

# Verklaringen binnen de management accounting en de rol van case-onderzoek hierbij

*Drs. S. Tillema*

## 1 Inleiding

In wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de management accounting kan case-onderzoek op verschillende manieren worden gebruikt. Case-onderzoek kan onder andere een rol spelen bij het beschrijven van bestaande praktijken en bij het ontwikkelen, verfijnen en toetsen van theorieën. Echter, niet iedere wetenschapper is van mening dat elk van de verschillende rollen aanvaardbaar is. De meningen zijn met name verdeeld over de rol die case-onderzoek kan spelen bij het verklaren van de manier waarop concepties en technieken van de management accounting in de praktijk worden gebruikt. Sommige wetenschappers beweren dat op basis van case-onderzoek een verklaring kan worden gegeven, terwijl anderen onderzoek naar een of enkele gevallen onvoldoende achten om een verklaring op te baseren.

Er bestaat een duidelijke relatie tussen het verklaringsmodel dat een onderzoeker prefereert, en zijn visie op wetenschappelijke kennis. Daarom zal ik, na deze inleiding, in paragraaf 2 aandacht besteden aan een filosofische stroming die de visie van veel wetenschappers heeft beïnvloed: het positivisme. Ook management-accounting-onderzoek is, zoals blijkt in paragraaf 3, in sterke mate beïnvloed door deze stroming. Sommige critici beweren echter dat het verklaringsmodel dat binnen positivistisch management-

accounting-onderzoek wordt gebruikt, niet tot geldige verklaringen kan leiden. Deze kritiek zal het onderwerp zijn van paragraaf 4. Vervolgens zal ik in paragraaf 5 aangeven waardoor dit verschil van mening ontstaat en aan welk alternatief verklaringsmodel deze critici de voorkeur geven. In paragraaf 6 zal ik ingaan op de relatie tussen het verklaringsmodel dat een onderzoeker prefereert, en de rol die case-onderzoek naar zijn mening kan vervullen bij het verklaren van management-accounting-praktijken. Het artikel wordt afgesloten met de conclusies en een relativering.

## 2 Positivisme

Een belangrijke doelstelling van veel wetenschappelijk onderzoek is het verklaren van verschijnselen. Het verklaren van een verschijnsel houdt in dat de onderzoeker met behulp van een theorie aannemelijk maakt dat er een relatie bestaat tussen dit verschijnsel en andere verschijnselen. Wetenschappers verschillen echter van mening over het antwoord op de vraag welke theorieën bruikbaar zijn als basis voor wetenschappelijke verklaringen. Veel onderzoekers geven op deze vraag een antwoord dat zijn oorsprong vindt in het positivisme.

Er zijn verschillende interpretaties van het begrip 'positivisme' – vergelijk bijvoorbeeld Lee (1991, p. 343) en Hammersley en Atkinson (1995, p. 3). In dit artikel duidt 'positivisme' op de filosofische school die het belang van het toetsen van theorieën benadrukt. Positivisten toetsen een theorie door hypothesen die uit de theorie zijn afgeleid, te vergelijken met observaties. Zij achten het aanvaardbaar een theorie te gebruiken voor een wetenschappelijke verklaring,

---

Drs. S. Tillema is als assistent-in-opleiding verbonden aan de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Rijksuniversiteit Groningen. Zij verricht onderzoek naar de ontwikkeling van de inrichting van de financiële functie binnen organisaties.

indien die theorie herhaaldelijk is getoetst zonder dat deze is verworpen.

Wanneer een theorie wordt getoetst, is het belangrijk dat de veranderingen die worden waargenomen in de afhankelijke variabele, het te verklaren verschijnsel, alleen kunnen worden toegeschreven aan veranderingen in de onafhankelijke variabelen. Onderzoeksmethoden die binnen de natuurwetenschappen worden gebruikt, stellen wetenschappers hiertoe in staat. Daarom beweren positivisten dat deze methoden of methoden die daar op lijken, ook binnen de sociale wetenschappen moeten worden gebruikt. Dit wordt wel het natuurwetenschappelijk model van de sociale wetenschappen genoemd (Lee, 1991, p. 343). Voor de sociale wetenschappen betekent dit dat theorieën moeten worden getoetst met behulp van experimenten of quasi-experimenten (Ryan e.a., 1992, hoofdstuk 5).

In een experiment manipuleert de onderzoeker minstens één variabele en hij meet de effecten hiervan op de afhankelijke variabele. Onderzoekers kunnen op verschillende manieren de effecten van overige variabelen beheersen. Binnen de natuurwetenschappen worden de waarden van deze variabelen vaak constant gehouden in een laboratoriumsituatie. Een in de sociale wetenschappen gebruikte manier om de effecten van de overige variabelen te beheersen, is door testeenheden willekeurig toe te wijzen aan experimentele en controlegroepen. In dat geval mag worden aangenomen dat tussen de groepen de waarde van de overige variabelen niet verschilt.

In quasi-experimenten blijft de rol van de onderzoeker beperkt tot het meten van de effecten van een gebeurtenis op de afhankelijke variabele; de onderzoeker manipuleert zelf geen variabelen. In dit geval beheerst de onderzoeker de effecten van overige variabelen met behulp van statistische methoden, zoals de regressieanalyse. Het gebruik van deze statistische methoden vereist dat de onderzoeker gegevens over veel eenheden in het onderzoek betreft.

Positivisten verklaren verschijnselen door te laten zien dat deze verschijnselen een speciaal geval zijn van iets wat in het algemeen al bekend was. Dit betekent dat ze aantonen dat het verschijnsel een gevolg is van een algemene wet en een specifieke initiële voorwaarde. Ze bewijzen dus dat op basis van wat al bekend was, er geen ander verschijnsel had kunnen optreden, of,

indien de algemene wet een statistische relatie is, het optreden van het verschijnsel erg waarschijnlijk was. Kaplan (1973, hoofdstuk IX) noemt dit het *deductive model of explanation*. Wetenschappelijke theorieën spelen in dit verklaringsmodel een belangrijke rol, doordat algemene wetten van deze theorieën worden afgeleid. Overigens is het belangrijk om op te merken dat in dit artikel met de term 'algemene wet' niet een wet wordt bedoeld waarvan de onderzoeker veronderstelt dat deze altijd en overal geldig is.

### 3 Invloed van positivisme op management-accounting-onderzoek

Sinds het einde van de jaren zeventig proberen onderzoekers management-accounting-praktijken te verklaren (Ryan e.a., 1992, hoofdstuk 3). In lijn met het *deductive model of explanation* proberen zij algemene wetten te vinden waarvan de waargenomen praktijken kunnen worden afgeleid. Deze algemene wetten leiden ze op hun beurt af van positieve management-accounting-theorieën. Ryan e.a. (1992, hoofdstuk 3) maken onderscheid tussen twee typen positieve management-accounting-theorieën: theorieën die passen binnen het neoklassiek-economisch raamwerk en theorieën die zijn gebaseerd op de organisatie-theorie.

Positieve management-accounting-theorieën die passen binnen het neoklassieke raamwerk, vinden hun oorsprong in de *conventional wisdom* van de management accounting. Scapens (1985, pp. 10-12) beschouwt de inhoud van in de jaren tachtig veel gebruikte management-accounting-leerboeken die zijn geschreven door academici, als indicatief voor deze *conventional wisdom*. De *conventional wisdom* bestaat volgens hem uit een verzameling technieken die management accountants in de praktijk ter beschikking staan. Bij de ontwikkeling van deze technieken heeft het neoklassieke raamwerk een belangrijke rol gespeeld (Ryan e.a., 1992, hoofdstuk 3). Dit raamwerk veronderstelt zekerheid, kosteloze informatie en een beslisser die de winst maximaliseert.

Eind jaren zeventig begonnen veel onderzoekers te beseffen dat deze technieken in de praktijk niet worden gebruikt (Scapens, 1985, hoofdstuk 3). In een poging management-accounting-praktijken te verklaren, hebben zij de hierboven genoemde veronderstellingen een voor een

losgelaten. Dit heeft geleid tot het ontstaan van positieve management-accounting-theorieën. Een aantal van dit type theorieën is gebaseerd op de agentschapstheorie.

Binnen de agentschapstheorie wordt aandacht besteed aan situaties waarin een individu (de principaal) beslissingsmacht heeft gedelegeerd aan een ander individu (de agent). Agentschapsproblemen treden op indien de agent en de principaal verschillende doelstellingen hebben en de principaal bovendien niet perfect en kosteloos toezicht kan houden op het gedrag van de agent. Baiman (1990) geeft een overzicht van agentschapsliteratuur en de implicaties daarvan voor de management accounting.

Om management-accounting-praktijken te verklaren, beschouwen onderzoekers die uitgaan van een agentschapsbenadering, deze praktijken als pogingen om agentschapsproblemen te verminderen. Ze veronderstellen gewoonlijk dat de beslisser zijn eigen nut maximaliseert en dat zijn acties plaatsvinden binnen een systeem van markten met volledige mededinging. Dit zijn belangrijke veronderstellingen binnen de neoklassieke economie. Positieve theorieën worden van deze veronderstellingen afgeleid. Onderzoekers binnen deze tak van de management accounting verklaren management accounting-praktijken door ze op hun beurt af te leiden van deze positieve theorieën. Ze maken dus gebruik van het *deductive model of explanation*. De betrokken theorieën zijn echter relatief weinig empirisch getoetst (Baiman, 1990, p. 346). We kunnen concluderen dat de invloed van het positivisme op dit deel van het management-accounting-onderzoek voornamelijk beperkt is gebleven tot het gebruik van het *deductive model of explanation*.

Andere management-accounting-onderzoekers hebben elementen van de organisatie-theorie gebruikt om positieve management-accounting-theorieën te ontwikkelen. Een voorbeeld van hun werk is de contingentietheorie Otley (1980) geeft een overzicht van de ontwikkeling en de inhoud van deze theorie. Onderzoekers die elementen van de organisatie-theorie gebruiken, proberen relaties te identificeren tussen omgevings-, organisatorische, gedragsmatige en accounting-variabelen. Zij toetsen deze relaties door quasi-experimenten uit te voeren. In het algemeen gebruiken ze cross-sectioneel onderzoek waarbij ze gegevens verzamelen met behulp

van schriftelijke of mondelinge enquêtes. Ze beschouwen relaties die statistisch significant blijken, als algemene wetten die accounting-praktijken kunnen verklaren. Kortom, in deze tak van management-accounting-onderzoek heeft het positivisme zowel de manier waarop theorieën worden getoetst, als de manier waarop verschijnselen worden verklaard, beïnvloed.

#### 4 Verklaring met behulp van positieve theorieën

In de vorige paragraaf zagen we dat positivistische management-accounting-onderzoekers proberen de door hen waargenomen management-accounting-praktijken te verklaren door ze af te leiden van algemene wetten. Deze wetten leiden ze op hun beurt af van positieve theorieën. Tevens zagen we dat er twee typen positieve management-accounting-theorieën kunnen worden onderscheiden. Critici beweren echter dat geen van beide typen als basis kan dienen voor geldige verklaringen.

Positieve theorieën die passen binnen het neoklassieke raamwerk, veronderstellen dat individuen hun nut maximaliseren en dat hun acties plaatsvinden in een systeem van markten met volledige mededinging. Er wordt echter beweerd dat deze veronderstellingen onrealistisch zijn (Ryan e.a., 1992, pp. 56-57). Critici stellen dat een theorie die gebaseerd is op onrealistische veronderstellingen, geen verschijnselen kan verklaren (zie bijvoorbeeld Scapens, 1992, pp. 375-376). Zij zijn van mening dat onderzoekers de processen die hebben geleid tot het te verklaren verschijnsel, moeten ontdekken. In het geval van de positieve theorieën die passen binnen het neoklassieke raamwerk, verschillen de processen die binnen de theorie worden verondersteld, van de processen die in werkelijkheid een rol spelen.

Neoklassieke economen ontkennen niet dat hun veronderstellingen onrealistisch zijn, maar zij beweren dat het realisme van de afzonderlijke veronderstellingen irrelevant is; slechts de mogelijkheid om met de theorie als geheel economisch gedrag te voorspellen is belangrijk (Friedman, 1953). De hierboven genoemde critici geven inderdaad toe dat met behulp van de positieve theorieën algemene patronen kunnen worden voorspeld. Zo erkennen ze bijvoorbeeld dat een positieve theorie die gebaseerd is op de agentschapstheorie, kan worden gebruikt bij het

voorspellen van wat er met een accounting-praktijk gebeurt, als er een verandering optreedt in de relatie tussen principaal en agent (Scapens, 1992, p. 376). Met andere woorden, deze critici beweren dat positieve theorieën die zijn gebaseerd op neoklassieke veronderstellingen, bruikbaar kunnen zijn bij het voorspellen van geaggregeerd accounting-gedrag, maar dat deze theorieën niet behulpzaam kunnen zijn bij het verklaren van het gedrag van individuen.

In de tak van positief management-accounting-onderzoek waarin gebruik wordt gemaakt van elementen van de organisatietheorie, bestaan theorieën uit generalisaties omtrent relaties tussen management-accounting-praktijken en omgevings-, organisatorische en gedragsmatige variabelen. Onderzoekers proberen in dit geval generalisaties te vinden door de correlaties tussen relevante variabelen te onderzoeken. Critici redeneren dat positieve theorieën die gebaseerd zijn op dergelijke generalisaties, slechts een indruk geven van statistische regelmatigheden (Llewellyn, 1992, pp. 24-26; Scapens, 1992, pp. 376). Het is volgens hen niet duidelijk of deze statistisch significante relaties ook duiden op causale relaties: er wordt namelijk geen aandacht besteed aan de processen die ten grondslag liggen aan die relaties. Inzicht in deze processen is, volgens deze critici, noodzakelijk om verschijnselen te verklaren. Ook in het geval van positieve theorieën die zijn gebaseerd op elementen van de organisatietheorie, zijn critici dus van mening dat deze theorieën geen management-accounting-praktijken kunnen verklaren.

## 5 Interpretatieve benaderingen

Gedurende vele jaren is het *deductive model of explanation* binnen management-accounting-onderzoek toegepast. Onderzoekers hebben, in lijn met dit model, algemene wetten ontwikkeld, met behulp waarvan ze proberen management-accounting-praktijken te verklaren. In de vorige paragraaf bleek echter dat critici betwijfelen of deze algemene wetten wel gebruikt kunnen worden om verschijnselen te verklaren. In dit verband is het belangrijk om op te merken dat de aanvaardbaarheid van een bepaald verklaringsmodel in sterke mate afhangt van de veronderstellingen die onderzoekers maken met betrekking tot de werkelijkheid (Tomkins en Groves, 1983; Hopper en Powell, 1985; Chua, 1986).

Binnen het positivisme, dat sterk gerelateerd is aan het gebruik van het *deductive model of explanation*, wordt verondersteld dat er een objectieve wereld is die onafhankelijk van individuen bestaat. Mensen kunnen kennis over deze wereld verkrijgen door haar te observeren. Deze waarnemingen zijn onafhankelijk van degene die observeert. Positivisten proberen te ontdekken hoe verschillende elementen in deze objectieve wereld aan elkaar zijn gerelateerd. Zij zijn van mening dat de wereld kan worden begrepen in termen van eenvoudige, stabiele en causale relaties.

Het is misschien aanvaardbaar deze veronderstellingen te maken indien natuurwetenschappelijke verschijnselen worden onderzocht. De veronderstellingen zijn echter wellicht minder aanvaardbaar indien sociale verschijnselen het onderwerp van onderzoek zijn. Management accounting is zo'n sociaal verschijnsel. Om deze reden hebben verschillende onderzoekers zich afgevraagd of het wel aanvaardbaar is het *deductive model of explanation* te gebruiken om management-accounting-verschijnselen te verklaren (zie bijvoorbeeld Scapens, 1990, pp. 271-272; Scapens, 1992, pp. 375-376; Llewellyn, 1992, p. 24).

Wetenschappers die kritiek hebben op het gebruik van het *deductive model of explanation* in de sociale wetenschappen, zijn ervan overtuigd dat sociale verschijnselen fundamenteel anders zijn dan natuurwetenschappelijke verschijnselen. Volgens hen kan de sociale wereld niet worden begrepen in termen van eenvoudige, stabiele en causale relaties (Hammersley en Atkinson, 1995, p. 7). Dit komt doordat de werkelijkheid niet objectief waarneembaar is. Mensen creëren namelijk hun eigen betekenissen en verbinden deze aan de wereld om hen heen en aan hun eigen gedrag (Lee, 1991, p. 347). Individuele ervaringen beïnvloeden deze betekenissen. Hierdoor kan hetzelfde verschijnsel verschillende betekenissen hebben voor verschillende individuen en voor dezelfde persoon op verschillende tijdstippen (Hammersley en Atkinson, 1995, p. 7). Daarom moeten sociale wetenschappers die een sociaal verschijnsel willen verklaren, dit verschijnsel interpreteren in termen van wat het betekent voor de personen die er verantwoordelijk voor zijn. Kortom, onderzoekers die sociale verschijnselen willen verklaren, moeten niet op

zoek gaan naar algemene wetten, zoals het positivisme voorschrijft. Algemene wetten kunnen niet worden gebruikt om te verklaren; alleen de specifieke omstandigheden van een verschijnsel kunnen als basis dienen voor een verklaring (Scapens, 1990, p. 271).

Om accounting-verschijnselen vanuit dit perspectief te verklaren, is het nodig om de processen die ten grondslag liggen aan die verschijnselen, grondig te bestuderen. Onderzoekers moeten de subjectieve betekenissen die aanleiding gaven tot een bepaald verschijnsel, interpreteren. Daarom moeten ze deze verschijnselen plaatsen in hun historische, economische, sociale en organisatorische context (Scapens, 1990, p. 268). De onderzochte accounting-praktijk en haar context vormen de basis voor de verklaring. Dit type verklaring is door Kaplan (1973, hoofdstuk IX) een verklaring volgens het *pattern model of explanation* genoemd. Volgens dit verklaringsmodel is een verschijnsel verklaard als de onderzoeker heeft aangetoond dat dit verschijnsel op zo'n manier gerelateerd is aan andere verschijnselen dat ze een samenhangend systeem vormen. Case-onderzoek is dan bijzonder geschikt, omdat de onderzoeker hiermee veel aspecten van het te onderzoeken verschijnsel en zijn context kan bestuderen. Dit impliceert dat case-onderzoek binnen het interpretatieve perspectief een cruciale rol vervult.

Een theorie die is ontwikkeld vanuit een interpretatief perspectief, kan een individueel verschijnsel verklaren, maar de theorie hoeft niet bruikbaar te zijn bij het voorspellen van andere verschijnselen. Mensen in andere situaties kunnen namelijk andere betekenissen toekennen aan bepaalde verschijnselen en hierdoor kunnen ze anders reageren op deze verschijnselen. Dit heeft tot gevolg dat een theorie die voor een bepaald geval is ontwikkeld, niet geldig hoeft te zijn onder andere omstandigheden. Wel kan deze theorie andere mensen helpen hun eigen situatie beter te begrijpen, door ze meer inzicht te geven in de sociale context waarin ze werken en door ze bewust te maken van problemen en van mogelijke oplossingen hiervoor (Scapens, 1990, pp. 278-279; Scapens, 1992, p. 380).

In de zienswijze van positivisten voldoen de verklaringen die interpretatieve onderzoekers geven voor verschijnselen, niet aan de eisen die aan wetenschappelijke verklaringen worden gesteld. Zoals we zagen in paragraaf 2, achten

positivisten het belangrijk dat een onderzoeker kan aantonen dat de verklaring die hij geeft voor een verschijnsel, de enige mogelijke verklaring is. Een interpretatieve onderzoeker verklaart verschijnselen echter door de betekenissen die mensen aan verschijnselen toekennen, te interpreteren. Het is heel goed mogelijk dat andere onderzoekers die betekenissen op een andere manier interpreteren en dus een alternatieve verklaring voor die verschijnselen geven. Bovendien verklaren interpretatieve onderzoekers een verschijnsel dat ze in een bepaalde situatie waarnemen, door dit verschijnsel te plaatsen in een brede context. Het is onwaarschijnlijk dat wanneer dit verschijnsel wordt waargenomen in andere situaties, de context identiek is. Dit zou volgens positivisten impliceren dat de theorie die is ontwikkeld ter verklaring van een verschijnsel in een individueel geval, niet bruikbaar is voor de verklaring van hetzelfde verschijnsel in andere gevallen. In paragraaf 2 bleek dat positivisten het ontwikkelen van kennis die op veel gevallen betrekking heeft juist als doel van de wetenschap zien.

Samenvattend kan worden gesteld dat interpretatieve en positivistische onderzoekers kritiek hebben op elkaars benadering van het verklaren van verschijnselen. Scapens (1992, p. 371) beweert echter dat het niet mogelijk is om geredeneerd vanuit een bepaalde visie op hoe de wereld in elkaar zit, kritiek te geven op de manier waarop onderzoekers met een ander wereldbeeld te werk gaan. Verschillende auteurs (Tomkins en Groves, 1983a, p. 367; Hopper en Powell, 1985, p. 429; Chua, 1986, p. 602) stellen immers dat het wereldbeeld van de onderzoeker bepalend is voor de manier van onderzoek die voor hem gepast is. Zij benadrukken dan ook dat het belangrijk is dat onderzoekers de manier waarop zij wetenschap bedrijven aanpassen aan het wereldbeeld dat zij hebben.

## **6 Rollen van case-onderzoek in verklarend management-accounting-onderzoek**

Case-onderzoek kan verschillende rollen binnen management-accounting-onderzoek vervullen – zie bijvoorbeeld Ryan e.a. (1992, pp. 114-115), Keating (1995, pp. 68-73) en Otley en Berry (1994, pp. 46-47). In deze paragraaf wil ik

kijken naar de exploratieve en de verklarende rol van case-onderzoek. Een onderzoeker die tot doel heeft een bepaald management-accounting-verschijnsel te verklaren, kan case-onderzoek namelijk zowel exploratief als verklarend gebruiken. De rol die case-onderzoek in zijn onderzoek kan vervullen, is onder andere afhankelijk van zijn visie op wetenschappelijke kennis. Hierdoor is de rol die case-onderzoek in positivistisch onderzoek kan vervullen anders dan de rol die het in interpretatief onderzoek kan vervullen. Dit wordt veroorzaakt doordat positivisten en interpretatieven de voorkeur geven aan een verschillend verklaringsmodel.

Positivisten prefereren het *deductive model of explanation*. Dit betekent dat zij verschijnselen verklaren door ze af te leiden van een algemene wet. Deze algemene wetten leiden ze op hun beurt af van wetenschappelijke theorieën. Het meer of minder wetenschappelijk zijn van een theorie wordt volgens positivisten bepaald door het antwoord op de vraag of de theorie door toetsen is gefalsificeerd. Voor het toetsen van theorieën gebruiken positivisten experimenten of quasi-experimenten. Dit wil niet zeggen dat er in positivistisch onderzoek geen plaats is voor case-onderzoek. De rol van case-onderzoek in positivistisch onderzoek dat bedoeld is om een verschijnsel te verklaren, blijft echter beperkt tot exploratie. Een onderzoek naar een of enkele gevallen is volgens positivisten niet voldoende om een verklaring te kunnen geven.

Interpretatieve onderzoekers geven daarentegen de voorkeur aan het *pattern model of explanation*. Zij verklaren een verschijnsel door te laten zien welke plaats dit verschijnsel inneemt in een patroon van verschijnselen. Hun doelstelling is het geven van een goede verklaring voor een individueel geval, en niet het vinden van een algemene wet die van toepassing is op alle of een groot aantal gevallen. Volgens hen wordt de basis voor de verklaring van een verschijnsel gevormd door dit verschijnsel en zijn context. Interpretatieve onderzoekers gebruiken case-onderzoek om veel aspecten van het verschijnsel in beschouwing te kunnen nemen. In interpretatief onderzoek dat dient om een verschijnsel te kunnen verklaren, vervult het case-onderzoek dus zowel een exploratieve als een verklarende rol. Hier staat case-onderzoek dan ook veel meer centraal in het onderzoeksproces dan in positivistisch onderzoek.

Uit het bovenstaande blijkt dat een onderzoeker case-onderzoek op twee manieren kan gebruiken wanneer hij een management-accounting-praktijk wil verklaren. In de literatuur zijn deze twee manieren terug te vinden. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende twee voorbeelden.

Anderson (1995) heeft een raamwerk ontwikkeld met behulp waarvan de implementatie van *activity based costing* (ABC) in een organisatie kan worden beoordeeld. Binnen dit raamwerk worden zes fasen in het implementatieproces onderscheiden: initiatie, adoptie, adaptie, acceptatie, routinematig gebruik en bezieling. Met behulp van de literatuur over informatietechnologie, organisatieveranderingen en over ervaringen met de implementatie van ABC, heeft Anderson tevens een aantal variabelen onderscheiden die mogelijk van invloed zijn op het succes van de implementatie van ABC. Deze variabelen heeft ze ondergebracht in de volgende categorieën: individuele factoren, organisatorische factoren, technologische factoren, taakkenmerken en kenmerken van de externe omgeving.

Aan de hand van dit raamwerk heeft Anderson case-onderzoek bij General Motors (GM) verricht. In het artikel beschrijft ze hoe de implementatie van ABC bij GM op concernniveau is verlopen en welke factoren het succes van de implementatie in elke fase hebben beïnvloed. Ook geeft ze aan welke fasen nog zullen moeten worden doorlopen en welke factoren de implementatie in die fasen kunnen beïnvloeden. Deze factoren zouden een belangrijke rol kunnen spelen bij het verklaren van het succes van de implementatie van ABC. In het artikel wordt echter niet over verklaring gesproken. De aanpak van Anderson (1995) is dan ook een voorbeeld van exploratief case-onderzoek. Op een aantal plaatsen is namelijk aangegeven dat het doel van het onderzoek het genereren van ideeën over mogelijke succesfactoren is. Anderson stelt bijvoorbeeld: *'This study uses case study research to develop a framework for assessing ABC implementation and hypotheses about factors that influence implementation success'* (p. 2) en *'These factors provide a basis for hypothesis testing and suggest measurement strategies for empiricists who wish to establish the relative importance of different factors for implementation success'* (p. 2).

De hierboven gegeven citaten wijzen in de richting van het positivisme. Ook op andere plaatsen blijkt het positivistische karakter van het onderzoek. Zo probeert Anderson factoren op te sporen die de implementatie van ABC in het algemeen positief of negatief beïnvloeden. Dit duidt erop dat ze veronderstelt dat de wereld in termen van eenvoudige, stabiele en causale relaties kan worden begrepen. Dit is een typisch positivistische veronderstelling. De positivistische kijk op de wereld blijkt ook uit de enige aanleiding die Anderson noemt voor de invoering van ABC: *'distortions in product costs caused by allocating manufacturing overhead over a dwindling direct labor base in diverse processing environments'* (p. 14). Ze noemt dus alleen het verbeteren van managementinformatie, een economisch-rationeel motief, en besteedt geen aandacht aan bijvoorbeeld machts- en politieke factoren die ook een rol kunnen hebben gespeeld bij de keuze voor ABC. Overigens zijn er ook interpretatieve elementen in het artikel te vinden. Anderson zegt bijvoorbeeld: *'Conceptual lenses condition and shape our perceptions of reality'* (p. 48). Ze stelt dus dat objectieve waarneming niet altijd mogelijk is. Positivisten gaan er daarentegen vanuit dat waarnemingen onafhankelijk zijn van het waarnemend subject. Deze interpretatieve elementen spelen echter geen rol in het betrokken onderzoek.

Dent (1991) beschrijft een case-onderzoek naar de manier waarop accounting door participanten binnen een organisatie wordt gebruikt om een cultuur te creëren en te behouden. Dit case-onderzoek werd uitgevoerd binnen een spoorwegonderneming. Deze onderneming is ontstaan uit private ondernemingen die elk het treinverkeer in een bepaalde regio verzorgden. In deze ondernemingen werd het verzorgen van treinverkeer als publieke dienstverlening gezien: het verzorgen van transport was de primaire doelstelling, winstgevendheid was secundair. Binnen deze cultuur werden slechts problemen die te maken hadden met techniek en logistiek, als relevant aangemerkt. Deze opvatting werd nog versterkt door de nationalisering die in de jaren veertig in Engeland plaatsvond. Overigens had deze nationalisering slechts zeer beperkte gevolgen. De bestaande managementstructuur bleef gehandhaafd doordat de nieuwe organisatie werd georganiseerd rond regio's, waarbij aan het hoofd van

elke regio, evenals voor de nationalisering, een *General Manager* stond.

De nationalisering had tot gevolg dat de organisatie voor financiële ondersteuning afhankelijk werd van de overheid. In de jaren tachtig werden de gevolgen hiervan duidelijk toen de overheid financiële eisen aan de organisatie ging stellen. Het topmanagement van de organisatie besloot *Business Managers* aan te stellen, die de financiële prestaties moesten verbeteren. Deze *Business Managers* interpreteerden de werkelijkheid anders dan de *General Managers*. Zij zagen de spoorwegorganisatie als een onderneming die als doelstelling het maken van winst had. In het artikel wordt beschreven hoe hun ideeën heel geleidelijk door anderen binnen de organisatie werden overgenomen. Het ontstaan van deze nieuwe cultuur leidde er onder andere toe dat beslissingen op basis van andere criteria werden genomen. Accounting ging namelijk een veel belangrijker rol spelen.

Dent verklaart dus de cultuurverandering door het veranderingsproces te beschrijven. Hierbij besteedt hij aandacht aan de context waarbinnen de benoeming van de *Business Managers* plaatsvond, de manier waarop deze *Business Managers* te werk gingen, hoe nieuwe accounting maatstaven werden geïntroduceerd, de invloed die accounting op technische en operationele aangelegenheden kreeg en de kijk van de regionale *General Managers* op de veranderingen. Dent plaatst de cultuurverandering dus in een brede context. Dit betekent dat hij het *pattern model of explanation* gebruikt, hetgeen in de richting van interpretatief onderzoek wijst. Ook het begin van het artikel duidt op interpretatief onderzoek. Dent schetst hier zijn aankomst op een station, zijn wandeling naar een regionaal kantoor van de spoorwegorganisatie en zijn ontmoeting met de *General Manager* van de regio. Zo'n situatie-schets is juist in interpretatief onderzoek relevant.

Ook uit het woordgebruik is af te leiden dat hier sprake is van interpretatief onderzoek. Dent gebruikt zinnen en zinsneden als: *'Rituals, symbols and language celebrated the primacy of the engineering and production orientation.'* (p. 707), *'Accounting actively shaped the dominant meanings given to organizational life...'* (p. 708), *'In part, the goal is "to grasp the native's point of view, his relation to life, to realise his vision of his world" (Malinowski, 1922, p. 25); in part it is to reflect on the processes through*

*which that vision comes to be and is sustained.'* (pp. 710-711), *'Each episode was punctuated by a key event. These events became symbols of the business culture, endowing railway activities with a new meaning, and provided a basis for continual and cumulative reinterpretations of railway operations.'* (p. 722) en *'The point being made here is that accounting can play a significant role in constructing specific knowledges. Accounting systems embody particular assumptions about rationality, organization, authority, time and so forth. If these permeate into underlying values, knowledges and beliefs they can have very real consequences.'* (p. 727).

Tevens geeft Dent, afgezien van een kritische opmerking in de conclusie, nergens een oordeel over de grotere rol die accounting krijgt. Hij kijkt naar de veranderingen, maar hij geeft niet aan of deze veranderingen positief of negatief zijn. Een positivistische onderzoeker zou geneigd zijn geweest de veranderingen te zien als een verbetering van de besluitvorming.

Ten slotte geeft Dent in de conclusie aan dat het niet zijn bedoeling is om algemene wetten te ontwikkelen: *'However, the specific findings of the field study (...) are not offered as a general proposition on the cultural significance of accounting. Accounting systems are implicated in organizational cultures in different, possibly unique ways. The cultural knowledge constructed in this organization is but one possibility; there are many others.... Rather, the purpose of the field study is to explicate a mode of theorizing linkages between accounting and culture.... Applying this mode of analysis in different settings would contribute hugely to our emergent appreciation of the way in which accounting is used in organizations...'* (pp. 728-729).

Lezers die geïnteresseerd zijn in meer voorbeelden van beide in dit artikel beschreven benaderingen zou ik willen verwijzen naar Merchant e.a. (1995) en Colbert en Spicer (1995) voor positivistisch case-onderzoek en naar Chua (1995), Scapens and Roberts (1993) en Ogden (1995) voor interpretatief case-onderzoek.

## 7 Conclusies en relativering

Een belangrijke doelstelling in veel management-accounting-onderzoek is het verklaren van management-accounting-praktijken. Wetenschap-

pers verschillen echter van mening over het antwoord op de vraag welke theorieën gebruikt kunnen worden om een verklaring te geven. Positivisten beweren dat theorieën die herhaaldelijk zijn getoetst zonder te zijn verworpen, geschikt zijn. Zij gebruiken deze theorieën om algemene wetten af te leiden, welke dienen ter verklaring van verschijnselen. Al geruime tijd wordt dit *deductive model of explanation* binnen sociaal-wetenschappelijk onderzoek, waaronder management-accounting-onderzoek, gebruikt.

Interpretatieven beweren echter dat sociale verschijnselen het gevolg zijn van menselijk handelen. Dit handelen is volgens hen gebaseerd is op betekenissen, welke van individu tot individu kunnen verschillen. Hierdoor bestaan er geen algemene wetten binnen de sociale wetenschappen. Deze interpretatieve onderzoekers zijn van mening dat om sociale verschijnselen, zoals bijvoorbeeld management-accounting-praktijken, te kunnen verklaren, onderzoekers de processen die ten grondslag liggen aan deze verschijnselen, moeten ontdekken. Dit wordt wel het *pattern model of explanation* genoemd.

Case-onderzoek kan twee rollen vervullen in onderzoek dat bedoeld is om een sociaal verschijnsel te verklaren: exploratie en verklaring. De rol die case-onderzoek in een specifiek onderzoeksproject vervult is grotendeels afhankelijk van het verklaringsmodel waaraan de onderzoeker de voorkeur geeft. Positivisten zijn aanhangers van het *deductive model of explanation*. Dit betekent dat hun verklaringen gebaseerd zijn op algemene wetten. Dit wil niet zeggen dat positivisten geen case-onderzoek uitvoeren: case-onderzoek kan dienen als hulpmiddel bij het ontwikkelen van deze wetten. Kortom, positivisten maken soms gebruik van case-onderzoek, maar de rol van case-onderzoek blijft beperkt tot exploratie.

Interpretatieve onderzoekers geven de voorkeur aan het *pattern model of explanation*. Volgens dit model is een verschijnsel verklaard als aangetoond is dat het past in een patroon van verschijnselen. Interpretatieven beweren dat alleen de onderliggende processen een verschijnsel kunnen verklaren. Case-onderzoek maakt het mogelijk deze processen te ontdekken. Daarom kan case-onderzoek in interpretatief onderzoek zowel een exploratieve als een verklarende rol vervullen. In interpretatief onderzoek kan case-onderzoek dus een veel belangrijker rol vervullen dan in positivistisch onderzoek.



Tabel 1: Verschillen tussen de positivistische en de interpretatieve benadering

Hoe ziet de wereld eruit?		Wat is geldige kennis?	Welke methoden kunnen worden gebruikt voor het verkrijgen van geldige kennis?	Hoe worden verschijnselen verklaard?
Zijn de elementen waaruit de wereld bestaat objectief waarneembaar?	Bestaat de wereld uit elementen die verbonden zijn door eenvoudige, stabiele, causale relaties?			
Ja	Ja	Positivisme: geldige kennis is getoetst aan de werkelijkheid zonder te zijn verworpen.	<p>Heeft de onderzoeker hypothesen over de relatie tussen relevante elementen?</p> <pre> graph TD     A[Heeft de onderzoeker hypothesen over de relatie tussen relevante elementen?] -- nee --&gt; B[Case-onderzoek ter exploratie → hypothesen]     A -- ja --&gt; C["(Quasi)experimenten → algemene wet"]     B --&gt; A   </pre>	Verschijnselen worden verklaard door ze af te leiden van een algemene wet → <i>deductive model of explanation</i> .
Nee, de elementen worden geïnterpreteerd door mensen; waarnemingen zijn dus subjectief.	Nee, door subjectiviteit van waarnemingen zijn relaties niet eenvoudig, stabiel en causaal.	Interpretatieve benadering: de onderzoeker moet verschijnselen in hun context interpreteren. Kennis over een verschijnsel is geldig als is aangetoond dat het verschijnsel past in een patroon van andere verschijnselen.	Case-onderzoek ter exploratie en ter verklaring → patroon/theorie.	Verschijnselen worden verklaard door ze te plaatsen in een patroon van andere verschijnselen → <i>pattern model of explanation</i> .

**Tabel 2: Onderzoeksrichtingen tussen de positivistische en de interpretatieve benadering**

Hoe ziet de wereld eruit?		Wat is geldige kennis?	Welke methoden kunnen worden gebruikt voor het verkrijgen van geldige kennis?	Hoe worden verschijnselen verklaard?
Zijn de elementen waaruit de wereld bestaat objectief waarneembaar?	Bestaat de wereld uit elementen die verbonden zijn door eenvoudige, stabiele, causale relaties?			
Nee, maar mensen die deel uitmaken van een bepaalde groep kunnen op dezelfde manier tegen een verschijnsel aankijken; binnen dergelijke groepen is dus intersubjectieve waarneming mogelijk.	Wel eenvoudig en causaal, maar slechts beperkt stabiel.	Beperkt positivisme: geldige kennis is getoetst aan de werkelijkheid zonder te zijn verworpen.	<p>Heeft de onderzoeker hypothesen over de relatie tussen relevante elementen?</p> <pre> graph TD     Q[Heeft de onderzoeker hypothesen over de relatie tussen relevante elementen?] -- nee --&gt; A[Case-onderzoek ter exploratie -&gt; hypothesen]     A --&gt; Q     Q -- ja --&gt; B["(Quasi)experimenten -&gt; beperkte algemene wet (beperkt tot groep)"]     </pre>	Verschijnselen worden verklaard door ze af te leiden van een beperkte algemene wet die geldt voor een bepaalde groep → <i>deductive model of explanation</i> .
Objectieve of intersubjectieve waarneming is mogelijk.	De relaties tussen de verschillende elementen zijn wel (beperkt) stabiel en causaal, maar niet altijd eenvoudig.	Kennis over een verschijnsel is geldig als het is getoetst aan de werkelijkheid zonder te zijn verworpen, maar ook als is aangetoond dat het verschijnsel past in een patroon van andere verschijnselen.	Afhankelijk van de veronderstelde aard van de werkelijkheid volgt een keuze tussen: <ul style="list-style-type: none"> <li>• formulering van hypothesen en toetsing hiervan met behulp van (quasi)experimenten indien relaties tussen elementen eenvoudig lijken te zijn → algemene wet; en</li> <li>• case-onderzoek ter exploratie en ter verklaring indien relaties niet eenvoudig lijken te zijn → patroon/theorie.</li> </ul>	Verschijnselen worden indien mogelijk verklaard door ze af te leiden van een algemene wet → <i>deductive model of explanation</i> ; indien het formuleren van een algemene wet onmogelijk lijkt, worden verschijnselen verklaard door ze te plaatsen in een patroon van andere verschijnselen → <i>pattern model of explanation</i> .

In dit artikel zijn de positivistische en de interpretatieve benadering besproken. In tabel 1 worden deze benaderingen nog eens kort samengevat. Beide benaderingen kunnen worden gezien als uitersten. Naast deze uitersten kunnen tussenvormen worden onderscheiden. Een van deze tussenvormen gaat er, evenals de interpretatieve benadering, vanuit dat mensen op verschillende manieren op een bepaald verschijnsel kunnen reageren, waardoor algemene wetten binnen de sociale wetenschappen niet bestaan. Deze benadering veronderstelt echter wel dat mensen binnen een bepaalde groep (bijvoorbeeld mensen in een bepaald geografisch gebied en binnen een bepaalde periode), dezelfde betekenissen toekennen aan verschijnselen. Dat wil zeggen dat binnen zo'n groep intersubjectieve waarneming mogelijk is. Hierdoor zijn mensen uit dezelfde groep geneigd op dezelfde wijze te reageren op een bepaald verschijnsel. Het gevolg is dat voor zo'n groep beperkte algemene wetten kunnen worden geformuleerd. Deze veronderstellingen leiden tot het gebruik van het positivistische verklaringsmodel, zij het onder beperkingen.

Een andere tussenvorm veronderstelt dat objectieve of intersubjectieve waarneming mogelijk is, maar dat de sociale werkelijkheid soms zo complex is, dat er geen eenvoudige, causale relaties tussen relevante elementen kunnen worden gevonden. Indien de onderzoeker vermoedt dat het niet mogelijk is om eenvoudige, causale relaties te formuleren, probeert hij verschijnselen te verklaren met behulp van het *pattern model of explanation*. Hierbij moet overigens worden opgemerkt dat dit niet betekent dat hij het interpretatieve model volgt; doordat hij veronderstelt dat objectieve of intersubjectieve waarneming mogelijk is, zal hij geen aandacht besteden aan de betekenis die mensen toekennen aan verschijnselen. Beide tussenvormen worden in tabel 2 samengevat.

## LITERATUUR

Abdel-Khalik, A.R., en B.B. Ajinkya, (1983), An Evaluation of 'The Everyday Accountant and Researching his Reality', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, pp. 375-384.

- Anderson, S.W., (1995), A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986-1993, *Journal of Management-accounting Research*, vol. 7, Fall, pp. 1-51.
- Baiman, S., (1990), Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 4, pp. 341-371.
- Chua, W.F., (1986), Radical Development in Accounting Thought, *The Accounting Review*, vol. 61, no. 4, pp. 601-632.
- Chua, W.F., (1995), Experts, Networks and Inscriptions in the Fabrication of Accounting Images: A Story of the Representation of Three Public Hospitals, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 2/3, pp. 111-145.
- Colbert, G.J., en B.H. Spicer, (1995), A Multi-Case Investigation of a Theory of the Transfer Pricing Process, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 6, pp. 423-456.
- Dent, J.F., (1991), Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, no. 8, pp. 705-732.
- Friedman, M., (1953), The Methodology of Positive Economics, in: *Essays in Positive Economics*, University of Chicago Press.
- Hopper, T., en A. Powell, (1985), Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management-accounting: A Review of its Underlying Assumptions, *Journal of Management Studies*, vol. 22, no. 5, pp. 429-465.
- Humphrey, C., en R.W. Scapens, (1996a), Theories and Case Studies of Organizational Accounting Practices: Limitation or Liberation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, no. 4, pp. 86-106.
- Humphrey, C., en R.W. Scapens, (1996b), Rhetoric and Case Study Research: Response to Joni Young and Alistair Preston and to Sue Llewellyn, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, no. 4, pp. 119-122.
- Kaplan, A., (1973), *The Conduct of Inquiry: Methodology for Behavioral Science*, International Textbook Company, Aylesbury, Bucks.
- Keating, P.J., (1995), A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management-accounting, *Journal of Management-accounting Research*, vol. 7, Fall, pp. 66-86.
- Lee, A.S., (1989), A Scientific Methodology for MIS Case Studies, *MIS Quarterly*, vol. 13, March, pp. 33-50.
- Lee, A.S., (1991), Integrating Positivist and Interpretive Approaches to Organizational Research, *Organizational Science*, vol. 2, no. 4, pp. 342-365.
- Llewellyn, S., (1992), The Role of Case Study Methods in Management-accounting Research, *British Accounting Review*, vol. 24, March, pp. 17-31.
- Llewellyn, S., (1996), Theories for Theorists or Theories for Practice? Liberating Academic Accounting Research? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, no. 4, pp. 112-118.

- Macintosh, N.B., en R.W. Scapens, (1990), Structuration Theory in Management-accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, no. 5, pp. 455-477.
- Merchant, K.A., C.W. Chow en A. Wu, (1995), Measurement, Evaluation and Reward of Profit Center Managers: A Cross-Cultural Field Study, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 7/8, pp. 619-638.
- Morgan, G., (1983), Social Science and Accounting Research: A Commentary on Tomkins and Groves, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, pp. 385-388.
- Ogden, S.G., (1995), Transforming Frameworks of Accountability: The Case of Water Privatization, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no. 2/3, pp. 193-218.
- Otley, D.T., (1980), The Contingency Theory of Management-accounting: Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no. 4, pp. 413-428.
- Otley, D.T., en A.J. Berry, (1994), Case Study Research in Management-accounting and Control, *Management-accounting Research*, vol. 5, no. 1, pp. 45-65.
- Ryan, B., R.W. Scapens en M. Theobald, (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press Limited, Londen.
- Scapens, R.W., (1985), *Management-accounting: A Review of Recent Developments*, Macmillan Education, Londen.
- Scapens, R.W., (1990), Researching Management-accounting Practice: The Role of Case Study Methods, *British Accounting Review*, vol. 22, pp. 259-281.
- Scapens, R.W., (1992), The Role of Case Study Methods in Management-accounting Research: A Personal Reflection and Reply, *British Accounting Review*, vol. 24, pp. 369-383.
- Scapens, R.W., en J. Roberts, (1993), Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting Change, *Management-accounting Research*, vol. 4, pp. 1-32.
- Tomkins, C., en R. Groves, (1983a), The Everyday Accountant and Researching his Reality, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, pp. 361-374.
- Tomkins, C. en R. Groves, (1983b), 'The Everyday Accountant and Researching his Reality': Further Thoughts, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, pp. 407-415.
- Willmott, H.C., (1983), Paradigms for Accounting Research: Critical Reflections on Tomkins and Groves' 'Everyday Accountant and Researching his Reality', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 8, no. 4, pp. 389-405.
- Yin, R.K., (1994), *Case Study Research: Design and Methods*, Second Edition, Sage Publications, Thousand Oaks.
- Young, J., en A. Preston, (1996), Are Accounting Researchers under the Tyranny of Single Theory Perspectives? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 9, no. 4, pp. 107-111.

---

#### NOOT

Dit artikel is mede op basis van vruchtbare discussies met Prof. Scapens tot stand gekomen. De auteur bedankt hem voor zijn bijdrage. Daarnaast bedankt de auteur Prof. Dr. J.L. Bouma en Prof. Dr. G.J. van Helden voor hun commentaar op eerdere versies van dit artikel.