

# Accounting, beheersing en de opbouw van vertrouwen in uitbestedingsrelaties

Jeltje van der Meer-Kooistra, Ed Vosselman

**SAMENVATTING** In dit artikel wordt de 'of/of-relatie' tussen beheersing en vertrouwen ter discussie gesteld. Er wordt betoogd dat beheersing en vertrouwen elkaar beïnvloeden: beheersing kan niet zonder vertrouwen en vertrouwen kan niet zonder beheersing. Aangegeven wordt dat het contract en de daarin beschreven beheersings-systemen het legitieme wantrouwen tussen de partijen van een uitbestedingsrelatie dient te compenseren om op dit fundament vertrouwen te kunnen opbouwen. Het artikel beschrijft op welke wijze de partijen door middel van een cognitief proces van relationele signalering in staat zijn vertrouwen op te bouwen. In dit proces maken de partijen gebruik van accountinginformatie die zij ontlenuen aan de formele beheersings-systemen uit het contract. Hiermee toont het artikel aan dat formele beheersings-systemen en de daarin besloten accountinginformatie niet alleen een rol spelen bij het voorkomen van opportunistisch gedrag, maar ook bij het opbouwen van vertrouwen. Accounting, beheersing en vertrouwen kunnen in onderlinge samenhang bijdragen aan een stabiele en duurzame uitbestedingsrelatie.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Het artikel behandelt de betekenis van het contract en de daarin beschreven beheersings-systemen voor het kunnen opbouwen van een stabiele en duurzame uitbestedingsrelatie. Het artikel wijst op de noodzaak om contractueel het voorzienbare legitieme wantrouwen weg te nemen. Voorts bespreekt het artikel op welke wijze partijen vertrouwen kunnen opbouwen en het belang van accountinginformatie daarbij.

## 1 Inleiding

Het onderwerp *Beheersing ('control')* van uitbestedingsrelaties heeft in het afgelopen decennium niet te klagen gehad over belangstelling van de management accounting discipline. Sinds Hopwood in 1996 opriep tot een zorgvuldiger onderzoek naar de rol van accounting in horizontale relaties binnen en tussen bedrijven (Hopwood, 1996) is er veel werk verzet. Accounting is, zo is gebleken, ingebed in contractuele beheersings-systemen die werken op basis van zowel een bureaucratisch mechanisme als een marktmechanisme. In het eerste geval is accounting gekoppeld aan (contractuele) afspraken en naleving van die afspraken.

Zo worden bijvoorbeeld contractueel afspraken gemaakt over de inrichting en werking van balanced scorecard-achtige prestatie-meetsystemen, over in opdracht van de uitbesteder uit te voeren 'audits' (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000; 2005), en over open book-accounting (Dekker, 2004). In het tweede geval is accounting contractueel verbonden met de kernmechanismen van de markt: de beloningsprikkel en de 'exit threat'. De beloningsprikkel is een positieve 'incentive': een goede prestatie wordt beloond, en de 'exit threat' een negatieve: de dreiging dat de andere partij 'met de voeten stemt' en kiest voor of overloopt naar een andere marktpartij. Zo blijkt accounting bijvoorbeeld een rol te spelen bij aanbestedingen, bij de inrichting en werking van een financieel prikkelsysteem ('incentives' in de vorm van een bonus-malussysteem) en bij 'benchmarking' in een lopende uitbestedingsrelatie (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000; Dekker, 2004). Een belangrijke reden voor de inrichting van beheersings-systemen (en dus voor het gebruik van 'accounting') is de zorg over een eenzijdige, en als onterecht ervaren toe-eigening door de andere partij(en)<sup>1</sup>. Partijen die een langdurige uitbestedingsrelatie willen aangaan, zijn zich bewust van het feit dat zij zich op een speelveld begeven met economische actoren. Economische actoren handelen primair vanuit hun (lange termijn) eigen belang. Uit de economische organisatie-theorie, bijvoorbeeld uit de transactiekosten-theorie, is bekend dat handelen vanuit eigen belang gemakkelijk de vorm kan aannemen van opportunistisch gedrag. Dat is gedrag dat gepaard gaat met (lichte) vormen van list en bedrog. Een actor die opportunistisch handelt, eigent zich economische voordelen toe ten koste van de ander(en). Dergelijk gedrag wordt mogelijk gemaakt omdat partijen niet allemaal over dezelfde informatie beschikken; er is informatie-asymmetrie. De (potentiële) toeleverancier weet beter over welke competenties hij beschikt dan de (potentiële) uitbesteder en hij kan het beeld mooier maken dan de werkelijkheid, waardoor de uitbesteder later het gelag betaalt in termen van gebrekkige kwaliteit. Of de toeleverancier kan de geleverde inzet

mooier voorstellen dan die in werkelijkheid is, waardoor de uitbesteder in feite te veel betaalt.

Op het speelveld van economische actoren is het dus alleszins acceptabel dat partijen een gezond wantrouwen jegens elkaar hebben. De socioloog Lindenberg spreekt in dit verband dan ook van 'legitiem wantrouwen' (Lindenberg, 2000); het is wantrouwen dat door alle partijen wordt geaccepteerd. Om dat wantrouwen te compenseren worden 'harde' beheersingsmaatregelen in het contract opgenomen en dus in stelling gezet.

Hoewel 'legitiem wantrouwen' (mede) aan de basis ligt van beheersingssystemen in een uitbestedingsrelatie, zien vele auteurs toch ook een rol voor vertrouwen in een uitbestedingsrelatie. Sommigen zien die rol als gekoppeld aan de kenmerken van de transacties (bijvoorbeeld Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2000, 2005). Als de aard van de transactie en de omstandigheden zodanig zijn dat harde beheersingsmaatregelen niet of nauwelijks effectief kunnen zijn, moeten de partijen wel kiezen voor vertrouwen. Met andere woorden: als er geen maatregelen op basis van een bureaucratisch mechanisme en/of op basis van een marktmechanisme in stelling kunnen worden gebracht, omdat de aard van de uit te voeren activiteiten op voorhand niet duidelijk is (bijvoorbeeld bij industrieel onderhoud) en/of omdat de toekomst te onzeker is, kan een relatie zich alleen maar ontwikkelen als er vertrouwen tussen partijen is. Vertrouwen treedt dan noodzakelijkerwijs in de plaats van harde beheersingsmaatregelen op basis van een bureaucratisch en/of een marktmechanisme. Niet dat dat vertrouwen 'blind' hoeft te zijn; zoals wij later in dit artikel uiteen zullen zetten, kunnen partijen zich wel degelijk 'geïnformeerd' op vertrouwen baseren. Zo kunnen zij bijvoorbeeld navraag doen naar de reputatie van andere partijen of kunnen zij kiezen voor partijen die geaccrediteerd zijn door een instituut met een reputatie. Ook kan het helpen als de langdurige relatie tot stand komt in een omgeving met een goede en gerespecteerde rechtspraak en met gedeelde waarden en normen op het gebied van eerlijk zaken doen. Voorts kan er gedurende de relatie vertrouwen worden opgebouwd. Een eenmaal gevestigd vertrouwen zal impulsen tot opportunistisch gedrag voorkomen of effectief bestrijden.

Kennelijk kan vertrouwen dus worden gezien als een substituut voor beheersing. Andere auteurs zien vertrouwen echter als *complementair* aan beheersing; volgens die auteurs vullen beheersing en vertrouwen elkaar aan. Zo claimt Tomkins (2001) dat de uitwisseling van aan het gebruik van beheersingsinstrumenten gekoppelde accounting-informatie in de eerste fase van een uitbestedingsrelatie positieve verwachtingen over toekomstige bijdragen aan de relatie kan produceren. Beheersing produceert dan dus vertrouwen<sup>2</sup>.

Ook in dit artikel claimen we dat beheersing en vertrouwen elkaar nodig hebben. Beheersing kan niet zonder vertrouwen en vertrouwen kan niet worden opgebouwd zonder beheersing. Maar de relatie tussen beheersing en vertrouwen blijkt niet alleen maar complementair, zij is ook dynamisch. Gaandeweg de uitbestedingsrelatie ontwikkelen beheersing en vertrouwen zich in onderlinge interactie (Vosselman en Van der Meer-Kooistra, 2009). Accounting in de brede betekenis van tel- en meetinformatie speelt in deze dynamiek een bepaalde rol. Behalve als element in de 'harde' beheersing blijkt er ook een rol weggelegd voor accounting bij de opbouw van vertrouwen. In dit artikel willen we deze rol van accounting nader onderzoeken en nagaan op welke wijze de interactie tussen beheersing en vertrouwen de rol van accounting beïnvloedt.

Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 worden formele beheersingsmaatregelen in een institutioneel kader geplaatst: zij worden verbonden met een contract dat ingebed is in een institutionele omgeving. In paragraaf 3 wordt uiteengezet dat er noodzakelijkerwijs een 'beheersingstekort' is dat de behoefte aan de opbouw van vertrouwen oproept: contractueel vastgelegde beheersingsmaatregelen blijken een noodzakelijke, maar geen voldoende voorwaarde voor het voortbestaan van een uitbestedingsrelatie. Paragraaf 4 laat zien dat accounting een rol speelt in een proces van *relationele signalering*, een proces dat de kern vormt van de opbouw van vertrouwen. Paragraaf 5 vat de betekenis van accounting in een uitbestedingsrelatie samen. Het artikel wordt afgesloten met enkele conclusies.

## 2 Formele beheersingsmaatregelen in een institutioneel kader

Partijen onderhandelen over de legitieme beheersingsmaatregelen die zij in stelling willen brengen. Ter absorbering van gedragsrisico's (risico's van eenzijdige toe-eigening) richten die beheersingsmaatregelen zich zowel op een prikkeling van gewenst coöperatief gedrag als op een begrenzing van de vrijheidsgraden van partijen. Zij zijn te beschouwen als een soort veiligheidskleppen en kunnen diverse vormen aannemen. Blumberg (2001) classificeert de beheersingsmaatregelen in een viertal categorieën. De eerste categorie bevat afspraken dat specifiek genoemde derden bindende uitspraken kunnen doen in het geval van conflicten die gaandeweg de relatie ontstaan. Die derden worden zodanig gekozen dat zij neutraal staan ten opzichte van de belangen van elk der partijen in de uitbestedingsrelatie. Een tweede categorie betreft afspraken die de handelingsalternatieven van de partijen begrenzen. Deze categorie omvat bijvoorbeeld overeenkomsten tot geheimhouding en 'exclusiviteitovereenkomsten'. Een derde cate-

gorie bevat afspraken ter bestrijding van informatieasymmetrie, ofwel afspraken die de toegang tot informatie regelen. Een voorbeeld daarvan is open boek accounting, waarbij de best geïnformeerde partij de andere partij(en) ook toegang verschaft tot informatie. Een vierde categorie, tot slot, betreft afspraken over de wijze waarop prestatie en tegenprestatie aan elkaar gekoppeld worden, en omvat bijvoorbeeld *financial incentive schemes* zoals bonus/malus-regelingen.

De formele beheersingsmaatregelen worden opgenomen in een *governance structure*: een institutioneel raamwerk waarbinnen de transacties worden verricht (Williamson, 1979, p. 239). Tot de kern van dat institutionele raamwerk behoort het contract. Dat contract kan worden gezien als de formele machtsbasis in de uitbestedingsrelatie. Zo'n contract is overigens altijd *incomplete*, omdat transacties min of meer complex zijn en de omgeving waarin die transacties worden verricht zich kenmerkt door min of meer grote onzekerheid is het onmogelijk om een complete set met afdoende expliciete beheersingsmaatregelen in stelling te brengen. Complexiteit en onzekerheid beperken voorts de *afdwingbaarheid* van contractuele afspraken.

Incomplete contracten kunnen uiteraard een steun in de rug goed gebruiken. Die steun in de rug kan worden gevonden in een aantal geloofwaardige dreigingen vanuit de institutionele omgeving van het contract. Dergelijke dreigingen leiden ertoe dat een contractpartij zich wel twee keer zal bedenken voor hij expliciete contractbepalingen schendt of voordat hij tegen de geest van het contract handelt. Zij doen zich voor in twee vormen: de dreiging om 'met de voeten' te stemmen (*exit threats*) en de dreiging om een stem te laten horen (*voice threats*). 'Exit threats' staan direct in relatie tot de marktomstandigheden waarbinnen de uitbestedingsrelatie vorm krijgt. In het bijzonder zijn zij het gevolg van concurrentiedruk; hoe meer een partij de mogelijkheid heeft om naar andere marktpartijen 'over te lopen', hoe sterker de 'exit threat'. Helaas zijn deze 'exit threats' in veel situaties betrekkelijk zwak, omdat via processen van *learning by doing* partijen in een uitbestedingsrelatie naar elkaar toegroeien en soms zelfs aan elkaar vastgeklonken raken. Derden vormen dan niet gauw een bedreiging. 'Voice threats' staan in relatie tot een ander deel van de institutionele omgeving van de uitbestedingsrelatie: de organisatienetwerken waartoe de partijen behoren en de sociale en wettelijke systemen waarin de uitbestedingsrelatie is ingebed. Granovetter spreekt in dit verband over de *social embeddedness* (Granovetter, 1985) van de transacties (uitbestedingsrelatie). 'Voice threats' zijn geloofwaardig als er een reële dreiging van uitgaat dat de reputatie van een partij negatief wordt beïnvloed via organisatienetwerken die voor die partij belangrijk zijn. Dan heeft die partij er belang bij om een betrouwbare partner te zijn en de contractuele

afspraken na te komen, omdat hij anders zijn aantrekkelijkheid verliest voor toekomstige samenwerkingsrelaties met andere partijen uit de organisatienetwerken. Een dreiging kan ook uitgaan van (nationale en Europese) wet- en regelgeving op basis waarvan een partij kan worden bestraft bij het niet naleven van contractuele afspraken (Bachmann, 2001; Luhmann, 1979; Zucker, 1986). De dreiging die uitgaat van wet- en regelgeving hangt samen met de kwaliteit van de wet- en regelgeving en met de mate waarin deze wordt gehandhaafd. Kortom: met de rechtszekerheid van de wet- en regelgeving in een land.

### 3 Vertrouwen

Ondanks de contractueel vastgelegde beheersingsmaatregelen en de institutionele inbedding van de contractuele afspraken blijft er door de complexiteit van de uitbestedingsrelatie sprake van onzekerheid, waardoor er zich ontwikkelingen kunnen voordoen waarmee in het contract geen rekening is gehouden. Deze onvoorziene ontwikkelingen bieden de partijen de mogelijkheid om ze te benutten voor het eigen belang en zo eenzijdig voordeel te behalen. Het contract biedt onvoldoende zekerheid dat in alle omstandigheden het belang van de samenwerking zal worden nagestreefd. Daarom stellen Klein Woolthuis e.a. (2005) dat er slechts in beperkte mate vertrouwen (*thin trust*) kan worden ontleend aan het contract en aan de dreigingen vanuit de institutionele omgeving van het contract. Het contract kan weliswaar het legitieme wantrouwen (Lindenberg, 2000) compenseren, maar geeft geen afdoende garantie dat de partijen altijd zullen handelen vanuit het belang van de samenwerking. Daarvoor is het nodig dat de partijen erop vertrouwen dat iedere partij in alle omstandigheden het belang van de samenwerking zal nastreven, ook bij onvoorziene ontwikkelingen en zo mogelijk ten koste van het korte termijn eigen belang. Dan is er volgens Klein Woolthuis en anderen sprake van volledig vertrouwen (*thick trust*) tussen de partijen.

Verschillende auteurs beschouwen de *bereidheid om zich kwetsbaar op te stellen* in een samenwerkingsrelatie als de kern van het begrip (volledig) vertrouwen (Mayer, e.a., 1995; Mc Evily en ander, 2003; Schoorman e.a., 2005). Dan hebben de partijen positieve verwachtingen over de capaciteiten, de integriteit en de welwillendheid van de andere partij(en) en gaan zij ervan uit dat deze in het geval van onvoorziene ontwikkelingen het belang van de samenwerking zal (zullen) nastreven. Hoewel het gaat om verwachtingen en niet om zekerheden, handelen de partijen alsof de verwachtingen wel zeker zijn. Daarmee stellen zij zich kwetsbaar op en nemen risico.

Hoe komt het dat partijen bereid zijn zich kwetsbaar op te stellen en het belang van de samenwerking na te streven? Lindenberg (2000) stelt dat de *bereidheid tot een coöpera-*

tieve opstelling wordt bepaald door het *cognitieve kader* van waaruit een partij naar een situatie kijkt, oordeelt en beslissingen neemt. Dit cognitieve kader (dat in feite het venster is op de uitbestedingsrelatie) rangschikt de doelen die een partij heeft, maar bepaalt ook welke doelen een partij belangrijk vindt om na te streven en welke doelen van minder belang worden gevonden en naar de achtergrond verdwijnen. Lindenberg onderscheidt drie verschillende cognitieve kaders of vensters van waaruit beslissingen worden genomen. Als een partij zich richt op zijn korte termijn eigen belang en beslissingen neemt die voor hem gunstig zijn, spreekt Lindenberg van een op winst georiënteerd cognitief kader (*gain frame*). In dit cognitieve kader staat het korte termijn eigen belang voorop en komt het belang van de samenwerking op het tweede plan. Daarnaast onderscheidt Lindenberg een op verlies georiënteerd cognitief kader (*loss frame*). Als er een verliessituatie ontstaat of dreigt te ontstaan, zal een partij er alles aan doen om uit een verliessituatie te geraken of een dergelijke situatie te voorkomen. Uit onderzoek blijkt dat mensen zeer emotioneel reageren als er persoonlijk nadeel dreigt. Het cognitieve kader is dan helemaal gericht op het afwenden van deze dreiging. Andere doelen zijn dan niet relevant en verschuiven naar de achtergrond. Een laatste cognitief kader is een op samenwerking georiënteerd kader (*normative frame*). In dit cognitieve kader is het doel zich coöperatief op te stellen en nadrukkelijk rekening te houden met de belangen van andere partijen waarmee wordt samengewerkt. Het eigen belang speelt dan een geringere rol bij het nemen van beslissingen. Het lange termijn eigen belang staat uiteraard wel voortdurend op de achtergrond. Per slot van rekening zijn de samenwerkingsverbanden zakelijk van aard en opgezet om economisch gewin mee te behalen.

Een coöperatief cognitief kader ontstaat vooral in groepsverband, omdat de leden verwachten dat een ieder zich houdt aan de normen en waarden van de groep, en het gewenste coöperatieve gedrag bij voortdurend in groepsverband wordt bevestigd. Desondanks kan een coöperatief cognitief kader naar de achtergrond verdwijnen als een lid van een groep een verliessituatie vreest en hem er dan alles aan gelegen is om een dergelijke situatie te voorkomen. In zo'n situatie verwacht de cognitieve psychologie dat het op verlies georiënteerde cognitieve kader op de voorgrond komt te staan en een partij volgens dit kader handelt, ook al gaat dit ten koste van het lange termijn belang van de samenwerking. Ook kan een coöperatief cognitief kader naar de achtergrond verdwijnen als een partij 'gouden kansen' ziet ontstaan die voor hem economisch voordeel opleveren.

Om ervoor te zorgen dat de partijen van een samenwerkingsverband streven naar gezamenlijk voordeel en der-

halve handelen volgens een coöperatief cognitief kader is het van belang om elkaar met regelmaat coöperatief gedrag te tonen en te bevestigen. Het bevestigen van coöperatief gedrag gebeurt door middel van, wat Lindenberg noemt, *relationele signalering*. De partijen signaleren elkaar dat men zich coöperatief wenst op te stellen en te handelen in het belang van de samenwerking. Relationele signalering is met name van belang bij omstandigheden waarin een partij voor eenzijdig voordeel zou kunnen kiezen of waarin verlies dreigt. Bijvoorbeeld: een partij wordt geconfronteerd met aanzienlijke prijsstijgingen voor een product dat deze partij inbrengt in de samenwerking, en de contractprijs wordt daardoor veel lager dan de actuele marktprijs. De nieuwe marktsituatie berokkent de partij nadeel. De andere partij is bereid om rekening te houden met de nieuwe marktsituatie en accepteert een hogere prijs om zo de samenwerking aantrekkelijk te houden voor de partner. Hiermee signaleert de andere partij dat hij bereid is het belang van de samenwerking voorop te stellen. Daarmee wordt ook voorkomen dat de partner waarvoor verlies dreigt, gaat handelen volgens het op verlies georiënteerde cognitieve kader. Relationele signalering zorgt ervoor dat de partijen volgens het coöperatieve cognitieve kader blijven handelen en dat het coöperatieve gedrag bij voortdurend wordt bevestigd. Dergelijk gedrag strookt ook met het langetermijnbelang van iedere partij zolang er sprake is van een winstgevende samenwerking. Chaserant (2003) stelt dan ook dat relationele signalering het langetermijnbelang van iedere partij dient en dat coöperatief gedrag ook een verlichte vorm van eigen belang (*enlightened self-interest*) in zich heeft.

Alleen als de partijen van een uitbestedingsrelatie bereid zijn zich coöperatief op te stellen en bij voortdurend signaleren dat zij handelen vanuit het belang van de samenwerking kan er volledig vertrouwen (*thick trust*) tussen de partijen ontstaan. De opbouw van vertrouwen wordt daarbij gestut door contractuele bepalingen en/of geloofwaardige dreigingen vanuit de institutionele context, dus vanuit de markt en de sociaal-institutionele omgeving van de uitbestedingsrelatie. Met andere woorden, contract en/of geloofwaardige 'voice threats' en 'exit threats' vormen het fundament waarop de bereidheid om zich kwetsbaar op te stellen kan worden opgebouwd. Dat fundament compenseert het legitieme wantrouwen van partijen jegens elkaar en legt daarmee de basis voor de opbouw van vertrouwen.

#### 4 Accounting in het proces van relationele signalering

In het contract zijn de formele beheersingsmaatregelen opgenomen, waarmee de partijen van een uitbestedingsrelatie het legitieme wantrouwen kunnen compenseren.

Deze beheersingsmaatregelen en de daarin besloten accountinginformatie vormen daarmee een belangrijk onderdeel van het fundament waarop vertrouwen tussen de partijen van een uitbestedingsrelatie kan worden opgebouwd door middel van het proces van relationele signalering. Dit fundament zorgt voor beperkt vertrouwen. Nu we hebben beschreven op welke wijze accounting een rol speelt bij het tot stand brengen van beperkt vertrouwen, is een volgende vraag: speelt accounting ook een rol in het proces van relationele signalering, waarmee volledig vertrouwen wordt opgebouwd? Hierna zullen we aantonen dat accounting een essentiële rol speelt in dit proces en dat de partijen daarbij de contractueel afgesproken informatiesystemen op vrijwillige basis inzetten.

Lindenberg (2000) onderscheidt een aantal situaties waarin relationele signalering van belang is om een verandering naar een ander cognitief kader (het op winst georiënteerde of het op verlies georiënteerde kader) bij de partijen te voorkomen. Hij noemt deze situaties *solidariteitssituaties*.

De eerste situatie van solidariteit is één waarin de partijen gezamenlijk een product of project realiseren (*common goods*). Zo beschrijven Cooper en Slagmulder bijvoorbeeld een situatie waarin een uitbesteder en een aantal toeleveranciers in een soort 'familieverband' opereren (Cooper en Slagmulder, 2004). Ten behoeve van dat 'familieverband' wordt een gezamenlijk kosteninformatiesysteem ingericht, waarbij partijen het signaal geven dat zij bereid zijn inzicht in hun kostenstructuur te geven. Het inrichten en het gebruik van een dergelijk systeem signaleren een bereidheid om informatie te delen, en daarmee een gerichtheid op het samenwerkingsverband en een vertrouwen in de ander. Dat vertrouwen wordt nog eens versterkt als de uitbesteder gaandeweg laat blijken dat het inzicht in de kostenstructuur bij de toeleveranciers niet wordt gebruikt om die toeleveranciers verder 'uit te knijpen' middels prijsverlagingen, maar om onder instandhouding van ieders aandeel in de revenuen tot een beter groepsresultaat te komen. De versterking van een dergelijk vertrouwen kan worden gestut door 'safeguards' (waarborgen) in de vorm van contractbepalingen of geloofwaardige impliciete dreigingen. Mocht een 'familielid' toch opportunistisch gedrag vertonen, dan loopt hij bijvoorbeeld het risico op boetes of het risico van reputatieschade als gevolg van 'voicing'.

Een tweede met het bovenstaande verbonden situatie van solidariteit is een situatie waarin bepaalde onverwachte opbrengsten van een samenwerking kunnen worden verdeeld tussen de partijen ('*sharing*'-situatie). Stel dat zich in een grootonderhouds- en renovatieproject onverwachte voordelen voordoen bij de uitbesteder, bijvoorbeeld onvoorziene mogelijkheden om andere werkvormen in de bedrijfsprocessen te kiezen die tot grote efficiencywinsten leiden. Die winsten blijken uit het private financiële infor-

matiesysteem bij de uitbesteder en zijn in die zin in eerste instantie onzichtbaar voor de contractor. Wetend dat die voordelen mede het gevolg zijn van de inspanningen van de contractor kan de uitbesteder besluiten de contractor in de voordelen te laten delen. Dit is een belangrijk relationeel signaal: de samenwerking wordt kennelijk zeer op prijs gesteld, de uitbesteder is bereid onverwachte voordelen te delen zonder dat daarvoor een echte contractuele verplichting bestaat en zelfs zonder dat de contractor (goed) inzicht in die voordelen had.

Een derde situatie van solidariteit is één waarin een partij onverwachts schade oploopt en de andere partij bereid is deze schade (deels) te compenseren, ook al is hij daar contractueel niet toe verplicht ('*breach*'-situatie; de ene partij springt voor de andere op de bres). Door de schade te compenseren maakt deze partij kosten. Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2000) beschrijven een uitbestedingsrelatie, waarin de installatie, die één van de vier toeleveranciers heeft geleverd, niet functioneert. Volgens contract zijn de toeleveranciers gezamenlijk verantwoordelijk voor de kwaliteit van de installatie en daarmee voor de vervanging van de installatie, waarmee een aanzienlijk bedrag is gemoeid. Om de samenwerking niet onnodig te belasten, besluit de opdrachtgever om de vervangingskosten te dragen. Voor het vaststellen van deze kosten kan gebruik worden gemaakt van kosteninformatie die deels wordt ontleend aan het kosteninformatiesysteem van de toeleverancier(s) en deels aan dat opgezet ten behoeve van de samenwerking.

Een vierde situatie van solidariteit is een situatie waarin één van de partijen een tegenslag ondervindt ('*need*'-situatie of '*mishap*'-situatie; er is sprake van nood of van een '*mishappening*'). Bijvoorbeeld: doordat de markt waarin een toeleverancier opereert zeer hectisch is, kan hij niet op tijd leveren. De toeleverancier informeert de uitbesteder tijdig dat hij zijn afspraken niet kan nakomen en laat zijn bereidheid weten om eventuele schade te vergoeden. De uitbesteder wordt zo in staat gesteld om maatregelen te treffen, waardoor hij zijn schade kan beperken. De toeleverancier toont op deze wijze dat hij de samenwerking niet wil belasten. In een dergelijke situatie kan de schade worden vastgesteld op basis van accountinginformatie uit het kosteninformatiesysteem van de uitbesteder.

In de hiervoor beschreven solidariteitssituaties zien we dat bij het opbouwen van vertrouwen gebruik wordt gemaakt van accountinginformatie die deels wordt ontleend aan beheersingssystemen die in het uitbestedingscontract zijn opgenomen en deels aan beheersingssystemen die functioneren bij een van de partijen. In het laatste geval is een partij bereid om accountinginformatie uit zijn eigen systemen in te zetten ten behoeve van de samenwerking. Ook al is het beheersingssysteem dat door de partijen is

opgezet ten behoeve van de uitbestedingsrelatie een formeel systeem, het gebruik van accountinginformatie uit dit systeem in de verschillende solidariteitsituaties berust niet op contractuele afspraken. Het zijn de partijen zelf die vanuit hun coöperatieve cognitieve kader beslissen om de accountinginformatie te gebruiken in het proces van relationele signalering.

### 5 Interactie tussen beheersing en vertrouwen

Beheersing produceert vertrouwen en vertrouwen produceert beheersing. De besturingsstructuur van een uitbestedingsrelatie in de vorm van een contract dat is ingebed in de institutionele omgeving die geloofwaardige dreigingen oproept, vormt het fundament waarop de partijen gaandeweg vertrouwen kunnen opbouwen en dit vertrouwen versterkt op haar beurt de besturingsstructuur.

Als het legitieme wantrouwen onvoldoende wordt gecompenseerd door het contract, betekent dit dat het fundament waarop vertrouwen wordt opgebouwd, onvoldoende draagkracht heeft. Ook al beloven de partijen dat zij geen misbruik zullen maken van bepaalde situaties. Deze beloftes zijn echter ongeloofwaardig zolang de partijen niet bereid zijn om al het legitieme wantrouwen contractueel te compenseren. Dan is de kans groot dat de partijen vooral het eigen belang vooropstellen en het belang van de samenwerking op de achtergrond plaatsen. In zo'n situatie zijn de partijen niet bereid om zich kwetsbaar op te stellen, ofwel vertrouwen op te bouwen.

Als de partijen daarentegen meer beheersingsmaatregelen willen treffen dan noodzakelijk voor het compenseren van het legitieme wantrouwen kan dit ook koste gaan van het opbouwen van vertrouwen. De partijen signaleren elkaar in zo'n situatie dat zij geen vertrouwen hebben in de bedoelingen van de ander. Zij verwachten dat de andere partij zijn eigen voordeel nastreeft en zijn daardoor niet bereid zich kwetsbaar op te stellen. Enzle en Anderson (1993) hebben een dergelijke situatie beschreven en aangegeven dat een overdaad aan beheersingsmaatregelen de intrinsieke motivatie van de partijen en hun betrokkenheid bij de relatie verminderen.

Het opbouwen van een vertrouwensvolle uitbestedingsrelatie op een solide contractueel fundament vereist inzicht in de kenmerken van de uitbestedingsrelatie en ervaring met het opstellen van contracten. Als dit inzicht en deze ervaring (deels) ontbreken, zullen de partijen al doende moeten leren welke beheersingsmaatregelen relevant zijn voor het compenseren van legitiem wantrouwen. In de literatuur zijn voorbeelden van uitbestedingsrelaties beschreven waarin de partijen gaandeweg leren om adequate beheersingsmaatregelen te treffen. Zo beschrijven Mayer en Argyres (2004) een uitbestedingsrelatie waarin de

partijen in het begin van de samenwerking niet in staat zijn goed met elkaar te communiceren en talrijke conflicten hebben over hun rollen en verantwoordelijkheden. Door vallen en opstaan leren zij dat het belangrijk is om in het contract afspraken op te nemen over de planning van de te verrichten werkzaamheden, de benodigde uitwisseling van informatie en hun rollen en verantwoordelijkheden. Mayer en Argyres stellen dat gedetailleerde contracten 'were clearly aimed at preventing behavior that was self-interested, if not opportunistic' (Mayer and Argyres 2004: 404). Bovendien gaven de partijen aan dat het gemakkelijker was om vertrouwen op te bouwen op basis van gedetailleerde contracten 'because misunderstandings were avoided and agreement on expectations, roles, and responsibilities of the parties was facilitated' (Mayer and Argyres 2004: 401).

### 6 Conclusies

In het artikel hebben we onderzocht welke rol accounting, beheersing en vertrouwen kunnen spelen in uitbestedingsrelaties en hoe zij in samenhang tot een stabiele en duurzame uitbestedingsrelatie kunnen leiden. Uitbestedingsrelaties worden in meer of mindere mate gekenmerkt door onzekerheid en door onzekerheid zijn de uitbestedingscontracten noodgedwongen onvolledig. Hierdoor ontstaan er mogelijkheden voor opportunistisch gedrag en is er vertrouwen tussen de partijen noodzakelijk om tot een stabiele en duurzame relatie te komen. We hebben betoogd dat het contract met de daarin beschreven beheersingssystemen het legitieme wantrouwen van de partijen over opportunistisch gedrag dient te compenseren om zo het fundament te vormen waarop de partijen vertrouwen kunnen opbouwen. Dit opbouwen van vertrouwen gebeurt via processen van relationele signalering. In deze processen tonen de partijen het cognitieve venster van waaruit zij naar de uitbestedingsrelatie kijken en beslissingen nemen inzake de samenwerking. Een stabiele en duurzame uitbestedingsrelatie vereist een coöperatief cognitief kader. In dit cognitieve kader stellen de partijen het belang van de samenwerking voorop en plaatsen zij het eigen belang op de achtergrond. De partijen geven regelmatig signalen dat zij het belang van de samenwerking nastreven en zorgen er zo voor dat alle partijen vanuit een coöperatief cognitief kader beslissingen blijven nemen. In deze processen van relationele signalering wordt gebruik gemaakt van accountinginformatie die is besloten in de formele beheersingssystemen die contractueel zijn afgesproken. Het geven van signalen van coöperatief gedrag versterkt op haar beurt het gebruik van de formele beheersingssystemen. Zo zien we dat de in het contract opgenomen beheersingssystemen en de daarin besloten accountinginformatie niet alleen een rol spelen bij het tegengaan van opportunistisch gedrag, maar ook van belang zijn bij het opbouwen van vertrouwen tussen de

partijen van een uitbestedingsrelatie. Bovendien hebben we vastgesteld dat vertrouwen tussen de partijen het gebruik van accountinginformatie stimuleert en de kracht van het contract en de daarin opgenomen beheersingssystemen doet toenemen. We kunnen dan ook concluderen dat accounting, beheersing en vertrouwen elkaar over en weer beïnvloeden.

De rol van formele beheersingssystemen en het gebruik van accountinginformatie in het realiseren van beperkt vertrouwen worden ontleend aan het contract. Dit in tegenstelling tot de rol van formele beheersingssystemen en het gebruik van accountinginformatie in processen van relationele signalering; deze worden niet door het contract bepaald, maar zijn het resultaat van vrijwillige keuzes gemaakt door de partijen.

Tot besluit: dit essay richt zich vooral op beheersing en de opbouw van vertrouwen in uitbestedingsrelaties. Dat betekent niet dat een vergelijkbare interactie tussen beheer-

ing, accounting-informatie en de opbouw van vertrouwen zich niet kan voordoen in andere 'interfirm'-relaties, zoals 'joint ventures' of meer complexe organisatienetwerken. Toekomstig empirisch onderzoek, vooral in de vorm van gevalstudies, zal inzicht moeten geven in de wijze waarop die interactie in min of meer complexe 'interfirm'-relaties vorm krijgt. ■

Prof. dr. J. van der Meer-Kooistra is hoogleraar Management Accounting en Control aan de Rijksuniversiteit Groningen. Prof. dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar Accounting aan de Faculteit der Managementwetenschappen van de Radboud Universiteit Nijmegen.

## Literatuur

- Bachmann, R. (2001), Trust, power and control in trans-organizational relations. *Organization Studies*, 22(2), 337-365
- Blumberg, B.F. (2001), Cooperation contracts between embedded firms. *Organization Studies*, 22 (5), 825-852.
- Chaserant, C. (2003), Cooperation, contracts and social networks: from a bounded to a procedural rationality approach. *Journal of Management and Governance*, 7, 163-186.
- Cooper, R. en R. Slagmulder (2004), Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29/1, 1-26.
- Coletti, A.L., Sedatole, K.L. and K.L. Towry (2005), The effect of control systems on trust and cooperation in collaborative environments. *The Accounting Review*, 80/2, 477-500.
- Dekker, H.C. (2004), Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and co-ordination requirements. *Accounting, Organizations and Society*, 29/1, 27-49.
- Enzle, M.E. en S.C. Anderson (1993), Surveillant intentions and intrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 64, 257-266.
- Granovetter, M. (1985), Economic action and social structure: the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 481-501.
- Hopwood, A.G. (1996), Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 21, 559-560.
- Klein Woolthuis, R., B. Hillebrand en B. Nooteboom. (2005), Trust, contract and relationship development. *Organization Studies*, 26, 813-840.
- 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*, 4, 11-33.
- Luhmann, N. (1979), Trust and power. Chichester: Wiley.
- Mayer, R.C., J.H. Davis en F.D. Schoorman (1995), An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20, 709-734.
- Mayer, K.J. en N.S. Argyres, N.S. (2004), Learning to contract: evidence from the personal computer industry. *Organization Science* 15, 394-410.
- Mc. Evily, B., V. Perrone en A. Zaheer (2003), Trust as an organizational principle. *Organization Science*, 14, 91-103.
- Meer-Kooistra, J. van der en E.G.J. Vosselman (2000), Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 51-77.
- Meer-Kooistra, J. van der en E.G.J. Vosselman (2005), Beheersing van transactionele relaties. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 79/9, pp. 409-419.
- Schoorman, F.D., R.C. Mayer en J.H. Davis (2005), An integrative model of organizational trust: past, present and future. *Academy of Management Review*, 32, 344-354.
- Tomkins, C. (2001), Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 161-191.
- Vosselman, E.G.J. and J. van der Meer-Kooistra (2009), Accounting for control and trust building in interfirm relationships. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 267-283.
- Williamson, O.E. (1979), Transaction cost economics: the governance of contractual relations. *Journal of Law and Economics*, 22, 3-61.
- Zucker, L.G. (1986), Production of trust: institutional sources of economic structure, 1840-1920. *Research in Organizational Behaviour*, 8, 53-111.

## Noten

---

**1** Een tweede belangrijke reden voor de inrichting van beheersingssystemen is de toestandbrenging van coördinatie van de transacties tussen de partijen. In het artikel staat de rol van beheersingssystemen bij het tegengaan van eenzijdige toe-eigening centraal.

**2** Ook Coletti *et al.* (2005) komen tot de conclusie dat beheersingssystemen het vertrouwen tussen samenwerkende partijen kunnen verster-

ken. Zij baseren zich daarbij op de resultaten van laboratoriumexperimenten. Beheersingsactiviteiten blijken de samenwerking te kunnen intensiveren en die meer intensieve samenwerking produceert vertrouwen. Het onderzoek van Coletti *et al.* heeft evenwel betrekking op relaties tussen groepen binnen een bedrijf. Het is de vraag of die resultaten zomaar kunnen worden gegeneraliseerd naar interfirm relaties.