige) activiteiten in de organisatie; een betekenis die wordt ontwikkeld en geobjectiveerd in een veld van interactie, een samenwerkingsverband.

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 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 organisatieleden uitdagen om verklaringen te geven en oplossingen te bedenken. De ‘hard facts’ 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 gemarginaliseerd te voelen en dat kan hun aanleiding geven om hun stem te laten horen. De discussies 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,

**Tabel 2** Accounting en contactpatronen

Accounting en het contactpatroon van de economische mens	Accounting en het contactpatroon 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 probeert te
Accounting is gebaseerd op institutionele arrangementen (contracten, formele structuren)	Accounting kan gebaseerd zijn op formele systemen, maar is vaak relatief vluchtig

veranderen. Dit artikel heeft aandacht willen vragen voor de kracht die er in 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. Het is deze claim die een veder te ontwikkelen theorie over 'soft controls' in relatie tot 'hard controls' verder inhoud kan geven (zie ook Vosselman en Van der Meer-Kooistra, 2006). ■

## Literatuur

- Anthony, R.N. (1988), *The management control function*, Boston: Harvard University Press.
- Bazerman, M.H. (2005), Conducting influential research: the need for prescriptive implications, *Academy of Management Review*, vol. 30, no. 1, pp. 25-31.
- Briers, M. en W.F. Chua (2001), The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity based costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, pp. 237-269.
- Chua, W.F. en H. Mahama (2007), The effect of network ties on accounting controls in a supply chain: field study evidence, *Contemporary Accounting Research*, vol. 24, pp. 47-86.
- Czarniawska, B. (2004), On time, space and action nets, *Organization*, vol. 11, no. 6, pp. 779-791.
- Ferraro, F., J. Pfeffer en R.I. Sutton (2005), Economics language and assumptions: how theories can become self-fulfilling, *Academy of Management Review*, vol. 30, no. 1, pp. 8-24.
- Ferraro, F., J. Pfeffer en R.I. Sutton (2005), Prescriptions are not enough, *Academy of Management Review*, vol. 30, no. 1, pp. 32-37.
- Ghoshal, S. en P. Moran, P. (1996), Bad for practice: a critique of the transaction cost theory, *Academy of Management Review*, vol. 21, no. 1, pp. 13-47.
- Grandori, A. (2004), *Corporate governance and firm organization*, Oxford University Press.
- Haas, M. de en A. Kleingeld (1999), Multi-level design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization, *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 233-261.
- Jensen, M.C. en W.H. Meckling (1976), Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, vol. 3, pp. 305-360.
- Lambert, R. (2001), Contracting theory and accounting, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, pp. 3-87.
- Lindenberg, S. (2000), It takes both trust and lack of mistrust: the workings of cooperation and relational signalling in contractual relationships, *Journal of Management and Governance*, vol. 4, pp. 11-33.
- Miller, P. en T. O'Leary, T. (1987), Accounting and the construction of the governable person, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 3, pp. 235-265.
- Moran, P. en S. Ghoshal, S. (1996), Theories of economic organization: the case for realism and balance, *Academy of Management Review*, vol. 21, no. 1, pp. 58-72.
- Osterloh, M. en B.S. Frey (2004), Corporate governance for crooks? The case for corporate virtue, In: A. Grandori (ed.), *Corporate governance and firm organization*, Oxford University Press.
- Rocha, H.O. en S. Ghoshal (2006), Beyond self-interest revisited, *Journal of Management Studies*, vol. 43, no. 3, pp. 585-619.
- Ross, S. (1973), The economic theory of agency: the principal's problem, *American Economic Review*, vol. 63, pp. 134-139.
- Stiglitz, J.E. (1974), Incentives and risk sharing in sharecropping, *Review of Economic Studies*, vol. 41, pp. 219-255.
- Townley, B., D.J. Cooper en L. Oakes (2003), Performance measures and the rationalization of organizations, *Organization Studies*, vol. 24, no. 7, pp. 1045-1071.
- Vaivio, J. (1999a), Examining "The quantified customer", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 689-715.
- Vaivio, J. (1999b), Exploring a 'non-financial' management accounting change, *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 409-437.
- Vaivio, J. (2004), Mobilizing local knowledge with 'Provocative' non-financial measures, *The European Accounting Review*, vol. 13, pp. 39-71.
- Vaivio, J. (2006), The accounting of "The Meeting": examining calculability within a "Fluid" local space, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, pp. 735-762.
- Vosselman, E.G.J. en J. van der Meer-Kooistra (2006), Efficiency-seeking behaviour in structuring management control in interfirm transactional relationships, *Journal of Accounting and Organizational Change*, vol. 2, no. 2, pp. 123-143.
- Williamson, O.E. (1996), *The Mechanisms of Governance*, Oxford University Press.
- Williamson, O.E. (1996), Economic organization: the case for candor, *Academy of Management Review*, vol. 21, no. 1, pp. 48-57.

## Noten

- 1 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.
- 2 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, 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.
- 3 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.
- 4 Zie voor een toepassing van 'actor network theory' in management accounting-onderzoek o.a. Briers en Chua, 2001; Chua en Mahama, 2007)