

Een relationeel perspectief op accounting

Ed Vosselman

SAMENVATTING Accounting wordt zowel in de praktijk als in het wetenschappelijk onderzoek vaak in een instrumenteel perspectief geplaatst. Dit artikel beargumenteert tegen de achtergrond van financiële schandalen en financiële crises dat er reden is om meer nadruk te leggen op een relationeel perspectief. Accounting wordt dan niet gezien als een instrument, maar als een actor of een mediator. Het krijgt zelf vorm in het netwerk waarin het actief is en het helpt om andere processen en identiteiten in het netwerk vorm te geven.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Vanuit een relationeel perspectief kan inzicht worden verkregen in de betekenis van accounting voor een maatschappelijk verantwoorde prestatie van organisaties. Het perspectief werpt licht op de construerende rol van accounting.

1 Inleiding

De wijze waarop accounting wordt geconceptualiseerd is van groot belang voor de wijze waarop het in concrete situaties wordt geoperationaliseerd. De conceptualisering blijkt treffend uit het gebruik van metaforen: overdrachtelijke, figuurlijke uitdrukkingen. Zo maken schrijvers van leerboeken, docenten, consultants en praktiserende controllers en accountants bijvoorbeeld gebruik van metaforen als 'de taal van het bedrijfsleven' en 'een lens'. Een belangrijke metafoor is die van het 'instrument' (Amernic en Craig, 2009). De metafoor van het instrument verwijst naar het technische karakter van accounting. Het gaat kennelijk om technieken; meer in het bijzonder om technieken waarmee effecten van voorgenomen dan wel gerealiseerde acties kunnen worden gecalculeerd en gewaardeerd, en waarmee bezittingen en schulden, activa en passiva, kunnen worden gewaardeerd. De suggestie die van een 'instrument' uitgaat, is die van neutraliteit; accounting lijkt dan een op waarheidsvindinggerichte peilstok voor de (financiële) prestatie. De peiling lijkt vrij van menselijke interventie. Accounting wordt gepercipieerd als een *intermediair* waarmee een diagnose kan worden

gesteld en waarmee beslissingen kunnen worden ondersteund. De metafoor voedt de suggestie dat met accounting een objectief observeerbare (financiële) realiteit kan worden weerspiegeld.

De metafoor van het instrument is ook van grote invloed geweest op het wetenschappelijk onderzoek. Veel van dat onderzoek wordt vanuit een instrumenteel perspectief gedaan, waarbij economische theorie een belangrijke inspiratiebron is. De invloedrijke economische organisatie-theorie, in het bijzonder 'principal-agency' (Ross, 1973; Jensen en Meckling, 1976), heeft bijvoorbeeld veel onderzoek geïnspireerd dat accounting plaatst tegen de achtergrond van een belangentegenstelling. Partijen met tegen-gestelde belangen, zoals aandeelhouders versus managers, laten zich allemaal leiden door eigenbelang en zijn van daaruit soms geneigd zich opportunistisch, dat wil zeggen arglistig, te gedragen. Agenten, bijvoorbeeld managers, maken soms handig gebruik van een informatievoorsprong ten opzichte van hun principalen: aandeelhouders. Accounting is dan een mogelijk instrument voor de principalen om een ongelijke verdeling van informatie, informatie-asymmetrie, te bestrijden. Het maakt transparant wat tot dan toe onder de oppervlakte bleef.

Vanuit een instrumenteel-economisch onderzoeksperspectief wordt rekening gehouden met de mogelijkheid van vertekening van accountinginformatie. Het instrument kan door een opportunistische agent worden gebruikt om het beeld naar zijn of haar hand te zetten. Daarom wordt veel onderzoek gedaan naar zogenaamd 'black earnings management'¹ (zie bijvoorbeeld Ronen en Yaari, 2008). De resultaten daarvan zijn van belang voor beleidsmakers, die maatregelen kunnen nemen om 'black earnings management' tegen te gaan en neutraliteit te bevorderen.

In dit artikel wordt een alternatief perspectief op het accountingonderzoek geschetst: een relationeel perspectief. Dat perspectief is verbonden met de metafoor van de actor. Accounting wordt dan niet geconceptualiseerd als

een instrument in handen van een individu, maar als een speler in een relatiepatroon of netwerk. Het is niet een lens of een representator, maar een *mediator* (Miller, 1998; Miller en O'Leary, 2007; Callon, 1998; Callon en Muniesa, 2005). Als mediator is accounting niet simpelweg een min of meer neutrale reflectie van een werkelijkheid die onafhankelijk van accounting zelf tot stand komt. In tegendeel, de meting of calculatie levert een bijdrage aan de vormgeving van de realiteit. Accounting is dus geen reflector, maar een constructor. Het doet mee aan de constructie van sociale werkelijkheid. Het is geen instrument in de handen van de 'homo economicus', maar helpt juist om die 'homo economicus' te construeren.

Onderzoek vanuit een relationeel perspectief legt de verwikkeling van accounting in de alledaagse praktijk bloot. Het heeft de potentie om antwoorden te geven op vragen als: Hoe helpt accounting om identiteiten te creëren in plaats van deze als gegeven te beschouwen? Hoe helpt het om bepaalde acties en praktijken te veranderen, en hoe helpen andere acties en praktijken om accounting te veranderen? Anders gezegd: een relationeel perspectief beschouwt accounting niet primair als een instrument dat ondergeschikt is aan de mens (de 'human actor'), maar als een actor die nevensgeschikt is aan de mens. De eenheid van analyse in een relationeel perspectief is dan ook het 'actor-network' (Callon, 1998; Latour, 2005) of het 'action-net' (Czarniawska, 1997; 2004).

Onderzoek vanuit een relationeel perspectief vraagt om een grote nabijheid van de praktijk. Het noopt vooral tot case- of veldstudies waarin 'accounting in action' (Hopwood, 2009; Arnold, 2009) kan worden onderzocht. Observaties in de concrete praktijk, interviews, ontwerpgerichte methoden (Heusinkveld en Reijers, 2009) en in vivo experimenten (Callon, 2009) zijn daarvoor bij uitstek geschikt.

Het artikel is als volgt opgebouwd. Paragraaf 2 onderstreept het belang van een relationeel perspectief op accounting, mede tegen de achtergrond van de financiële crisis. Voorts wordt een blik geworpen op de academische gemeenschappen in de disciplines 'accounting' en 'finance' die zich toeleggen op kennisproductie vanuit dit perspectief. Vervolgens wordt in paragraaf 3 ter illustratie een aantal voorbeelden gegeven van concrete vraagstukken die zich lenen voor onderzoek vanuit een relationeel perspectief. Het artikel sluit af met een conclusie.

2 Een relationeel perspectief: maatschappelijk belang en academische activiteit

De schandalen en de financiële crisis geven aanleiding om een vergaande heroriëntatie van het onderzoek te overwegen. Er is een grote behoefte aan meer onderzoek dat de complexiteit en de contextgebondenheid van accounting

als een praktijk kritisch blootlegt. Onderzoek dat reflecteert op dynamiek: hoe en waarom verandert de accounting-praktijk, en wat zijn daarvan de consequenties? Welke rol speelt accounting in het construeren van sociale werkelijkheid? Van bijzonder belang is het verkrijgen van meer inzicht in de wijze waarop accountingpraktijken een rol spelen in het objectiveren en construeren van activiteiten, prestaties en identiteiten in organisaties en op markten. Welke consequenties heeft dat voor het sociaaleconomisch systeem waarbinnen ondernemingen opereren?

Een belangrijke reden voor een heroriëntatie op het onderzoeksperspectief ligt in mogelijke onvoorziene en onbedoelde maatschappelijke consequenties van onderzoek vanuit een instrumenteel perspectief. Onderzoek vanuit een relationeel perspectief biedt de mogelijkheid om licht te werpen op een zichzelf versterkend proces waarin bepaalde negatieve gedragskenmerken van individuen (zoals opportunisme) als het ware worden opgewekt en versterkt (o.a. Ghoshal, 2005). Diverse onderzoekers wijzen in dit verband op de *performatieve potentie* (Ferraro et al., 2005, 2009; MacKenzie, 2006; MacKenzie et al., 2007; Callon et al., 2007) van economische theorie, in het bijzonder economische organisatietheorie. Die potentie is het gevolg van de waarde die velen hechten aan de inzichten uit economische organisatietheorie; inzichten die daardoor sterk doordringen in allerlei bestuurlijke arrangementen. Invloedrijke spelers kunnen ervoor zorgen dat het gedachtegoed van de economische organisatietheorie een weg vindt in allerlei socio-technische instituties, zoals governancestructuren en (management) control-structuren. Die performatieve structuren leiden dan vervolgens tot *performatieve praktijken* ('performative praxis'; Cabantous en Gond, forthcoming). Die structuren en praktijken dragen bij aan de realisatie van efficiënte doel-middelrelaties zoals ze in het hart van de economische organisatietheorie worden weergegeven. Ze overbruggen als het ware de kloof tussen theorie en praktijk; ze brengen de theorie tot leven. Op die wijze kunnen bepaalde veronderstellingen omtrent het menselijk gedrag, zoals die van opportunisme, een 'self-fulfilling prophecy' worden.

De op de economische theorie gebaseerde governance- en controlstructuren hebben de macht om 'calculative agencies', calculerende individuen, te *creëren*. Een calculerend individu is iemand die zijn of haar eigenbelang nastreeft en daarvoor in bepaalde omstandigheden niet schuwt om vormen van list en bedrog toe te passen. Die calculerende mens is dus geen natuurverschijnsel, niet het alleen-resultaat van zeer geleidelijke evolutieprocessen, maar wordt via de socio-technische instituties, via de controlsystemen, ontworpen als een artefact. Deze ontworpen calculerende mens of 'homo economicus'² is in staat om afstand te

nemen van het netwerk waarvan hij deel uitmaakt en om dat netwerk te instrumentaliseren. Hij of zij zal rationeel en onder omstandigheden opportunistisch handelen, vooropgesteld dat hij of zij over bepaalde technologische hulpmiddelen beschikt en in een afgestemde institutionele omgeving wordt geplaatst. Onderzoek vanuit een relationeel perspectief kan antwoord geven op de vraag of, en zo ja in hoeverre, de constructie van deze economische mens een positieve dan wel negatieve invloed heeft op de totaalprestatie van de organisatie. Tegen de achtergrond van de financiële crisis is het in het bijzonder van belang om na te gaan of de vergaande instrumentalisering niet tot een zodanig strak keurslijf heeft geleid dat belangrijke prestatiebeïnvloedende factoren over het hoofd zijn gezien.

De accountingdiscipline kan in dit verband lessen trekken uit de 'finance'-discipline (Hopwood, 2009a). Meer nog dan de accountingdiscipline was en is de wetenschappelijke 'financediscipline' (onbedoeld) performatief. Het is een motor (MacKenzie, 2006) voor de praktijk gebleken.³ De financiële crisis roept evenwel de vraag op of die motor wel op houdbare aannames is ontworpen. Sluiten de theoretische modellen wel voldoende aan bij de complexe sociale en maatschappelijke context van financiële markten? Wordt de sociale realiteit niet te veel versimpeld door het keurslijf van de instrumentele rationaliteit? En heeft dat geen negatieve maatschappelijke consequenties? Het is van groot maatschappelijk belang om deze vragen te stellen. Welke rol heeft de 'finance'-theorie bijvoorbeeld gespeeld in de processen van securitisatie en in de daaraan verbonden hypotheekcrisis ('subprime mortgages')? Het zal evenwel nog niet zo eenvoudig zijn om binnen de 'finance'-discipline een relationeel onderzoeksperspectief substantieel invulling te geven. De voorkeur voor mathematische elegantie in die discipline ging (en gaat nog) gepaard met een hoge mate van intolerantie voor een meer pluralistisch onderzoeksperspectief. Wie in de 'finance'-discipline niet werkt in het dominante paradigma, heeft eigenlijk geen leven. Wie de 'waarheid' niet accepteert, maar pogingen doet om het debat weer meer centraal te stellen, wordt in het algemeen vakkundig en snel aan de kant geschoven. Zo worden de grenzen van de discipline en de constructie van 'top' onderzoek vakkundig bewaakt. Volgens Hopwood is er sprake van 'policing intellectual boundaries' (Hopwood, 2009a).

Hoewel deze ontwikkeling zich in de accountingdiscipline in mindere mate manifesteert, is zij ook daar zichtbaar. Delen van accounting, met name 'financial accounting', zijn bijna een subdiscipline van 'finance' geworden (zie ook Hopwood, 2009a/c). Het staat nog te bezien of de financiële crisis deze oriëntatie wezenlijk zal veranderen. Gelukkig zijn er enkele hoopgevende signalen. In sommige onder-

zoeksgemeenschappen ontstaat meer aandacht voor zogenaamde 'social studies of finance'. Voor de 'finance'-discipline noemt Hopwood (2009c) de ontwikkeling van 'centres of expertise' in Duitsland: Bielefeld en Konstanz, en vervolgens in Keulen, Mainz, Trier en Tübingen. In Engeland is met name de London School of Economics and Political Sciences een vooraanstaand centrum. Deze onderzoekscentra zoeken niet alleen naar inzichten in en verklaringen voor de opkomst en werking van financiële markten en instituties, maar willen ook meer begrip krijgen van de consequenties daarvan. Hoe is het te verklaren dat de financiële sector zo snel zo invloedrijk is geworden? Die laatste vraag baart ook vermaarde economen als Solow (2009) en Friedman (2009) zorgen. Zij vragen zich vooral af of de financiële sector niet uit haar voegen is gegroeid en of zij niet veel verder is gegaan dan het dienstbaar zijn aan de verdere ontwikkeling van de samenleving door het effectief verplaatsen van risico's naar groepen die dergelijke risico's willen en kunnen dragen. Heeft de sector moderne financiële technologieën niet ook gebruikt om nieuwe risico's te creëren, om meer geld te lenen om dat vervolgens te vergokken?

Binnen de accountingdiscipline is de intolerantie minder sterk ontwikkeld dan bij 'finance'. Vooral in diverse Europese landen zijn een relationele benadering van accounting en een waardering voor pluralisme zeker aanwezig. In Engeland zijn auteurs als Miller (1994; 1998), Miller en O'Leary (1987; 2007) en Power (1997; 2009), allen van de London School of Economics and Political Sciences, bekend en erkend om hun sociaal-organisatorische, op constructivistische leest geschoeide analyses van accounting (en Power, meer recent, van risicomanagement). Van groot belang is het werk van Anthony Hopwood, in het laatste deel van zijn leven verbonden aan de Saïd Business School in Oxford en meer dan dertig jaar 'editor' van het vooraanstaande tijdschrift *Accounting, Organizations and Society*. In Manchester is men vermaard om onderzoek naar 'accounting in action'. In de Scandinavische landen laat bijvoorbeeld Mouritsen (Copenhagen Business School; o.a. Mouritsen, 2009) zich sterk inspireren door een relationele benadering. In Finland pleit Lukka (Turku School of Economics) voor een pluralistisch perspectief (o.a. Lukka, 2010). Hoewel er in de Verenigde Staten van Amerika enige positieve ontwikkeling in de appreciatie van meer contextgebonden en sociaalorganisatorisch rijk onderzoek te bespeuren valt, richten de zogenaamde toptijdschriften zich daar toch in overwegende mate op economisch geïnspireerd onderzoek dat op relatief grote afstand van de praktijk staat. Een bekend auteur als Merchant (University of Southern California) betuigt daarover regelmatig spijt, maar kiest zelf toch vooral voor 'mainstream'-onderzoek (zie bijvoorbeeld een recent artikel in *Management*

Accounting Research: Merchant, 2010). In Australië is duidelijk sprake van een pluralistisch beeld. In Sydney en in Melbourne zijn zowel onderzoeksgemeenschappen die zich in de 'mainstream' scharen als gemeenschappen die zich richten op analyses van 'accounting in action'. Een gewaardeerd onderzoekster in een relationeel perspectief is Chua (o.a. Chua, 2007; Chua en Mahama, 2007). In Nederland (waar Knoops recent een uitvoerige wetenschapsfilosofische analyse van accountingtheorieën heeft gegeven; Knoops, 2010) is er een sterke neiging om zich met de 'mainstream' te associëren (Hopwood, 2008). Uitzondering daarop vormt onderzoek aan de Universiteit van Amsterdam (O'Dwyer, 2005; O'Dwyer en Unerman, 2008), de Rijksuniversiteit Groningen en de Radboud Universiteit Nijmegen (Vosselman en Van der Meer-Kooistra, 2009; Vosselman en Van Sonsbeeck, 2009).

3 Enkele interessante onderzoeksthema's

Vanuit een relationeel perspectief komt mede tegen de achtergrond van de financiële crisis en de schandalen een aantal interessante onderzoeksthema's op. Hierna doe ik een aantal beargumenteerde suggesties.

3.1 Herwaardering van transparantie

Wanneer accounting niet meer als instrument of intermediair, maar als mediator wordt gezien, krijgt het begrip *transparantie* een andere betekenis. Want wat betekent transparantie als de lens zelf object van constructie is, zelf een product is van de situatie die hij moet laten zien, een situatie die hij aan de andere kant mede zelf vorm geeft? Als accounting geen eenduidige reflectie biedt van wat zich afspeelt, welke betekenis heeft die zogenaamde transparantie dan nog voor financiële en andere markten en hun institutionele omgevingen? En als die zogenaamde transparantie een illusie is, waarom houden we als samenleving dan zo vast aan die illusie? Onderzoek naar de ideologische en filosofische ontstaansgeschiedenis van het begrip transparantie en een daarmee sterk verbonden begrip als 'accountability' kan hier wellicht enig licht op doen schijnen. Kritische reflectie is noodzakelijk, omdat het vruchteloze streven naar transparantie en de achterliggende illusie van objectiviteit ons kennelijk blind hebben gemaakt voor de construerende rol van accountingpraktijken en verslaggeving in het creëren van een crisis (Arnold, 2009). Tegen de achtergrond van de financiële crisis is het van groot belang om deze blindheid te bestrijden. Want in de afgelopen decennia is de macht van de financiële sector (en van de 'audit'-industrie) sterk toegenomen. Achteraf kan worden geconstateerd dat we mede als gevolg van het dominante instrumentele perspectief in het onderzoek te weinig oog hebben gehad voor de betekenis van accounting in het versterken van de machtspositie van de financiële sector

en van die van de zogenaamde 'audit'-industrie (zie ook Hopwood, 2009c).

3.2 De 'audit'-industrie: ontwikkeling, werkwijze en producten

De financiële crisis roept ook vragen op naar de rol van wat in algemene zin de 'auditindustrie' kan worden genoemd. De sector kenmerkt zich door een intensieve commercialisering en kent een sterke lobby in de sfeer van 'policy making' (Hopwood, 2009c). Hoe verhoudt die commercialisering zich tot de noodzakelijke professionaliteit? Voorts: hoe is precies de werkwijze in de 'audit'-industrie en welke 'producten' heeft zij opgeleverd?

Wat betreft de werkwijze: die is tamelijk obscuur. 'Auditing' en 'accountancy' blijven een beetje een professioneel mysterie; er is geen sprake van een helder inzicht in 'auditing'-activiteit (Hopwood, 2009c). Het verwerven van een dergelijk inzicht is nog niet zo gemakkelijk. Want voor de relatief veilige en besloten in vitro laboratoriumexperimenten zijn auditors wellicht wel te porren, maar het is voorstelbaar dat een onderzoek naar het eigen functioneren waarbij de onderzoeker min of meer over de schouder meekijkt, minder op prijs wordt gesteld. Toch is meer inzicht hard nodig. Hoe gaat een 'audit' eigenlijk precies in zijn werk? Hoe komen 'auditors' (individueel of in groepsverband) tot het inzicht dat er sprake is van een 'true and fair' beeld? En hoe draagt 'auditing' bij aan de constructie van een sociale werkelijkheid?

Wat betreft de producten: de sector heeft enkele managementinnovaties opgeleverd die in het licht van de financiële crisis een kritische analyse verdienen. Een belangrijk voorbeeld daarvan is *risicomanagement*. Dit risicomanagement bedient zich in sterke mate van bureaucratische regelkringsystemen, die vanaf de buitenkant van de organisatie risico's benoemen en die de risico's vervolgens geïsoleerd van andere beheersingsproblemen managen. Dit roept de vraag op in hoeverre zulk risicomanagement daadwerkelijk een functionele vorm krijgt, heeft of zal behouden. Is het niet vooral symboliek, gericht op het legitimeren van activiteiten naar externe belanghebbenden (vooral vermogensverschaffers)? En wanneer het al een functionele vorm krijgt, hoe zit het dan met de aansluiting bij al langer bestaande beheersingssystemen of systemen van 'performance management'? Is er, zoals Power stelt, eigenlijk geen sprake van 'risk management of nothing' (Power, 2009)? Sluit het wel aan bij de dynamiek van de organisatie, helpt het daadwerkelijk de bedrijfsprocessen, de levenssappen van de organisatie, te verbeteren? Kortom, het zou goed zijn als we meer inzicht krijgen in of, en zo ja, hoe risicomanagement een functionele vorm krijgt die aansluit bij bestaande beheersingssystemen of systemen van 'performance management'.

3.3 De accountingdiscipline als hofleverancier van een misplaatst besturingsconcept?

Eén van de lessen van de crisis is dat risico's, als gevolg van onvoldoende erkende afhankelijkheden tussen organisaties, sterk zijn onderschat. Dat is direct verbonden met een besturingsconcept dat de accountingdiscipline vertrouwd is en dat bijvoorbeeld ten grondslag ligt aan systemen van 'responsibility accounting' en 'performance management'. Om te kunnen beheersen, moeten eerst entiteiten (bestuurbare eenheden) worden gevormd. Met de leiding van die bestuurbare eenheden worden vervolgens afspraken gemaakt, liefst kwantificeerbaar. Achteraf wordt gemeten en geëvalueerd, en worden beloningen of straffen toegekend. In feite vertrouwen we daarmee sterk op een gesloten systeembenadering: de organisatorische eenheid is beheersbaar en maakbaar vanaf de buitenkant door haar helder af te grenzen van andere eenheden. Dat blijkt echter vaak een illusie, daar er bijna altijd onderlinge afhankelijkheden zijn. Juist die onderlinge afhankelijkheden hebben de potentie om belangrijke risico's te creëren; risico's die door het gekozen besturingsconcept buiten het zicht blijven (zoals risico's als gevolg van de onderlinge verwevenheid van banken). Bovendien frustreert deze maakbaarheidgedachte emergente processen van hybridisering (Miller et al., 2008), van het spontaan vormen van nieuwe expertise, activiteiten en processen met een min of meer robuust karakter. Om nieuwe robuuste vormen tot ontwikkeling te laten komen, moet het mogelijk zijn om op lokaal niveau, dus van binnenuit, grenzen te overschrijden; grenzen moeten permeabel zijn. Het spontaan tot ontwikkeling komen van nieuwe vormen is van groot belang voor de innovatiekracht van organisaties.

Kortom: dit alles roept belangrijke vragen op naar hoe accountingbesturingsconcepten zich verhouden tot processen van spontane hybridisering en hoe een dergelijke hybridisering zich verhoudt tot modern prestatie management.

3.4 Hoe verhouden formele beheersingssystemen zich tot 'tacit knowledge'?

De financiële crisis legt een sterke druk op systemen van management accounting en control. Budgetten moeten vaak worden herzien. De beschikbaarheid van tijdige en betrouwbare stuurinformatie wordt steeds belangrijker. Als gevolg van automatisering en informatisering kunnen organisaties nu veel meer gebruikmaken van organisatiebrede, formele informatiesystemen. Maar in hoeverre kan voor de besturing van een organisatie volledig worden vertrouwd op formele informatiesystemen? In hoeverre zijn het aanpassingsvermogen en het innoverend vermogen van een organisatie niet afhankelijk van informele, meer lokaal beschikbare informatie en van 'tacit knowledge'? En als dat laatste het geval is: verdringen de

formele informatie- en controlsystemen niet die meer stilzwijgende, impliciete kennis? Hoe kan worden gezorgd voor een goede interactie? Om managers tot hoge prestaties te stimuleren, worden systemen van 'responsibility accounting', vaak aangevuld met moderne systemen van 'performance management' en met niet-financiële prestatie-indicatoren, ingericht en verfijnd. Ook die systemen hebben de potentie om actie en identiteit te construeren. Moderne afrekeningsystemen creëren de eerder beschreven calculerende mens die de situatie om zich heen definieert vanuit het perspectief van eigenbelang. Die systemen hebben voorts de neiging om de werkelijkheid te versimpelen en te verschrallen, opdat zij in de meet- en stuursystematiek past. Zo'n verschraling kan evenwel tot gevolg hebben dat wat echt kritisch is voor het succes van de onderneming niet of nauwelijks wordt herkend en erkend. Door de versimpeling ontstaan grote 'afvalputten', gevuld met vaak waardevolle ideeën, concepten en stilzwijgende (tacit) inzichten waar niet op wordt gekapitaliseerd. Tellen gaat boven vertellen; stemmen worden door de afrekeningsystemen tot zwijgen gebracht. Wat zijn daarvan op langere termijn de effecten op het leer- en innovatievermogen van de organisatie?

3.5 Accounting en de (de)constructie van de economische mens

De inrichting van systemen van 'responsibility accounting' en modern prestatie management heeft sterk onder invloed gestaan (en staat nog steeds onder invloed) van inzichten uit de economische organisatie theorie. Die invloed blijkt uit de sterke gerichtheid op het individu (de individuele manager) en uit de veronderstelde gedragskenmerken van dat individu: hij is liever lui dan moe en gaat voor het eigenbelang. Uit eigenbelang is hij desnoods bereid de situatie in zijn voordeel te vertekenen; hij is opportunistisch. Responsibility accounting en performance management moeten een dergelijk opportunisme voorkomen of bestrijden. Dat heeft ertoe geleid dat dergelijke systemen wantrouwen signaleren. Wantrouwen heeft de neiging zich te versterken: mensen die zich gewantrouwd weten, hebben de neiging ook de ander met wantrouwen te bejegenen. Als gevolg van groeiend wantrouwen wordt 'control' op 'control' gestapeld (zie bijvoorbeeld Sundaramurthy en Lewis, 2003). Dat wordt in toenemende mate als een probleem gezien en de vraag is dan ook of en hoe vertrouwen niet een grotere rol kan spelen bij de inrichting van verantwoordelijkheidsrelaties. Kan accounting een rol spelen bij de transformatie van instrumentele accountability naar meer relationele accountability? Bij het creëren van een betere balans tussen instrumentele en relationele accountability? Dit raakt ook aan vraagstukken van ethiek: hoe is accounting verwickeld in het bevorderen of juist afremmen van ethisch gedrag? Er is in dit verband

een grote behoefte aan casestudieonderzoek dat blootlegt hoe vertrouwen kan worden opgebouwd in relatie tot de inrichting van beheersingssytemen, hoe accounting is verweerd in het opbouwen van vertrouwen en welke consequenties dat heeft voor het lerend en innoverend vermogen.

3.6 Accounting en duurzaamheid

Accounting is verbonden met het milieu. Calculatietechnieken kunnen helpen om verantwoorde afwegingen te maken in de interactie tussen mens en organisatie enerzijds en het milieu anderzijds. In het verleden werden effecten van belangrijke bedrijfsbesluiten op het milieu vaak buiten de calculatie gehouden en beschouwd als (negatieve) externaliteiten. Daarin is duidelijk verandering gekomen, hoewel de veranderingen langzaam gaan. Een voorbeeld van zo'n verandering is het gebruik van een in de tijd afnemende rekenrente bij de discontering van toekomstige milieueffecten van voorgenomen projecten, waardoor vermeden wordt dat toekomstige negatieve effecten worden ondergewaardeerd. Een ander voorbeeld is de rol van accounting in de zogenaamde 'carbon markets', waar emissierechten worden verhandeld (Hopwood, 2009b).

Voorts doen bedrijven in hun milieuverslaggeving ('environmental reporting') verslag van hun inspanningen om het milieu te beschermen. Het 'environmental reporting' heeft lang een tamelijk symbolisch karakter gehad. Hoewel de verslagen een betere zichtbaarheid van milieu-inspanningen en effecten suggereerden, werkten de verslagen vaak als een schild van legitimiteit. De verslagen construeerden een beeld ten behoeve van externe belanghebbenden, terwijl wat er echt onder het schild gebeurde aan de werkelijkheid werd onttrokken (Milne en Gray, 2007). De mate waarin een dergelijke ontkoppeling tussen beeld en 'werkelijkheid', tussen symboliek en functionaliteit optreedt, kan onderwerp van toekomstig onderzoek zijn.

In meer algemene zin is er behoefte aan veel meer onderzoek naar de rol en werking van accounting in de context van duurzaamheid. We staan nog maar aan het begin. Er is een aantal pioniers op dit terrein (zie bijv. Unerman, Bebbington en O'Dwyer, 2007), maar het belang van het milieu voor de toekomst van de mensheid rechtvaardigt een grotere onderzoeksinspanning (zie ook Hopwood, 2009b).

4 Conclusies

Onderzoek vanuit een relationeel perspectief geeft zicht op hoe accounting in de praktijk van alledag is gerelateerd aan andere acties en actoren. Om precies te zijn: het geeft zicht op accounting als actor of mediator, als constructor en als object van constructie. Dat wijkt af van het zicht vanuit

een (dominant) instrumenteel perspectief, van waaruit accounting bijvoorbeeld wordt gezien als een intermediair tussen realiteit en een onvolledig geïnformeerde principaal. Accounting als reflector, dus. Vanuit een relationeel perspectief komen vragen naar de totstandkoming en de werking van accounting op. Het gaat dan om 'accounting in action' en om de consequenties die dat heeft voor het leervermogen en het innoverend vermogen van de organisatie, alsmede voor het ethisch handelen en voor het milieu. De in de vorige paragraaf gesuggereerde onderzoeksthema's geven daarvan concrete voorbeelden, maar vormen zeker geen limitatieve onderzoeksagenda.

Het zal niet gemakkelijk zijn om de voorgestelde versterking van het relationele perspectief te realiseren. Daarvoor is het instrumentele perspectief te zeer verankerd in het huidige, vaak door carrièreoverwegingen gedreven, onderzoek. Zolang een publicatie in 'mainstream'-tijdschriften als *The Accounting Review* en het *Journal of Accounting and Economics* als de hoogst haalbare onderzoeksprestatie wordt gezien, zal de neiging bij jonge onderzoekers om zich op meer praktisch en maatschappelijk onderzoek te richten, gering zijn. Toch ben ik optimistisch. Tijdens een toespraak voor de American Accounting Association in 2009 sprak Kenneth Merchant de verwachting uit dat als gevolg van de sterke nadruk die in de VS wordt gelegd op het kwantitatieve, positivistische onderzoek (hij spreekt zelfs van 'talibanisering' van het onderzoek), de echte ontwikkeling in het management accounting-vak in de komende jaren vanuit Europa zal komen. Ik denk dat het plaatsen van accounting in een relationeel perspectief daar zeker een bijdrage aan zal leveren. Het moet mogelijk zijn meer (junior en senior) onderzoekers te interesseren voor dit onderzoek. Het basisargument is immers heel sterk: de samenleving heeft behoefte aan onderzoek dat potentieel positieve invloed heeft op een maatschappelijk verantwoorde inrichting en werking van onze organisaties en instituties. ■

Prof. dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar Accounting aan de Radboud Universiteit Nijmegen.

Noten

1 Behalve de vorm van manipuleren van cijfers op basis van verkeerde intenties ('black earnings management') bestaan er ook vormen van beïnvloeding van de cijfers vanuit goede motieven, bijvoorbeeld het egaliseren van resultaat in de tijd ('white earnings management') en vanuit gemengde motieven ('grey earnings management'; zie Ronen en Yaari, 2008).

2 Callon spreekt van Homo Economicus 2.0. Dit is een relatief autonome versie van de economische agent, die zelf initiatief neemt en met

zijn omgeving interacteert. Deze versie van de economische mens speelt ook een strategisch spel en kan zich opportunistisch gedragen. Versie 2.0 wijkt af van versie 1.0 omdat 1.0 gekenmerkt wordt door strakke discipline. De gedragsnormen voor versie 1.0 worden gesteld door anderen, acties en interacties worden strak gepland.

3 MacKenzie (2006) geeft bijvoorbeeld een analyse van de performativiteit van het Black en Scholes' 'option pricing' model. Toen het model werd geïntroduceerd, bleek het geen goede

representatie van de realiteit. Echter, onder andere vanwege de mathematische elegantie, de hoge academische status en de gebruiksvriendelijkheid heeft het vervolgens aan de basis gelegen van de besluitvorming van vele marktpartijen. Na de instorting van de markt in oktober 1987 blijkt het model evenwel veel minder betekenis te hebben in het voorspellen van marktprijzen (zie ook Ferraro et al., 2009).

Literatuur

■ Americ, J. en R. Craig, (2009),

Understanding accounting through conceptual metaphor: accounting is an instrument?, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 20, pp. 875-883.

■ Arnold, P.J. (2009), Global financial crisis: the challenge to accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 803-809.

■ Cabantous L. en J. Gond, (forthcoming), Rational decision making as performative praxis: explaining rationality's eternal return, *Organization Science*, vol. 22.

■ Callon, M. (1998), *The laws of the markets. Sociological review monograph*, Oxford: Blackwell.

■ Callon, M. en F. Muniesa (2005), Economic markets as calculative collective devices, *Organization Studies*, vol. 26, no. 8, pp.1229-1250.

■ Callon, M., (2007), What does it mean to say that economics is performative? In: MacKenzie, D. F. Muniesa en L. Siu (eds.), *Do economists make markets? On the performativity of economics*, Princeton University Press, Princeton, NJ.

■ Callon, M., Y. Milloen F. Muniesa (2007), *Market devices, Sociological review monograph*, Oxford: Blackwell.

■ Callon, M. (2009), Civilizing markets: carbon trading between in vitro and in vivo experiments, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 535-548.

■ Chua, W.F. (2007), Accounting, measuring, reporting and strategizing – Re-using verbs: A review essay, *Accounting, Organizations and*

Society, vol. 32, pp. 487-494.

■ 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. (1997), *Narrating the organization*, Chicago: University of Chicago Press.

■ Czarniawska, B. (2004), On time, space and actor networks, *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, (2009), How and why theories matter: a comment on Felin and Foss (2009), *Organization Science*, vol. 20, no. 3, pp.669-675.

■ Friedman, B.M. (2009), The failure of the economy and the economists. In *The New York Review of Books*, LVI (Vol. 9, 42-45), May 28-June 10.

■ Ghoshal, S., (2005), Bad management theories are destroying good management practices, *Academy of Management Learning*, vol. 4, pp. 75-91.

■ Heusinkveld, S. en A. Reijers (2009),

Reflections on a reflective cycle: Building legitimacy in design knowledge development, *Organization Studies*, vol. 30, no. 8, pp. 865-886.

■ Hopwood, A.G. (2007), Whither accounting research? *The Accounting Review*, vol. 82, no. 5, pp. 1365-1374.

■ Hopwood, A.G. (2008), Changing pressures on the research process: Trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review*, vol. 17, no. 1, pp. 87-96.

■ Hopwood, A.G. (2009a), Exploring the interface between accounting and finance, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 549-550.

■ Hopwood, A.G. (2009b), Accounting and the environment, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 433-439.

■ Hopwood, A.G. (2009c), The economic crisis and accounting: implications for the research community, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 797-802.

■ 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.

■ Knoops, C. (2010), *Verslaggevingstheorieën: een wetenschapsfilosofische analyse*, Proefschrift Erasmus Universiteit.

■ Latour, B. (2005), *Reassembling the social: An introduction to actor-network theory*,

■ Oxford: Clarendon.

■ Lukka, K. (2010), The roles and effects of paradigms in accounting research, *Management Accounting Research*, vol. 21, pp. 110-115.

■ MacKenzie, D. (2006), *An engine, not a camera: How financial models shape markets*, Cambridge, MA: The MIT Press.

■ MacKenzie, D., F. Muniesa en L. Siu (2007), *Do economists make markets? On the performativity of economics*, Princeton: Princeton University Press.

- Merchant, K.A. (2010), Paradigms in accounting research: A view from North America, *Management Accounting Research*, vol. 21, pp. 116-120.
- Miller, P. (1994), Accounting as social and institutional practice. In: A.G. Hopwood en P. Miller (eds.), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Miller, P. (1998), The margins of accounting, *European Accounting Review*, vol. 7, pp. 605-621.
- Miller, P., L. Kurunmäki en T. O'Leary (2008), Accounting, hybrids and the management of risk, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, pp. 942-967.
- Miller, P. en T. O'Leary (1987), Accounting and the construction of the governable person, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, pp. 235-265.
- Miller, P. en T. O'Leary (2007), Mediating instruments and making markets: Capital budgeting, science and the economy, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, pp. 701-734.
- Milne, M. en R. Gray (2007), Future prospects for corporate sustainability reporting. In: J. Unerman, J. Bebbington en B. O'Dwyer (eds.), *Sustainability accounting and accountability* (pp. 184-207), London: Routledge.
- Mouritsen, J. A. Hansen en C.O. Hansen (2009), Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 738-754.
- O'Dwyer, B. (2005), The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, pp. 279-296.
- O'Dwyer, B. en J. Unerman (2008), The paradox of greater NGO accountability: a case study of Amnesty Ireland, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, pp. 801-824.
- Power, M. (1997), *The audit society: rituals of verification*, Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (2009), The risk management of nothing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, no. 8, pp. 849-855.
- Ronen, J. en V. Yaari (2008), *Earnings Management. Emerging insights in theory, practice and research*, Springer: Springer series in Accounting.
- Ross, S. (1973), The economic theory of agency: the principal's problem, *American Economic Review*, vol. 63, pp. 134-139.
- Solow, R.M. (2009), How to understand the disaster. In: *The New York Review of Books*, LVI (vol. 8, pp. 4-8), May 14-27.
- Sundaramurthy, C. en M. Lewis, (2003), Control and collaboration: paradoxes of governance, *Academy of Management Review*, vol. 28, no. 3, pp. 397-415.
- Vosselman, E.G.J. en J. van der Meer-Kooistra (2009), Accounting for control and trust building in interfirm relationships, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 267-283.
- Vosselman, E.G.J. en J. van Sonsbeeck (2009), Paradoxes in the control of interfirm relationships: contrasting and connecting an instrumental with a relational perspective, *Working paper*.