

Accountability en responsibility nader beschouwd

Ivo De Loo

Received 27 September 2024 | Accepted 25 January 2025 | Published 19 March 2025

Samenvatting

Hoe kunnen accountability en responsibility in een complexe, veranderende context worden vormgegeven, bijvoorbeeld tegen de achtergrond van uitdagingen, gecreëerd door de CSRD-regelgeving? Accountants en controllers voelen zich in hun werk vaak beperkt door tijd, de complexiteit van de standaarden, en door tegenstrijdige belangen van stakeholders. De traditionele scheiding tussen accountability (externe verantwoording) en responsibility (eigen verantwoordelijkheid) lijkt ontoereikend om hiermee effectief om te gaan. In deze bijdrage wordt gewezen op de relevantie van een dynamischere benadering van deze begrippen, die het onderhouden van relaties en reflectie op bewegingen waarmee een organisatie geconfronteerd wordt, benadrukt.

Relevantie voor de praktijk

Historiciteit, situationaliteit en complexiteit zijn bepalend voor hoe verantwoordelijkheid wordt gevormd en afgelegd. In dit essay wordt gepleit voor een meer ethisch gefundeerd en flexibel perspectief op accountability en responsibility, waardoor accountants en controllers zelf meer richtinggevend kunnen zijn bij de implementatie van de CSRD-regelgeving.

Trefwoorden

Accountability, responsibility, complexiteit, accountant, accountee, relationaliteit

1. Uitdagingen

Onlangs raakte ik in gesprek met een groep accountants, die verzuchtten dat ze met de komst van de recente Green Deal van de EU, en de CSRD-richtlijnen die daarbij horen, hun rol als gever van assurance steeds lastiger konden waarmaken, hoewel ze geacht werden op te treden als ‘hoeder van het maatschappelijk verkeer’. Hoe konden zij dergelijke assurance afgeven, al dan niet in beperkte vorm, wanneer zij de organisaties die zij dienden te beoordelen nauwelijks van binnenuit kenden, slechts beperkt de tijd hadden om duurzaamheidsaudits te verrichten, en de CSRD veel ruimte bood tot eigen interpretatie? En dat terwijl ze ook nog onder het vergrootglas lagen van de AFM, en soms ook van hun eigen manager, waardoor ze zich qua speelruimte sterk ingeperkt voelden?

Een paar dagen later verzuchtte een groep controllers hetzelfde. Zij moesten van hún management, vanwege

de eerdergenoemde Green Deal, onder meer ketenverantwoordelijkheden in kaart gaan brengen en die integreren met wat hun manager, of het managementteam waar zij voor werkten, voor ogen had. Hoe konden zij dat in goede banen leiden, gegeven de belangen van andere stakeholders die hieraan gekoppeld waren, en die hen mogelijk zouden aanspreken op wat ze deden en hoe ze zich positioneerden?

Mijns inziens hebben beide uitdagingen onder meer te maken met accountability en responsibility: accountants hebben een maatschappelijke taak op zich te nemen (dit is hun responsibility) – hetgeen op zijn zachtst gezegd knap ingewikkeld wordt met de komst van CSRD (ongeacht de verandering van regelgeving die op komst lijkt te zijn) – en zij worden hier onder meer door hun leidinggevenden, de AFM en de politiek op aangesproken (accountability). Controllers moeten gezien de ontwikkeling van hun rol

met de komst van CSRD een breder blikveld ontwikkelen op wat controlling inhoudt dan primair de interne organisatie – dit vanwege diezelfde regelgeving (dit is hun responsibility). Hier worden zij op hun beurt door hun managers en wellicht dus ook door andere stakeholders op aangesproken (accountability). Welke overwegingen kunnen aan beide groepen worden meegegeven om hier handen en voeten aan te geven?

2. Over accountability en responsibility

Er bestaat geen eenduidige Nederlandse vertaling voor het begrip ‘accountability’, net zo min als er een goede Nederlandse vertaling bestaat voor het begrip ‘responsibility’. Beide begrippen hebben echter te maken met verantwoordelijkheid en verantwoording (Roberts and Scapens 1985). Mulgan (2000) geeft aan dat accountability met name gaat over het afleggen van verantwoording aan een ander. Een persoon of organisatie (de zogenoemde ‘accountee’) legt op basis van vaststaande standaarden verantwoording af aan een (mogelijk externe) autoriteit (de ‘accountor’), die op basis van die standaarden de accountee periodiek beoordeelt op de uitvoering van diens activiteiten. Denk in dat kader bijvoorbeeld aan een business-unit manager die een controller aanspreekt over de kwaliteit van zijn of haar maandelijkse rapportages, aan een junior auditor en het hoofd van een auditteam, die de inbreng van de junior auditor in een recente audit beoordeelt, of aan de AFM die een steekproef uitvoert rond jaarverslagen die zijn ondertekend door een bepaald accountantskantoor, en hierover het kantoor ter verantwoording roept. Mulgan (2000) constateert een verschuiving in het academisch debat, waarin accountability onder andere met verantwoordelijkheid lijkt te worden verward – oftewel, met responsibility. Hij pleit voor een duidelijke scheiding tussen beide begrippen, waarbij accountability wordt beperkt tot het afleggen van verantwoording aan iemand, en responsibility tot de (inter)persoonlijke, ethische afwegingen die worden gemaakt bij het uitvoeren van activiteiten waarvoor iemand *accountable* wordt gehouden en dus door een ander (een autoriteit) ter verantwoording kan worden geroepen.

2.1. Kritiek

De laatste jaren is er nogal wat kritiek gekomen op deze zienswijze op accountability en responsibility (zie bijvoorbeeld Helle and Roberts 2023; Roberts 2009, 2012). In deze kritiek wordt gesteld dat accountability en responsibility ten principale mensenwerk zijn en dus altijd gepaard zullen gaan met gevoelens en het maken van (soms ingewikkelde) afwegingen. Dit niet onderkennen kan ervoor zorgen dat accountability responsibility ondermijnt. Als formele regels namelijk de interacties tussen mensen geheel zouden bepalen, zouden deze regels ook invloed hebben of krijgen op hoe mensen zich (dienen te) voelen in bepaalde

situaties (Roberts 2009). Dit kan leiden tot spanningen, het verlies van motivatie en wantrouwen tussen accountor en accountee, omdat menselijk gedrag zich nou eenmaal niet (volledig) in regels laat vangen (Roberts 1991). Bovendien zit er een web van relaties om de accountor en accountee heen dat maakt dat hun relatie zich ontwikkelt (Agyemang 2024): de externe omgeving waarin beide partijen opereren staat immers niet stil en dit heeft invloed op hoe accountor en accountee met elkaar omgaan en op de standaarden op basis waarvan de een de ander aanspreekt of zou willen aanspreken, en hoe de ander kijkt naar zijn of haar functioneren en hierop reageert (Agyemang 2024; Dillard and Vinnari 2019; Rached 2016). Dergelijke dynamieken, die accountor en accountee persoonlijk kunnen raken, dienen te worden meegenomen bij hoe over zowel accountability als responsibility wordt gedacht.

Een ander punt van kritiek dat in de literatuur wordt geopperd is dat zowel accountability als responsibility een informele en morele kant heeft (Hall et al. 2017; Roberts 2009; Tetlock 1985; zie tevens Bauman 1993) – en niet alleen responsibility, zoals Mulgan (2000) suggereert. Zo pleit bijvoorbeeld Vosselman (2016) voor het combineren van ‘instrumental accountability’ en ‘relational response-ability’. Instrumental accountability definieert hij vergelijkbaar aan Mulgan (2000): het bouwen van een instrumentarium (inclusief standaarden en organisatorische structuren, en met inbegrip van de afwegingen die hieromtrent worden gemaakt) dat tot doel heeft ongewenst gedrag in organisaties in te dammen (vaak gebaseerd op economische theorieën), en waar een of meer personen voor verantwoordelijk zijn gemaakt die anderen hierop om contractuele redenen kunnen aanspreken. Vosselman (2016) wijst op het bestaan van een dualiteit tussen instrumental accountability (regels, instrumenten en procedures) en ‘relational response-ability’. Dat laatste vormt volgens hem de kern van interacties tussen accountors en accountees: hoe gaan beiden met elkaar om in concrete situaties? Hierin krijgt de manier waarop accountability ten principale, in de situatie zelf, wordt afgelegd vorm door een continue dialoog tussen de betrokken stakeholders, die gekoppeld is aan hun betrokkenheid bij het dagelijks werk (Parker 2014; De Loo and Vosselman 2018). Wanneer deze gang van zaken in de vormgeving van het control-systeem van een organisatie expliciet erkend wordt, leidt dat volgens Vosselman (2016) allengs tot het ontstaan van sociale netwerken die ethisch gedrag bevorderen, en tot de verwevenheid van accountability en responsibility.

De voornoemde dualiteit kan echter ook zorgen voor spanningen tussen accountor en accountee. Dit is iets waar Vosselman niet heel expliciet op ingaat. Het kan bijvoorbeeld gebeuren dat de eigen normen en waarden van een accountor zeggen dat ingrijpen in een bepaalde situatie of rond een bepaalde accountee noodzakelijk is, terwijl formele regels en procedures aangeven dat dat (nog) niet nodig is. Hoe gaat iemand daarmee concreet om? Ook kan een accountee formeel verantwoordelijk zijn voor een taak of activiteit zonder een heel sterke mate van accountability te ervaren. In dat geval zal de accountee zeer waarschijnlijk

alleen zijn of haar activiteiten uitvoeren om aan de minimale verwachtingen van de accountant (of van andere stakeholders) te voldoen. Echter, wanneer een sterke mate van relational response-ability aanwezig is, zal de accountee naar verwachting een grotere mate van accountability voelen en daarnaar handelen. Helle and Roberts (2023) geven hier een goed voorbeeld van (ze noemen dat zelf de *'intelligent enactment of accountability'*) binnen een Noors oliebedrijf, OilCo. Hun casestudie laat zien hoe in een *beyond budgeting*-context, hiërarchisch ingestoken accountability een gevoel van responsibility tussen medewerkers kan bevorderen, in tegenstelling tot de traditionele opvatting dat het een het ander ondermijnt. De auteurs zitten wat dat betreft op één lijn met Vosselman (2016).

2.2. Het 'speelveld' van accountability en responsibility

Daarnaast is er nog een manier om naar accountability en responsibility te kijken, die in de bovenstaande onderzoeken niet (en dus ook niet door Mulgan 2000) wordt aangehaald. Deze manier probeert antwoord te geven op de vraag waar bepaalde zienswijzen op en 'regimes' van accountability en responsibility vandaan komen in een organisatie. Met andere woorden, hoe komt het spreekwoordelijke 'speelveld' tot stand waarbinnen (instrumental) accountability en (relational) responsibility (response-ability) vorm krijgen? Hoe veranderlijk en dynamisch is dat speelveld eigenlijk (Barad 2007; Schatzki 2005), en hoe kunnen hier concrete acties aan worden verbonden?

Om hier een antwoord op te geven, kan onder meer worden gekeken naar de praktijken die plaatsvinden in een organisatie, waaronder human resource-praktijken, strategische praktijken en accountingpraktijken, en hoe die ingrijpen op (de vorming van) accountability en responsibility. Een praktijkbenadering maakt het mogelijk om accountability en responsibility te beschouwen als levende, veranderlijke concepten die niet alleen afhankelijk zijn van elkaar, maar ook van de context waarin deze worden vormgegeven, het verleden van een organisatie, sociale interacties, en de manier waarop (groepen) individuen in de praktijk handelen. Deze benadering biedt een rijkere blik op hoe accountability en responsibility in verschillende situaties tot stand komen en aan verandering onderhevig zijn dan de eerdergenoemde benaderingen. Bijvoorbeeld: een accountant is verplicht om aan een klant en aan externe belanghebbenden (zoals toezichthouders) te rapporteren of de doelstellingen op het terrein van duurzaamheid van een bepaalde organisatie, en de daarover aangeleverde gegevens, bijvoorbeeld in relatie tot de CSRD, kloppen. Dit gebeurt in de auditpraktijk, waarin formele standaarden en (digitale) onderbouwde stukken een belangrijk deel van het werk vormen. De accountability van de accountant wordt verder vormgegeven door interacties met de klant (en de klantwensen die daarbij horen) en allerlei wettelijke verplichtingen.

Responsibility komt naar voren in de ethische afwegingen die een accountant *in casu* maakt. Bijvoorbeeld, wanneer een klant probeert bepaalde zaken mooier voor

te stellen dan de accountant constateert, wordt van die laatste verwacht dat hij of zij vanuit een professioneel en maatschappelijk gevoel van verantwoordelijkheid ingrijpt. Echter, de klantrelatiepraktijk beïnvloedt de auditpraktijk, bijvoorbeeld doordat een goede verstandhouding met de klant leidt tot een ontspannen omgang met elkaar, hetgeen toegang tot data kan vergemakkelijken – dit niet alleen voor de accountant in kwestie, maar wellicht ook voor de andere leden van het auditteam. Tegelijkertijd worden regulatoire normen vertaald naar concrete werkmethode binnen de auditpraktijk waaraan de accountant zich heeft te houden.

Wanneer commerciële druk (via de klantrelatiepraktijk) botst met maatschappelijke belangen (zoals vervat in de regulatoire praktijk), komt de eigen verantwoordelijkheid van de accountant centraal te staan in hoe verantwoording af te leggen. Dit voorbeeld laat zien hoe accountability en responsibility niet geïsoleerd bestaan of voornamelijk in een specifieke situatie worden bepaald, maar voortkomen uit een dynamisch netwerk van praktijken die elkaar beïnvloeden, en die op enig moment kunnen veranderen en daarmee een ander 'speelveld' definiëren voor zowel de accountant als accountee (cf. Helle and Roberts 2023; Homan and Wetzels 2023). Binnen dat veld hebben accountant en accountee meestal de mogelijkheid 'wat te kiezen' (of aan te zwengelen). Uiteraard spelen de formele (instrumental accountability) kant, de relationele (relational response-ability) kant en het bredere speelveld van accountability en responsibility tezamen een rol in hoe er binnen en buiten organisaties hierover wordt gedacht en hoe een en ander concreet wordt vormgegeven. Toch leggen we in de praktijk jammer genoeg veelal de nadruk op de formele kant van de zaak. Dat de zaak mijns inziens complexer is dan dat, blijkt onder meer uit het zojuist gegeven voorbeeld over een accountantscontrole. Belangrijke dynamieken die daar spelen, zoals het bouwen aan een relatie met de klant en de impact die dit heeft voor de houding van de accountant in kwestie, zijn niet eenvoudig in checklists, systemen of procedures te vangen.

Een interessante discussie op dit gebied speelt momenteel (dus) rond de CSRD. Ook deze discussie lijkt veelal te worden gericht op instrumental accountability: wat moeten organisaties en hun controllers en accountants doen, en welke structuren moeten worden ingericht, opdat ... kan worden gegarandeerd (en vul dan maar een specifieke verplichting in). Daarmee staat compliance rond CSRD voorop. Een goede stap wellicht, maar zeker niet het hele verhaal rond verduurzaming.

3. Waar willen we samen naartoe?

Ik zou ervoor willen pleiten om *du moment* dat het gaat om accountability en responsibility en de concrete vormgeving of inrichting daarvan niet meteen te denken aan onmogelijkheden en commentaren die anderen zouden kunnen geven bij het zoeken naar een oplossing of het geven van een concrete invulling daaraan, zoals de accountants en controllers met wie ik sprak leken te doen. Ik zou de vraag stellen:

waar willen we met elkaar heen? Wat is ons speelveld als we kijken naar de praktijken waarmee we te maken hebben, en waar we zelf onderdeel van zijn? Hoe ziet het speelveld aan mogelijke keuzes er eigenlijk uit? En wat doen we dan concreet, waarom, en zijn we bereid de consequenties van onze keuzes te dragen? Vanuit deze iets meer beschouwende aanpak ontstaat volgens mij een meer afgewogen perspectief op hoe accountability en responsibility in concrete situaties vorm te geven, waarbij de eigen mogelijkheden nadrukkelijk in ogenschouw worden genomen – op een manier die verder gaat dan het nastreven van compliance. Op die manier worden de drie eerdergenoemde zienswijzen op accountability en responsibility gecombineerd.

Sommigen stellen wellicht dat wat ik voorstel een ‘luxepositie’ impliceert: accountants en controllers hebben de tijd niet om zich te richten op het soort reflectie dat ik voorsta; daarvoor hebben zij het gewoonweg te druk. Daarenboven is tijd geld. Hoewel ik zeker niet bepleit dat reflectie elke dag moet plaatsvinden of uren hoeft te duren, denk ik wel dat bij complexe vraagstukken rond de implementatie van de CSRD het nemen van reflectietijd en iets langer dan gebruikelijk kijken naar de mogelijkheden en onmogelijkheden die er zijn, kan helpen om de CSRD niet te snel als een ‘moetje’ te zien. Het betreft hier een ingewikkelde kluwen aan vraagstukken waarvan de complexiteit voor een organisatie niet onmiddellijk duidelijk is (en dus ook niet voor accountants en controllers). De extra reflectietijd kan eraan bijdragen om daadwerkelijk (en met zinvolle argumenten omkleed) te bezien hoe hiermee verduurzaming van en rond een organisatie (verder) in beweging kan worden gebracht.

4. Dilemma's

In mijn voorbeeld over accountants, waarmee ik dit stuk opende, lijken accountants te focussen op de formele, instrumentale accountability waarmee zij als accountee te maken hebben. De accountants met wie zij geconfronteerd worden zijn onder meer hun direct leidinggevenden, leiders van auditteams, klanten, instanties zoals de AFM, en de politiek. Tevens houdt de accountants in kwestie hun eigen verantwoordelijkheidsgevoel bezig, gerelateerd aan de voornoemde stakeholders (dit is hun relational response-ability). Ze vragen zich af of ze in het kader van de CSRD, en daarmee in relatie tot de auditpraktijk, wel assurance kunnen afgeven, terwijl dit regulatorisch van hen wordt gevraagd en ze vaak niet extreem veel speelruimte ervaren.

De controllers over wie hier gesproken is, lijken vraagtekens te zetten bij de uitbreiding van hun activiteiten rond ketenverantwoordelijkheden. Hoe kunnen

ze dit op een weloverwogen manier doen, in lijn met de CSRD-richtlijnen, en daarmee in relatie tot diverse stakeholders (die onder andere accountants omvatten), terwijl ze tegelijkertijd worden geacht toch vooral hun manager of managementteam bij te staan? Dit lijkt voor hen een behoorlijk dilemma te zijn, waarin allerlei praktijken samenkomen, waaronder controllingpraktijken, beïnvloedingpraktijken, onderhandelingspraktijken, verslagleggingspraktijken, etcetera. Ook hier zou meer aan- en beschouwing, en redeneren vanuit waar zij zelf (willen) staan in de complexe situatie waar zij onlosmakelijk onderdeel van uitmaken, soelaas kunnen bieden om hun dilemma te verlichten.

Over dit soort verzuchtingen zou ik graag een genuanceerd gesprek zien ontstaan – ongeacht allerlei tijds- of financiële beperkingen die hieraan verbonden zijn. Een gesprek over het speelveld van accountability en responsibility, de vigerende praktijken, en de eigen rol daarin is volgens mij essentieel om te komen tot een meer genuanceerde kijk op een thema als de CSRD-implementatie en de rol van accountants en controllers daarbinnen. Ik denk dat een dergelijke, praktijkgerichte benadering van accountability en responsibility de ruimte geeft om meer nuance en daarmee rust in het debat rond de CSRD te vinden, en de eigen bewegingsruimte hierbij beter te duiden. Een set aan relatief eenvoudige startvragen (waarop de antwoorden waarschijnlijk gelaagd zullen zijn) waaraan in het kader van zo'n gesprek kan worden gedacht, is:

- Wat is er volgens wie aan de hand rond de CSRD?
- Welke ontwikkelingen en dynamieken zijn er hieromtrent volgens wie gaande?
- Wat hebben we (en heb ik) ter beschikking staan om hiermee om te gaan?
- Waar staan we (en sta ik)?
- Wat willen we (en wil ik)?
- Wat kunnen we (en kan ik)?
- Wat doen we (en doe ik)?

Toegegeven, wat ik schets is zowel voor accountants als controllers een enorme uitdaging – en ja, het kost tijd en vraagt onder meer om inlevingsvermogen en creativiteit – maar het is in mijn ogen vooral ook een enorme kans voor henzelf om zich krachtig(er) te manifesteren na eerst grondig te hebben gereflecteerd op wat ze redelijkerwijs wel en niet kunnen doen, bijvoorbeeld rond het geven van assurance en het in kaart brengen van ketenverantwoordelijkheden. Ik denk dat zo'n discussie (en het – na reflectie – navolging geven aan de uitkomsten daarvan) de accountants en controllers met wier uitdagingen ik dit stuk opende oprecht verder zou kunnen helpen – en daarmee de maatschappij ook.

■ **Prof. dr. I. De Loo** – Ivo is hoogleraar management accounting & control aan Nyenrode Business Universiteit.

Dankwoord

Met dank aan Rowena Achterkamp, zonder wie deze bijdrage nooit geschreven zou zijn; en Ed Vosselman en Rob Wetzels, voor onze doorlopende gesprekken over relationele ontologie.

Literatuur

- Agyemang G (2024) Let's have a relook at accountability. *The British Accounting Review* 56(1): 101262. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101262>
- Barad K (2007) Meeting the universe halfway: Quantum physics and the entanglement of matter and meaning. Duke University Press, Durham, NC. <https://doi.org/10.2307/j.ctv12101zq>
- Bauman Z (1993) *Postmodern ethics*. Blackwell, Oxford.
- De Loo I, Vosselman E (2018) Toward critical accounting research: The role of performativity. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 92(1/2): 3–5. <https://doi.org/10.5117/mab.92.24412>
- Dillard J, Vinnari E (2019) Critical dialogical accountability: from accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 62(1): 16–38. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.10.003>
- Hall AT, Frink DD, Buckley MR (2017) An accountability account: A review and synthesis of the theoretical and empirical research on felt accountability. *Journal of Organizational Behavior* 38(2): 204–224. <https://doi.org/10.1002/job.2052>
- Helle G, Roberts J (2023) Accountability for responsibility: A case study of a more intelligent enactment of accountability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 37(3): 790–815. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2021-5369>
- Homan T, Wetzels R (2023) *Wat Nu!?* Boom, Amsterdam.
- Mulgan R (2000) Accountability: An ever-expanding concept? *Public Administration* 78(3): 555–573. <https://doi.org/10.1111/1467-9299.00218>
- Parker LD (2014) Corporate social accountability through action: contemporary insights from British industrial pioneers. *Accounting, Organizations and Society* 39(8): 632–659. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.10.001>
- Rached DH (2016) The concept(s) of accountability: Form in search of substance. *Leiden Journal of International Law* 29(2): 317–342. <https://doi.org/10.1017/S0922156516000042>
- Roberts J (1991) The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society* 16(4): 355–368. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90027-C](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90027-C)
- Roberts J (2009) No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for 'intelligent' accountability. *Accounting, Organizations and Society* 34(8): 957–970. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.005>
- Roberts J (2012) Agency without agents: Exploring the relationship between identity and ethics. In: Case P, Höpfl H, Letiche H (Eds) *Belief and organization*. Palgrave Macmillan, Basingstoke, 144–162. https://doi.org/10.1057/9781137263100_9
- Roberts J, Scapens RW (1985) Accounting systems and systems of accountability: Understanding accounting practices in their organisational context. *Accounting, Organizations and Society* 10(4): 443–456. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90005-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90005-4)
- Schatzki TR (2005) Peripheral vision: The sites of organizations. *Organization Studies* 26(3): 465–484. <https://doi.org/10.1177/0170840605050876>
- Tetlock PE (1985) Accountability: the neglected social context of judgment and choice. *Research in Organizational Behavior* 7: 297–332.
- Vosselman E (2016) Accounting, accountability, and ethics in public sector organizations: Toward a duality between instrumental accountability and relational response-ability. *Administration & Society* 48(5): 602–627. <https://doi.org/10.1177/0095399713514844>