

Controllership en de performativiteit van management accounting en control: naar een verbreding van perspectief

Ed Vosselman

Received 28 April 2024 | Accepted 11 September 2024 | Published 14 November 2024

Samenvatting

Onderzoek naar de performativiteit van accounting geeft inzicht in hoe accounting een constituerende en mobiliserende werking kan hebben. Met name een begrip van ‘performativiteit als voortdurende reis’ heeft de potentie om het perspectief van de businesscontroller op accounting en control te verbreden. De focus van de controller verlegt zich dan van het individu naar een relationeel verband, waardoor onverwachte effecten van calculaties en prestatiemeting zichtbaar worden. Calculaties zijn geen mechanistische antwoordmachines, maar nemen deel aan een reis, een zoektocht, waarin zij managers (en anderen) verleiden of inspireren om nieuwe vragen te stellen en om betere of nieuwe mogelijkheden te zien. Prestatiemeting creëert als fenomeen *condities* voor de ontwikkeling van een ‘calculatieve’ ruimte waarin rationaliteit de boventoon voert. Aandacht van de controller voor onverwachte positieve en negatieve effecten daarvan is van belang.

Relevantie voor de praktijk

Dit artikel legt een relatie tussen een wetenschappelijke onderzoekslijn en het werkterrein van de businesscontroller. Kenmerkend voor die onderzoekslijn is het uitgangspunt dat accounting niet alleen representeert, maar ook – en vooral – vorm en betekenis geeft aan de werkelijkheid. Anders gezegd, accounting speelt een belangrijke rol in het constitueren van organisaties en de samenleving. Inzicht in die rol is ook relevant voor beleidsmakers, managers en auditors.

Trefwoorden

controlling, functionaliteit, relationaliteit, performativiteit

1. Inleiding

In het internationale onderzoeksveld wordt al vele jaren expliciet aandacht besteed aan de performativiteit van accounting. Het begrip ‘performativiteit’ is ontleend aan disciplines buiten die van accounting, waaronder de linguïstiek (Austin 1962), de filosofie (o.a. Barad 2003, 2007; Derrida 1979), genderstudies (Butler 1988, 2010) en de economische sociologie (Callon 1998, 2007; MacKenzie 2006). De inhoud van het begrip is bepaald niet eenduidig. Performativiteit kent vele gezichten, zoveel zelfs dat één van de meest vooraanstaande denkers over performativiteit, Judith Butler, op 10 juli 2019 in de *New*

York Times liet optekenen: “*I am no longer sure what counts as performative*”.

Ook binnen de management accounting en control-discipline is er geen eenduidig begrip van performativiteit. Toch is er wel een zekere gemeenschappelijke basis te ontdekken in de betekenis die verschillende auteurs eraan geven (Vosselman 2022a; Yu and Huber 2023). Die basis is dat de performativiteit van accounting een constituerende of generatieve kracht is, een kracht die niet gelokaliseerd is in mensen, maar in cijfers en in accounting (en control)-concepten en instrumenten. Waar de verwarring

en de verschillen vooral ontstaan, is in het begrip van de werking en van de effecten van zo'n kracht: hoe precies brengen accounting en control welke materiële veranderingen in organisaties en samenleving teweeg? In het vervolg van dit artikel ga ik hier nader op in.

Hoewel de ontwikkeling van kennis over de performativiteit van accounting vooral in de laatste tien tot vijftien jaar heeft plaatsgevonden is de basis voor deze kennisontwikkeling al veel eerder gelegd. Al in 1980 argumenteerden Burchell et al. (1980) in een inmiddels veel geciteerd artikel dat accounting niet simpel een bestaande wereld (imperfect) representeert, maar dat het de wereld waarin het participeert, helpt constitueren (Burchell et al. 1980). Hopwood produceerde in 1987 zijn 'archaeology of accounting systems' (Hopwood 1987), waarin hij beargumenteerde en liet zien (onder andere aan de hand van ontwikkelingen bij Wedgwood) dat accounting niet alleen dienstbaar is aan rationele besluitvorming door intentioneel handelende mensen, maar dat accounting als praktijk verwickeld is in voortdurende veranderingen waarbij het ook zelf voortdurend verandert: "accounting continually has had a tendency to become what it was not" (Hopwood 1987, p. 207). Met andere woorden: een functionalistische kijk waarin accounting en 'controls' relatief vaststaande artefacten of instrumenten zijn ten behoeve van rationele bedrijfsvoering kent zo haar beperkingen; zij miskent de dynamiek die zich in organisaties en de samenleving afspeelt. Bovendien is accounting niet alleen dienstbaar aan individuen die in vrijheid rationeel beslissen, maar scheidt het omgekeerd ook condities om individuen te besturen. In hetzelfde jaar 1987 lieten Miller en O'Leary (1987) al zien hoe accountingpraktijken zoals standaardkostenrekening en budgettering condities creëerden die een onderwerping van individuen aan calculeerbare normen en efficiencystandaarden mogelijk maakten (Miller and O'Leary 1987). Accounting is dus niet alleen dienstbaar aan de calculerende mens, maar genereert ook een bestuurbare mens ('governable person'). Dit effect van accountingpraktijken maakt het niet alleen mogelijk om het beslissingsgedrag van anderen in de organisatie te beïnvloeden (de management control-functie), maar ook om politieke macht in een breder maatschappelijk verband uit te oefenen (Miller and O'Leary 1987).

Alhoewel de genoemde auteurs niet expliciet spreken over performativiteit, leggen zij terugkijkend een basis voor studies die meer expliciet op performativiteit betrekking hebben. Kenmerkend voor die studies is dat zij afstand nemen van een focus op individuele besluitvormers en dat zij accounting plaatsen in een relationeel verband; een constellatie van mensen en dingen, van subjecten en objecten. Een aantal onderzoekers kiest er daarbij bewust voor om de bijdrage van accounting aan de performativiteit van economische theorie of het economisch discours bloot te leggen (zie Vosselman (2014) voor een review). Zij laten met name zien hoe accountingtechnologieën en accountingmaatstaven als actoren bemiddelen tussen de wetenschappelijke economische discipline en de economie als een 'ding', de economie als een empirisch

verschijnsel. Daarmee leveren zij een bijdrage aan de substantiëring van Callon's 'performativity thesis': de economische wetenschap geeft niet simpel verklaringen voor verschijnselen die zich in de wereld onafhankelijk van de economische theorie ontvouwen, maar is betrokken in de totstandkoming en ontwikkeling van die wereld (Callon 1998, 2007). Accounting kan daarbij bemiddelen. Ander accountingonderzoek behandelt meer rechtstreeks de performativiteit van accounting, zonder een expliciete relatie te leggen met economische theorie. Recent zijn overzichtartikelen verschenen van Yu and Huber (2023) en Vosselman (2022). Daaruit blijkt dat studies bijvoorbeeld betrekking hebben op de performativiteit van calculaties bij een Italiaanse innovatie, Telepass (Revellino and Mouritsen 2015, 2017); de performativiteit van rankings (Boedker et al. 2020; McLaren and Appleyard 2020); de performativiteit van accountingmaatstaven (Skærbæk and Tryggstad 2010; Dambrin and Robson 2011; Faulconbridge and Muzio 2021); de performativiteit van een management accounting en control (MAC) systeem (Van Erp et al. 2019); en de performativiteit van contracten (Minnaar et al. 2017).

Al met al heeft het onderzoek naar de performativiteit van accounting zich ontwikkeld tot een volwassen onderzoekslijn. Het is een vorm van alternatief management accountingonderzoek (Baxter and Chua 2003) dat een plaats heeft naast het zogenoemde 'mainstream'-onderzoek: op verklaring gericht positivistisch onderzoek en het op rationele besluitvorming gerichte functionalistische onderzoek.

In eerdere publicaties in het *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* is het begrip performativiteit verbonden met kritisch accountingonderzoek (De Loo and Vosselman 2018) en met het fenomeen prestatie meting (Vosselman 2022b; Vosselman and De Loo 2019); zie ook Vosselman and De Loo (2023). In dit artikel wil ik een aantal praktische implicaties ervan tegen het licht houden. In het bijzonder wil ik het verbinden met het werkerterrein van de 'business controller'. Hoewel de inhoud van die functie in de praktijk sterk kan verschillen, omvat het referentiemodel voor een 'business controller' een drietal rolelementen (zie ook Järvenpää (2007); Bruesch and Quinn (2024)): 'scorekeeping' (het verzamelen en registreren van data/informatie en de reguliere vervaardiging en verspreiding van rapportages), 'controlling' (de productie en het gebruik van toezichtmechanismen, het meten en waarderen van prestaties en de communicatie daarover met managers) en 'business support' (advies en participatie in bestuursactiviteit). De ontwikkeling van de functie van 'business controller' is met name via de laatste twee rolelementen gepaard gegaan met een toenemende betrokkenheid van de controller bij de dagelijkse bedrijfsvoering. De volwassen 'business controller' is niet meer alleen de man of de vrouw die vanaf een afstand instrumenteel beslissingen van managers ondersteunt en beïnvloedt, maar iemand die participeert in de complexiteit en dynamiek van de organisatie. Zo iemand moet zich bewust zijn van de performatieve werking van calculaties

en beheersingsmiddelen (controls); hij of zij moet zich ervan bewust zijn dat die niet alleen een direct (bedoeld of onbedoeld) effect op individuen hebben, maar dat het gaat om effecten in een relationeel verband van mensen en dingen, zoals hardware en software. De werking en de effecten hangen met name af van de wijze waarop organisatieleden zich met die calculaties en beheersingsmiddelen verbinden.

In het vervolg van dit artikel betoog ik dat een specifiek begrip van performativiteit ('performativiteit als voortgaande reis') de potentie heeft om daadwerkelijk iets toe te voegen aan de invulling van de controllersfunctie. Ik illustreer die performativiteit met een studie van Van Erp et al. (2019) waarin de 'actor-network theory' (onder andere Latour (2005)) als een vehikel wordt gebruikt om de ontwikkeling en effecten van een management accounting en control 'systeem' in een specifieke organisatie te beschrijven.¹ Ik sluit af met een discussie en met conclusies.

2. Het concept performativiteit: bestemming of voortgaande reis?

Wie de vraag stelt naar de performativiteit van management accounting en control, stelt in feite de vraag naar de route die een management accounting en control-systeem of deel daarvan aflegt na zijn ontstaan. Dat kan een route zijn die uitkomt op de bestemming die de inrichter van het management accounting en control-systeem had bedoeld. Maar de route kan ook heel onverwachte wendingen nemen en niet uitkomen bij de bestemming.

2.1. Performativiteit als bestemming: een contrast met representativiteit

Wanneer management accounting en control in verband worden gebracht met het bereiken van een bestemming is het performatief wanneer het die bestemming inderdaad bereikt; dus als de werking ervan overeenkomt met de oorspronkelijke bedoeling. Als bijvoorbeeld de prestatie van een manager overeenkomt met de van tevoren door het topmanagement geformuleerde winsttaakstelling, dan heeft het control instrument (de taakstelling) zijn doel bereikt en is het performatief. De winsttaakstelling, het management control-instrument, presteert naar verwachting.

Deze vorm van performativiteit, performativiteit als bestemming ('performativity as destination' (Garud and Gehman 2019), had één van de grondleggers van het begrip, Austin, op het oog toen hij *performatief taalgebruik* onderscheidde van *representatief taalgebruik* (Austin 1962). Austin wilde laten zien dat taal niet slechts een middel is om een bestaande werkelijkheid te verwoorden, een middel om te *representeren* wat er al is, maar dat taal ook een niet bestaande werkelijkheid tot leven kan brengen. Het meest bekende voorbeeld is dat van de ambtenaar van de burgerlijke stand die uitspreekt dat

twee mensen in de echt zijn verbonden. Deze uitspraak creëert een nieuwe werkelijkheid die er tevoren nog niet was, een werkelijkheid die met de intenties van degene die spreekt (de ambtenaar) overeenkomt. Dat de intenties worden gerealiseerd, dat de bestemming wordt bereikt, is in dit geval vanzelfsprekend. Er is immers voldaan aan een aantal belangrijke voorwaarden: de ambtenaar is geautoriseerd om de uitspraak te doen en de uitspraak vindt plaats in vastgelegde procedures en context. Een ander voorbeeld van een performatieve uitspraak die dicht bij onze professie ligt is bijvoorbeeld de uitspraak van de president van de Europese Centrale Bank om de rente met een half procentpunt te verhogen.

Het bovenstaande begrip van performativiteit als een bestemming is nuttig om het contrast met het begrip *representatie* aan te geven. Performativiteit van taal contrasteert met representativiteit van taal. Op vergelijkbare wijze contrasteert de performativiteit van accounting, van rekenarij, met de representativiteit van accounting. Accounting is representatief (hoe gebrekkig ook) als het een bestaande werkelijkheid in kwantitatieve (financiële) termen uitdrukt; het is performatief als het een werkelijkheid realiseert zoals bedoeld door de 'rekenaar'.

2.2. Performativiteit als voortgaande reis: een contrast met functionaliteit

Ik durf de stelling aan dat het (probleemloos) bereiken van de bestemming eerder de uitzondering is dan de regel. In de praktijk van alledag zijn de condities (Austin (1968) spreekt van 'felicitous conditions') voor een probleemloze reis naar de bestemming van een uitspraak of een rekenpartij vaak onvoldoende aanwezig. Zo is het zeker niet vanzelfsprekend dat een op rekenarij gebaseerde beslissing (uitspraak) de bestemming bereikt die overeenkomt met de intenties van de oorspronkelijke besluitvormer. Menig topmanager of CEO zal de ervaring hebben dat een belangrijke strategische beslissing op allerlei weerstand kan stuiten van meer of minder machtige belanghebbenden. Een treffend voorbeeld hiervan geven Skærbæk and Tryggestad (2010) in hun studie van de Veerboot Divisie ('Ferry Division') van de Deense Spoorwegen. Tegen de achtergrond van de bouw van de brug over de Storebaelt en op grond van accounting (rekenarij) had de oorspronkelijke strategische besluitvormer, de CEO van de Deense Spoorwegen, tegen het eind van de vorige eeuw het besluit genomen de Divisie in een aparte onderneming onder te brengen. Die beslissing stuitte echter op weerstand van de kapiteins van de veerboten, omdat zij daarin op termijn het opheffen van de Divisie voorzagen. Zij slaagden er geleidelijk in om de accountinginformatie naar hun hand te zetten en de beslissing in een door hen gewenste richting bij te stellen. Daarmee werden zij belangrijke strategische actoren.

Dit voorbeeld geeft aan dat op accountinginformatie gebaseerde beslissingen onderweg obstakels kunnen tegenkomen die tot niet voorspelde veranderingen leiden, veranderingen die zowel de accountinginformatie als de

uiteindelijke bestemming van de beslissing kunnen beïnvloeden. De interessante vraag is dan niet of de beslissing de gewenste bestemming wel of niet heeft bereikt, maar welke veranderingen er onderweg optreden en wat daarvan de effecten zijn. Een begrip van performativiteit als bestemming schiet voor de beantwoording van die vraag tekort. Een beslissing is in zo'n begrip performatief als haar doel wordt bereikt, als de beslissing succesvol is. Performativiteit is dan eigenlijk synoniem met functionaliteit. Accounting blijft een 'black box'; de relatie met de praktijken en de dynamiek van alledag blijft onzichtbaar. Wat nodig is om bovenvermelde vraag te beantwoorden is een begrip van *performativiteit als voortgaande reis*: 'performativity as an ongoing journey' (Garud and Gehman 2019). Zo'n begrip van de performativiteit van accounting contrasteert niet alleen met de representativiteit, maar ook met de functionaliteit ervan. Performativiteit legt de werkelijke reis van op rekenarij gebaseerde besluiten (en accounting en control) bloot. Door de werkelijke reis te volgen, worden de obstakels die de beslissing onderweg ontmoet en de effecten daarvan zichtbaar, waardoor er van binnenuit kan worden geïnterveneerd. Zo'n begrip van performativiteit is daadwerkelijk een aanvulling op het begrip functionaliteit.

3. Een performatief perspectief op management control

Het begrip van performativiteit als voortgaande reis kan behalve op beslissingen en onderliggende beslissingscalculaties ook op management control worden toegepast. Alhoewel ik zeker niet wil suggereren dat performativiteit als voortgaande reis uitsluitend verbonden is met 'actor-network theory', gebruik ik die theorie in navolging van vele anderen als vehikel om de voortgaande reis van management control bloot te leggen. Een management control 'ding' kan worden gezien als een actor. Een budget of prestatiecontract is dan een niet-menselijke actor (een 'non-human') die zowel gemobiliseerd kan worden als kan mobiliseren. De mobilisatiekracht zit in de verbinding met andere actoren van zowel menselijke als niet-menselijke aard. Als die verbindingen niet ontstaan blijft het een dood ding. Hetzelfde geldt voor andere actoren, of ze nu van menselijke of niet-menselijke aard zijn; vanuit een actor-netwerktheoretisch perspectief zit de mobilisatiekracht van de actor altijd in de verbindingen, in het actor-*netwerk* – niet in de actor zelf.

Bezien als een actor is een budget of prestatiecontract niet ondergeschikt aan de mensen die ermee omgaan; integendeel, het staat op gelijk niveau. Dit wordt vaak aangeduid met het begrip *symmetrie*. Het bestaan van symmetrie tussen mensen en niet-mensen betekent natuurlijk niet dat er geen verschil is tussen mensen en niet-mensen. Mensen kunnen van binnenuit intenties hebben; niet-mensen kunnen dat niet. Het bestaan van symmetrie betekent *wel* dat zowel mensen als niet-mensen primair

worden gemobiliseerd door verbindingen, door hun actor-*netwerk*, en niet primair door iets van binnenuit. Waar het om gaat is dat niet-mensen evenals mensen kunnen aanzetten tot bepaalde handelingen (of niet) omdat zij zich verbinden met andere actoren. Soms kunnen mensen niet of nauwelijks om niet-mensen heen en moeten zij zich wel verbinden. Neem bijvoorbeeld een hoge drempel in de weg: de automobilist kan het zich nauwelijks veroorloven om zich niet met die drempel te verbinden en zijn snelheid niet aan te passen; dat zou immers (grote) schade aan zijn auto toebrengen. Het is dus niet zo dat de drempel *op zichzelf* mobiliseert. Hij zet pas aan tot actie als er een verbinding met auto en automobilist tot stand komt. Op vergelijkbare wijze kan bijvoorbeeld ook een prestatiecontract (of een winsttarget) mobiliseren als er verbindingen ontstaan met de managers. Natuurlijk hebben managers altijd de keus om zich niets gelegen te laten liggen aan het prestatiecontract, maar dat is nooit zonder consequenties. Het belangrijke punt is: eerst is er de ontmoeting, dan is er de keuze.

In een performatief perspectief op management control zijn de interessante vragen voor de controller: ontstaan er verbindingen tussen de actor management control en andere actoren en zo ja, wat zijn de effecten van die verbindingen (of het niet tostandkomen daarvan) en hoe kan daarin worden geacteerd? Om die vragen te kunnen beantwoorden, moet de controller participeren in de reis van management control in een netwerk van actoren. De focus van zijn of haar aandacht verschuift dus van de rechtstreekse beïnvloeding met het management control systeem van individuen (de managers) naar de ontwikkeling en effecten van management control in een netwerk van actoren.

3.1. Een voorbeeld: de performativiteit van MAC in een zorgorganisatie

Enige jaren geleden was ik betrokken bij een studie waarin wij de ontwikkeling en effecten van een management control-systeem bestudeerden. De studie (Van Erp et al. 2019) betrof een instelling voor ouderenzorg, aangeduid als TRG (The Relief Group). De centrale Finance & Control (F&C)-afdeling in deze organisatie ontwierp MAC (Management Accounting en Control) vanuit een functioneel perspectief als een veelbelovend instrument voor zowel strategische besluitvorming als prestatie management (management control). De aanleiding voor dit ontwerp was dat er tegen de achtergrond van een nieuw bekostigingssysteem omzetzalingen waren gerealiseerd en werden verwacht. Bovendien werd de organisatie geconfronteerd met de opkomst van een nieuwe en veeleisender generatie ouderen, waardoor niet alleen de behoefte aan doelmatigheid maar ook de behoefte aan kwalitatief goede zorg toenam. De gedachte was dat een MAC-systeem een belangrijke rol zou kunnen spelen bij het verbeteren van zowel de doelmatigheid in – als de kwaliteit van – de zorg. Het ontwerp van MAC door F&C diende in het bijzonder twee doelen: een ondersteuning van het topmanagement bij de strategische besluitvorming en het

creëren van de mogelijkheid voor het topmanagement om decentrale besluitvorming te beheersen met een prestatie-meetsysteem, een management control-systeem.

Met betrekking tot de strategische besluitvorming lag bij het topmanagement de initiële vraag op tafel naar langetermijnprognoses van de kostenontwikkeling behorend bij ongewijzigd beleid. Geleidelijk werden in de interactie met F&C en het MAC ook nieuwe vragen opgeroepen: was het wellicht verstandig om zich te concentreren op specifieke zorgdiensten? Bijvoorbeeld op patiënten met een hoge zorgindicatie? En wat zouden de economische consequenties van een dergelijke keuze zijn? In de verbandingen tussen het topmanagement, F&C en MAC ontstonden geleidelijk nieuwe bestemmingen van MAC, die in de ogen van de betrokken menselijke actoren ook werden gerealiseerd. De controllers van F&C voelden zich verantwoordelijk om uitvoerige, betrouwbare en feitelijke informatie te verstrekken die een adequaat antwoord gaf op de vragen die geleidelijk bij het topmanagement ontstonden. Daarbij liet F&C weinig ruimte voor een discussie over de betrouwbaarheid van de cijfers. Zij zagen MAC vooral als een antwoordmachine. Het topmanagement bleek in het algemeen goed met deze antwoorden uit de voeten te kunnen. Kortom: in grote lijnen was het onderdeel van MAC dat betrekking had op strategische besluitvorming door het topmanagement performatief in de zin dat het zijn bestemming bij het topmanagement bereikte.

Met betrekking tot management control verliep het anders. MAC omvatte in aanvulling op de delegatie van beslissingsbevoegdheden naar afdelingsmanagers een vorm van prestatiebesturing met budgetten en ‘dashboards’. Een dergelijke prestatiebesturing ‘van buitenaf’ (control op afstand) bleek evenwel grotendeels een illusie; het systeem bereikte haar bestemming niet. Het functioneerde niet als verwacht. De afdelingsmanagers bleken zich niet zonder slag of stoot met het prestatie-meetsysteem te verbinden. In de reis door de organisatie konden de budgetten en de dashboards hun tentakels onvoldoende uitslaan om beheersing van buitenaf goed mogelijk te maken. Door dynamische verbandingen tussen verschillende actoren, waaronder senior managers, operationele zorgmanagers, hardware en software, ontwikkelden de dashboards en andere controls zich in onverwachte richtingen. Met name de dashboards werden meervoudig. Operationele zorgmanagers negeerden de door F&C geproduceerde dashboards niet, maar namen de ruimte om de in hun ogen ‘boekhoudkundige informatie’ op de dashboards te ‘repareren’, zodat de informatie aansloot bij hun dagelijkse problemen. MAC zoals ontworpen en geïntroduceerd door F&C was dus allesbehalve een stabiel functioneel instrument. F&C reageerde vanuit een functioneel perspectief: de afdeling produceerde een technisch herontwerp van het prestatie-meetsysteem en stelde trainingen voor die operationele managers van de nodige (financiële) kennis zouden voorzien. Het herontwerp hield rekening met verschillende informatiebehoeften op verschillende managementniveaus; de herontworpen dashboards waren veelvoudig, maar toch met elkaar verbonden. In tegenstelling

tot de verwachtingen van F&C bereikten ook deze herontwerpen niet of nauwelijks hun gewenste bestemming. Operationele managers bleven de representatieve kwaliteiten van de indicatoren in de dashboards ter discussie stellen en lieten zich er niet echt iets aan gelegen liggen. De herontworpen dashboards mobiliseerden diverse managers weliswaar, maar in een niet door F&C bedoelde richting. Wat er gebeurde, was dat een aantal operationele managers het initiatief nam om eigen ‘bottom-up’ dashboards en informatiesystemen te ontwikkelen. Daardoor differentieerde het prestatie-meetsysteem meer en meer. Die verdere differentiatie, die voortgaande performatieve reis van het prestatie-meetsysteem, werd overigens mede mogelijk gemaakt door een ruime opstelling van het topmanagement dat niet uit was op strakke beheersing.

Kennelijk is in het hiervoor beschreven geval de kracht van de performativiteit in het netwerk groter dan de kracht van functionele ontwerpen die worden geïmplementeerd in een min of meer hiërarchisch verband. Tot teleurstelling van F&C bleek op centraal niveau management control op basis van een regelkring een droom, een fantasie. Het is gebruikelijk om zo’n teleurstelling toe te schrijven aan weerstanden die in de organisatie leven, om vervolgens in hiërarchisch verband maatregelen te nemen om die weerstanden te bestrijden. Maar de studie laat zien dat het duiden in termen van weerstand veel te grofmazig en simpel is. Operationele managers keren zich niet rechtstreeks tegen de controls, maar zetten ze tegen de achtergrond van hun verantwoordelijkheid zoveel mogelijk naar hun hand. Zoals Harding et al. (2017) zeggen: weerstand is impliciet gelokaliseerd in een ‘energetic interplay’ tussen mensen en niet-mensen, zoals MAC. Door zo’n energetisch en mobiliserend samenspel veranderen diverse actoren zoals managers, controllers en MAC van positie en laten zij zich in hun handelingen beïnvloeden. Uiteindelijk is zo’n mobiliserend samenspel bepalend voor de economische prestatie van de organisatie. Het is dus van belang dat de controller hierin van binnenuit participeert. Toch bleek de reactie van F&C er primair één van buitenaf. Men constateerde dat het management control-instrument niet succesvol was in het bereiken van vooraf gedefinieerde doelen en reageerde door de condities voor succes aan te pakken, onder andere door trainingen in financiële vaardigheden voor teammanagers. Ook besloot F&C tot een technisch herontwerp van MAC, maar de nieuwe MAC-ontwerpen bleken ook vormen zonder veel betekenis. Teammanagers bleven de representatieve kwaliteiten van de indicatoren in de dashboards ter discussie stellen en gingen er niet echt mee aan de slag. Sommigen lieten het links liggen, anderen kneedden het naar eigen inzicht en behoefte. Juist door zich op het niet tot stand komen van verbandingen en anderzijds op deze diverse ‘vertalingen’ van management control te richten en van binnenuit te participeren, zou de controller een meer betekenisvolle bijdrage kunnen leveren. In plaats van iemand die zich vanuit een vaste buitenpositie in een min of meer hiërarchische organisatie primair met de centrale orkestratie van management control bemoeit,

ontwikkelt de controller zich dan tot een navigator in een netwerk. Hij of zij wordt iemand die navigeert in de dynamiek rond MAC ter versterking van de kwaliteit, de doelmatigheid en de duurzaamheid van de zorgpraktijk.

4. Discussie en conclusies

Een performatief perspectief op accounting en control heeft ingrijpende consequenties voor controllership. Vanuit een traditioneel functioneel perspectief op accounting en control is de controller gericht op beslissingsondersteuning en beslissingsbeïnvloeding van individuele managers. Zijn of haar instrumentarium vormt een antwoordmachine: beslissingscalculaties geven *uitsluitsel* over de beste handelwijze; prestatie meting geeft *uitsluitsel* over de geleverde prestaties van eenheden of individuen. Vanuit een performatief perspectief geven calculaties geen uitsluitel, maar zijn het intenties die in een relationele drijfkracht ('relational drift'; zie ook Andon et al. (2007)) al dan niet worden gerealiseerd. Business controllers moeten kunnen vergeven en vergeten (Mouritsen and Kreiner 2016) als de beoogde bestemming van de calculatie niet wordt bereikt. Waar het om gaat, is dat de calculatie mensen verleidt tot acties waarvan de consequenties ook verder of juist minder ver kunnen reiken dan de oorspronkelijk beoogde bestemming. Gedurende de reis kan de calculatie nieuwe vragen oproepen en haar stabiliteit verliezen. Weerstand die gaandeweg ontstaat wordt geabsorbeerd door de relationele drijfkracht; zij hoeft niet per definitie bestreden te worden. De controller zal naar bevind van zaken moeten navigeren en handelen. Zo vindt al met al een verbreding plaats van het functionele perspectief. Calculaties zijn dan geen mechanistische antwoordmachines, maar nemen deel aan een reis, een zoektocht, waarin zij managers (en anderen) verleiden of inspireren om nieuwe vragen te stellen en om betere of nieuwe mogelijkheden te zien.

Ook op prestatie meting en -waardering verbreedt het perspectief van de controller zich. Prestatie meting (zeker in relatie met taakstelling en beloning) is niet alleen een middel om lokale managers rechtstreeks te prikkelen tot bepaalde prestaties, maar creëert als fenomeen *condities* voor de ontwikkeling van een 'calculatieve' ruimte waarin rationaliteit de boventoon voert. Wat gebeurt er daadwerkelijk in die ruimte? Zijn er wellicht verrassingen in hoe de prestatie meting en de daarmee verbonden 'controls' werken? Vinden lokale managers het van belang om de controls naar hun eigen omstandigheden te kneden? En zo ja, wat betekent dat voor de bedrijfsvoering als geheel? Of vindt er, anderzijds, in de calculatieve ruimte wellicht uitsluiting plaats van niet (gemakkelijk) meetbare activiteiten die wel belangrijk zijn voor de bedrijfsvoering als geheel? Heeft de calculatieve ruimte een (negatief) effect op de identiteit van bepaalde functionarissen? Het is van belang dat de business controller een oog heeft voor onverwachte positieve en negatieve effecten van prestatie meting in de meest brede zin van het woord. Dit

gaat verder dan aandacht voor disfunctionele effecten van controlsystemen, omdat die zich concentreert op negatieve *gedragseffecten op individuen*.

Een performatief perspectief op prestatie meting gaat overigens verder dan het concept 'enabling control'. Dat laatste begrip vormt een dualisme met 'coercive control', een dualisme dat door Ahrens and Chapman (2004) in de management accounting-discipline is geïntroduceerd op basis van het door Adler and Borys (1996) gemaakte onderscheid tussen 'coercive' en 'enabling' bureaucratie. In het raamwerk is zowel 'coercive control' als 'enabling control' (door Wouters and Groen (2019) aangeduid als 'onderdrukkende prestatie meting' en 'ondersteunende prestatie meting') het resultaat van ontwerpactiviteit en van de wijze waarop dat ontwerp en de implementatie ervan zijn georganiseerd. Een 'control' is 'enabling' wanneer lokale managers toestemming hebben om de formele beheersingsinstrumenten te 'repareren' zodat die een betere aansluiting vinden met de specifieke lokale omstandigheden. Maar die reparatie moet dan wel op globaal niveau transparant zijn. Hoewel 'enabling control' dus als een concept kan worden gezien dat ruimte biedt voor lokale omstandigheden, gaat het gepaard met een centrale coördinatie en orkestratie van beheersing en past daarom niet in een performatief perspectief. Het dualisme tussen 'coercive' en 'enabling' control blijft verankerd in een functioneel/instrumenteel perspectief (zie ook Van Erp et al. (2019)).

De onderzoekslijn waarbij dit artikel aansluit heeft in de internationale onderzoeksgemeenschap een stevige plek veroverd naast andere onderzoekslijnen. In verhouding tot het zogenoemde 'mainstream'-onderzoek (positivisme/functionalisme) heeft dit onderzoek een kritisch karakter. Het is met name kritisch op de positie van het menselijk individu. Het gaat ervanuit dat handelingsvermogen of mobilisatiekracht (ook wel aangeduid met de term 'agency') niet is gelokaliseerd in relatief autonome menselijke individuen (subjecten), maar in verbindingen of verwickelingen in een relationeel verband van mensen en niet-mensen, van subjecten en objecten. Mensen spelen daarin een belangrijke rol, maar zitten niet op een troon. Zij krijgen pas kracht van handelen in de verbinding of verwikkeling met andere subjecten en objecten. Er doet zich op wereldschaal een aantal ontwikkelingen voor die nopen tot verdergaande erkenning van deze kritische herpositionering van handelingsvermogen en veranderkracht. Tot die ontwikkelingen behoren onder andere (informatie)technologische ontwikkelingen. Zo zijn processen in de gezondheidszorg (bijvoorbeeld Keevers et al. (2012), de diergeneeskunde (Pas et al. (2024), het hotelwezen (Orlikowski and Scott 2014; Scott and Orlikowski 2012) en in vele andere sectoren gedigitaliseerd, soms zelfs tot op het punt dat mensen en hardware/software zodanig met elkaar verward zijn dat de eerder als vanzelfsprekend geziene grenzen ertussen volledige vervagen (zie ook Orlikowski and Scott (2008)).

Gegeven deze ontwikkelingen is mijn verwachting dan ook dat de performatieve onderzoekslijn in de komende

tijd aan betekenis zal winnen. In ieder geval spreek ik de hoop uit dat het MAB in de komende 100 jaar via de publicatie van performatieve kennis van accounting en

control een bijdrage zal leveren aan de inrichting, instandhouding en ontwikkeling van een duurzame samenleving met duurzame organisaties, in de meest brede zin.

■ **Prof. dr. E.G.J. Vosselman** – Ed is als emeritus hoogleraar Accounting verbonden met de Radboud Universiteit te Nijmegen.

Dankwoord

De auteur dankt twee anonieme reviewers en de editor voor hun geëngageerde en kritische commentaren op een eerdere versie van dit artikel.

Noot

1. Daarmee wil ik zeker niet suggereren dat het begrip performativiteit uitsluitend is verbonden met die theorie (zie ook Justesen and Mouritsen (2011)).

Literatuur

- Adler PS, Borys B (1996) Two types of bureaucracy: enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly* 41(1): 61–89. <https://doi.org/10.2307/2393986>
- Ahrens T, Chapman CS (2004) Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271–301. <https://doi.org/10.1506/VJR6-RP75-7GUX-XH0X>
- Andon P, Baxter B, Chua WF (2007) Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research* 24: 273–308. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.007>
- Austin JL (1962) *How to Do Things with Words*. Oxford University Press, Oxford.
- Barad K (2003) Posthumanist performativity: toward an understanding of how matter comes to matter. *Signs: Journal of Women in Culture and Society* 28(3): 801–831. <https://doi.org/10.1086/345321>
- 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>
- Baxter J, Chua WF (2005) Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, Organizations and Society* 28: 97–126. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Boedker C, Chong K-M, Mouritsen J (2020) The counter-performativity of calculative practices: mobilising rankings of intellectual capital. *Critical Perspectives on Accounting* 72: 102100. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102100>
- Bruesch A, Quinn M (2024) Performance management system components and the role of the management accountant. *Qualitative Research in Accounting and Management* 21(4): 317–341. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2023-0035>
- Burchell S, Clubb C, Hopwood A, Hughes J, Nahapiet J (1980) The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5(1): 5–27. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90017-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90017-3)
- Butler J (1988) Performative acts and gender constitution: an essay in phenomenology and feminist theory. *Theatre Journal* 40(4): 519–531. <https://doi.org/10.2307/3207893>
- Butler J (2010) Performative agency. *Journal of Cultural Economy* 3(2): 147–161. <https://doi.org/10.1080/17530350.2010.494117>
- Callon M (1998) *The Laws of the Markets*. Blackwell, Oxford.
- Callon M (2007) What does it mean to say that economics is performative? In: MacKenzie D, Muniesa F, Siu L (Eds) *Do Economists Make Markets? On the Performativity of Economics*. Princeton University Press, Princeton.
- Dambrin C, Robson K (2011) Tracing performance in the pharmaceutical industry: ambivalence, opacity and the performativity of flawed measures. *Accounting, Organizations and Society* 36(7): 428–455. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.07.006>
- De Loo I, Vosselman E (2018) Towards 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>
- Derrida J (1979) Signature event context. *Glyph 1*: 172–197.
- Faulconbridge JR, Muzio D (2021) Valuation devices and the dynamic legitimacy-performativity nexus: the case of PEP in the English legal profession. *Accounting, Organizations and Society* 91: 101224. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101224>
- Garud R, Gehman J (2019) Performativity: not a destination but an ongoing journey. *Academy of Management Review* 44(3): 679–684. <https://doi.org/10.5465/amr.2018.0315>
- Harding NH, Ford J, Lee H (2017) Towards a performative theory of resistance: Senior managers and revolting subject(ivity)s. *Organization Studies* 38(9): 1209–1232. <https://doi.org/10.1177/0170840616685360>
- Hopwood A (1987) The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12(3): 207–234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)
- Järvenpää M (2007) Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review* 16(1): 99–142. <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>

- Justesen L, Mouritsen J (2011) Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24(2): 161–193. <https://doi.org/10.1108/09513571111100672>
- Keevers L, Treleaven L, Sykes C, Darcy M (2012) Made to Measure: Taming Practices with Results-based Accountability. *Organization Studies* 33(1): 97–120. <https://doi.org/10.1177/0170840611430597>
- Latour B (2005) *Reassembling the Social: An Introduction to Actor-Network Theory*. Oxford University Press, Oxford. <https://doi.org/10.1093/oso/9780199256044.001.0001>
- MacKenzie D (2006) *An Engine, Not a Camera*. MIT Press, Cambridge MA. <https://doi.org/10.7551/mitpress/9780262134606.001.0001>
- McLaren J, Appleyard T (2020) Improving accountability for farm animal welfare: the performative role of a benchmark device. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 33(1): 32–58. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2955>
- Miller P, O’Leary T (1987) Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society* 12(3): 235–265. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90039-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90039-0)
- Minnaar R, Vosselman E, Van Veen-Dirks P, Zahir-Ul-Hassan K (2017) A relational perspective on the contract-control-trust nexus in interfirm relationships. *Management Accounting Research*: 34: 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.003>
- Mouritsen J, Kreiner K (2016) Accounting, decisions and promises. *Accounting, Organizations and Society* 49: 21–31. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.02.002>
- Orlikowski WJ, Scott SV (2008) Sociomateriality: Challenging the separation of technology, work and organization. *Academy of Management Annals* 2(1): 433–474. <https://doi.org/10.5465/19416520802211644>
- Orlikowski WJ, Scott SV (2014) What happens when evaluation goes online? Exploring Apparatuses of Valuation in the Travel Sector. *Organization Science* 25(3): 868–891. <https://doi.org/10.1287/orsc.2013.0877>
- Pas B, Introna L, Wolters R, Vosselman E (2022) Professional responsibility in the borderlands: Facing irreconcilable accountability regimes in veterinary work. *Human Relations* 76(12): 1904–1939. <https://doi.org/10.1177/00187267221120161>
- Revellino S, Mouritsen J (2015) Accounting as an engine: the performativity of calculative practices and the dynamics of innovation. *Management Accounting Research* 28: 31–49. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.04.005>
- Revellino S, Mouritsen J (2017) Ex-citable accounting and the development of pervasive innovation. *Qualitative Research in Accounting and Management* 14(4): 448–466. <https://doi.org/10.1108/GRAM-01-2017-0002>
- Scott SV, Orlikowski WJ (2012) Reconfiguring relations of accountability: Materialization of social media in the travel sector. *Accounting, Organizations and Society* 37(1): 26–40. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.11.005>
- Skærbæk P, Tryggestad K (2010) The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society* 35(1): 108–124. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.003>
- Van Erp E, Roozen F, Vosselman E (2019) The performativity of a management accounting and control system: exploring the dynamic relational consequences of a design. *Scandinavian Journal of Management* 35(4): 101077. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2019.101077>
- Vosselman E (2014) The ‘performativity thesis’ and its critics: towards a relational ontology of management accounting. *Accounting and Business Research* 44(2): 181–203. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.856748>
- Vosselman E (2022a) The performativity of accounting: advancing a Posthumanist understanding. *Qualitative Research in Accounting and Management* 19(2): 137–161. <https://doi.org/10.1108/GRAM-04-2021-0062>
- Vosselman E (2022b) Rekenschap op zijn kop: prestatie management als performatieve en ethische praktijk. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 96: 329–336. <https://doi.org/10.5117/mab.96.86276>
- Vosselman E, De Loo I (2019) Performativiteit in netwerken: de Januskop van accounting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 92(1/2): 21–25. <https://doi.org/10.5117/mab.92.24413>
- Vosselman E, De Loo I (2023) Turning performance measurement on its head: From the measurement of performance to the performativity of measuring. *Financial Accountability & Management* 39(3): 554–568. <https://doi.org/10.1111/faam.12374>
- Wouters M, Groen B (2019) Hoe prestatie meting werknemers kan ondersteunen in hun werk. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 93(5/6): 149–158. <https://doi.org/10.5117/mab.93.34445>
- Yu L, Huber C (2023) How accounting research understands performativity: effects and processes of a multi-faceted notion. *Qualitative Research in Accounting and Management* 20(5): 704–738. <https://doi.org/10.1108/GRAM-02-2023-0020>