

Interpretatief management accounting-onderzoek

Ed Vosselman

SAMENVATTING Interpretatief onderzoek in management accounting probeert zicht te krijgen op hoe accounting, prestatie meting en control vorm krijgen via interacties in een relationeel netwerk en hoe die vorm vervolgens acteert als een speler in een netwerk. Het wijkt af van het 'mainstream'-onderzoek omdat het de veronderstelling van individuele rationele besluitvorming en gerichte en voorspelbare beheersing loslaat. Interpretatief onderzoek heeft eerder conceptuele dan instrumentele relevantie voor practici. Het richt zich op kennisproductie over de totstandkoming en werking van accounting en control en is verbonden met 'framing', ofwel met het objectiveren in sociaal-organisatorische situaties.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel behandelt de essentie van interpretatief onderzoek en moedigt practici aan om het sterk instrumentele denken om te buigen in de richting van relationeel netwerkdenken.

1 Inleiding

In de laatste decennia is een 'body of knowledge' tot ontwikkeling gekomen die het resultaat is van wat wel 'interpretatieve accounting research' (IAR) wordt genoemd. Het label van deze 'body of knowledge' zet niet-ingewijden gemakkelijk op het verkeerde spoor. Die niet-ingewijde zou kunnen denken dat het interpretatieve karakter een uitsluitend kenmerk is van het onderzoek; of nog preciezer, van de onderzoeker. In dat spoor lijkt het alsof de onderzoeker degene is die interpreteert. Dat is zeker zo, maar zij is bepaald niet de enige.

Inderdaad, de onderzoeker duidt wat zij¹ observeert. Daarbij richt zij zich op een interpretatie van wat zich op het niveau van een specifieke situatie afspeelt. Hoewel de onderzoeker daartoe veel theorie in haar 'rugzak' moet hebben, baseert zij zich bij de duiding niet op een tevoren specifiek toegesneden 'grand theory' (of een combinatie van zulke theorieën) in de vorm van hypothesen of modellen. Wel probeert zij tegen de achtergrond van haar 'rugzaktheorie' op basis van een situatie-specifieke en overtuigende 'vertelling' ('narration') tot min of meer concrete theorievorming over accounting en control te komen. Interpretatief onderzoek is dus in feite *theorievormend*

onderzoek. Interpretaties van de kant van de onderzoeker zijn daarbij essentieel.

Toch reikt het adjectief 'interpretatief' in IAR verder dan het domein van de onderzoeker. Het heeft ook betrekking op wat wordt onderzocht in het praktische domein. Interpretatief onderzoek gaat ervan uit dat de 'werkelijkheid' zoals die in organisaties wordt aangetroffen niet zomaar een objectief gegeven is, niet een natuurverschijnsel, niet een noodzakelijk en beredeneerbaar gevolg van aanwijsbare oorzaken. Ook is de organisatie-werkelijkheid vanuit dit perspectief niet zomaar te vatten in rationalistische doelmiddel schema's; zij is niet zomaar het resultaat van rationele individuele besluitvorming. Vanuit het perspectief van interpretatief onderzoek is (organisatie)werkelijkheid wel het gevolg van interactie. Vormen van management accounting of vormen van control komen tot stand door interacties in relationele netwerken en zijn voortdurend onderhevig aan verandering. Die relationele netwerken hoeven niet noodzakelijkerwijs de grenzen van een organisatie te respecteren. Bijvoorbeeld een 'balanced scorecard' in een specifieke organisatie is vanuit dit perspectief dus niet het aanwijsbare gevolg van bepaalde oorzaken in of buiten de organisatie, noch het directe gevolg van rationele besluitvorming van daartoe bevoegde individuen. Wel wordt die 'scorecard' vanuit dit perspectief gezien als het effect van (organisatie-overstijgende) interacties in een relatienetwerk; in dat netwerk wordt de 'balanced scorecard' als het ware ge(re)construeerd. Meer concreet zijn 'balanced scorecards' vanuit het perspectief van interpretatief onderzoek het resultaat van ideeën van individuen, ideeën die in een relationeel verband worden gecommuniceerd en vormgegeven. In dat proces van sociale communicatie en interactie is sprake van *objectivering*; al doende kan de balanced scorecard een vanzelfsprekend karakter krijgen als een object. De onderzoeker die interpretatief onderzoek doet gaat er dus vanuit dat performance management subjectief 'opborrelt' en vervolgens wordt geobjectiveerd in processen van sociale interactie (Chua, 1986), of eigenlijk sociaal-materiële interactie.

In dit artikel ga ik nader in op de aard van interpretatief onderzoek en op de betekenis daarvan voor de ontwikkeling van kennis op het gebied van management accounting (paragraaf 2). Ik verken de ontologische en epistem-

ologische veronderstellingen (paragraaf 3), ga in op de relatie tussen interpretatief onderzoek en theorie (paragraaf 4), bespreek de praktische relevantie van interpretatief onderzoek (paragraaf 5) en beoordeel de stand van het interpretatieve onderzoek in Nederland (paragraaf 6). Ik sluit af met een toekomstbeeld en een conclusie (paragraaf 7).

2 Een voortdurend veranderende realiteit

Interpretatief onderzoek kenmerkt zich door een focus op processen van totstandkoming en op netwerkeffecten ('processes of becoming and enactment'). Die totstandkoming begint subjectief; via sociale interactie vindt vervolgens objectivering plaats. Het onderzoek is niet gericht op het vinden van verklaringen voor bepaalde fenomenen (zoals bijvoorbeeld een specifieke 'balanced scorecard') in een context van stabiliteit, maar op een duiding van de beweging, van de verandering. Die verandering is niet zonder problemen, en lang niet altijd lineair. In dit opzicht wijkt interpretatief onderzoek sterk af van zogenaamd 'mainstream' management accounting-onderzoek. In dat laatste onderzoek wordt er impliciet dan wel expliciet van uitgegaan dat veranderingen in bijvoorbeeld management control of performance management het directe en 'geleide' gevolg zijn van een beslissing die een rationeel denkende manager neemt. Die beslissing is in beginsel het eindpunt van de analyse; hooguit wordt nog onderzoek gedaan naar de vraag onder welke condities de implementatie van de beslissing succesvol kan verlopen. Maar de processen waardoor die beslissing zich omzet in activiteiten en in werkelijkheid worden op zichzelf niet geproblematiseerd; zij worden in beginsel als beheersbaar gezien. Interpretatief onderzoek, daarentegen, heeft niet individuele besluitvorming (al dan niet gevolgd door implementatie) als niveau van analyse, maar het niveau van concrete (inter)acties en activiteiten. Daarmee opent dit onderzoek mogelijkheden voor een inzicht in hoe performance management haar vorm krijgt en als vorm acteert in interacties. Die vorm kan inderdaad het resultaat van gerichte en geleide implementatie zijn; er is dan sprake van 'guided change' (Quattrone en Hopper, 2001; Andon et al., 2007). Maar het interpretatieve onderzoek wil vooral ook het onverwachte, het verrassende boven tafel krijgen. Het wil tot uitdrukking brengen dat veranderingen in vormen van 'performance management' een ongeleid en grillig ('drifting') karakter kunnen hebben. Die veranderingen zijn dan niet erg voorspelbaar en beheersbaar. Voorts wil het onderzoek tot uitdrukking brengen dat de vorm van bijvoorbeeld 'performance management' ontstaat in een relationeel verband; een verband dat ook gekarakteriseerd kan worden als een netwerk van individuen en objecten. Het relationele verband is dus eigenlijk een sociaal-materieel verband.

Anders dan een 'mainstream' onderzoeker ziet een interpretatief onderzoeker rationaliteit niet als een natuurlijk kenmerk van een individu; zij neemt dan ook afstand van

het idee van *individuele rationele besluitvorming*. Dat wil echter niet zeggen dat het interpretatief onderzoek afscheid neemt van het idee van rationaliteit als zodanig. Rationaliteit kan er wel degelijk zijn, maar komt dan niet via individuele besluitvorming maar via interactie in een relationeel verband tot stand. Een interactie waaraan niet alleen menselijke actoren, maar ook de zogenaamde 'non-human actors' (objecten) deel kunnen hebben. Zo kunnen bepaalde ERP-systemen een grote invloed uitoefenen op de ontwikkeling en werking van nieuwe vormen van management control of performance management. De invoering van een nieuw ERP-systeem kan mobiliseren op onverwachte wijze; de consequenties kunnen onvoorspelbaar zijn. Hetzelfde geldt voor de invoering van een management control-systeem. Interpretatieve onderzoekers zien een invoering van een nieuwe vorm van management control dus als een niet volledig te besturen netwerkeffect; er zijn altijd verrassingen. De ontwikkeling en werking van 'nieuwe' vormen van management accounting en control worden dus op zichzelf geproblematiseerd.

3 Interpretatief onderzoek: ontologie en epistemologie

Interpretatief onderzoek kenmerkt zich door specifieke ontologische en epistemologische veronderstellingen. Ontologische veronderstellingen hebben betrekking op de sociaal-organisatorische werkelijkheid (met als extreme posities een objectief 'natuur'verschijnsel versus het resultaat van duiding door individuen), terwijl epistemologische veronderstellingen betrekking hebben op de aard van de kennis en op de wijze waarop onderzoekers kennis vergaren. Interpretatief onderzoek staat dan tegenover positivistisch onderzoek. Positivistisch onderzoek neemt als uitgangspunt dat er een objectieve werkelijkheid bestaat, die door een neutrale onderzoeker nauwkeurig kan worden gespiegeld en verklaard. Organisatiewerkelijkheid kenmerkt zich in de ogen van de positivistisch onderzoeker door stabiliteit en die stabiliteit moet worden verklaard. De onderzoeker gaat op zoek naar vaststaande verbanden, en is niet geïnteresseerd in verandering (hooguit in de effecten van beslissingen uit het verleden). Zij vertrekt vanuit bepaalde theoretische proposities en wil het liefst met kwantitatieve technieken tot statistische generalisaties komen. Het gaat vaak om verklaringen van management accounting-systemen over een populatie van organisaties, en niet om wat zich in het inwendige van een organisatie afspeelt. Oorzaak-gevolg denken (in een strikt positivistisch paradigma) of doelmiddel denken (in een met het positivisme verbonden functionalistisch paradigma) liggen aan de basis van de kennisproductie. Het positivisme en functionalisme vragen in beginsel om neutrale onderzoekers; onderzoekers die op afstand blijven van hun object van onderzoek. Interpretatief onderzoek vraagt daarentegen om onderzoekers die in de huid van de specifieke te onderzoeken situatie willen kruipen. In interpretatief onderzoek moet de onderzoeker uit haar

comfortzone (Ahrens and Chapman, 2006) komen en deel worden van de situatie die zij onderzoekt. Zij moet proberen de situatie van binnenuit te begrijpen om zo tot 'dikke' (Lukka en Modell, 2010) verklaringen te komen van wat zich in de specifieke situatie afspeelt.

Anders dan positivistisch onderzoek is interpretatief onderzoek reflectief. De onderzoeker probeert de resultaten van haar onderzoek kritisch te duiden; zij interpreteert. Dat is anders dan in positivistisch onderzoek. Dat laatste probeert een 'objectieve' verklaring van verschijnselen te geven; de onderzoeker blijft op afstand en neutraal.

Uiteraard maken beide categorieën van onderzoek (positivistisch en interpretatief) gebruik van methoden. Hoewel het verleidelijk is om interpretatief onderzoek gelijk te stellen aan kwalitatief onderzoek en positivistisch onderzoek aan kwantitatief onderzoek, is een één op één relatie tussen onderzoeksparadigma en methode niet aanwezig. Zoals ook Van Helden en Versteegen (2012, dit themanummer) laten zien kunnen kwalitatieve explorerende gevalstudies wel degelijk van belang zijn in een positivistisch onderzoeksmodel, bijvoorbeeld als een eerste verkenning voordat theoretische hypothesen worden afgeleid. Anderzijds kunnen interpretatieve onderzoekers goed gebruik maken van kwantitatieve methoden (zie Ahrens and Chapman, 2006).

4 Interpretatief onderzoek: de betekenis van theorie

In een positivistisch onderzoeksparadigma gaat het er om een bepaalde geformuleerde theorie te accepteren, verder te ontwikkelen of te verfijnen, of te verwerpen. Gestrengheid ofwel 'rigour' in het onderzoeksproces (vooral ook tot uitdrukking komend in de kwantitatieve oriëntatie bij het toetsen van hypothesen) is daarbij van groot belang. Interpretatief onderzoek bedient zich daarentegen niet van hypothesen of proposities. De kern van interpretatief onderzoek is *veldwerk*; interpretatief onderzoek is 'field research'. Zoals Chua en Mahama (2012, p. 79) stellen is het 'veld' niet noodzakelijkerwijs een specifieke plek, maar is het een constellatie van theoretische ideeën (wat iets anders is dan specifiek toegesneden theoretisch afgeleide hypothesen of modellen), empirische 'sites' en onderzoeksvragen. In interpretatief onderzoek gaat het afleiden van hypothesen of een specifiek theoretisch model dus niet vooraf aan het veldonderzoek. Theoretiseren is een onderdeel van het veldonderzoek, geen startpunt. De onderzoeker heeft 'ex ante' wel (veel) theoretische inzichten in haar rugzak, maar die zijn niet specifiek toegesneden op het onderzoek. Theoretische inzichten, onderzoeksvraag(vragen) en specifieke context vormen tezamen het veld. Theoretiseren vindt plaats door tegen de achtergrond van theoretische inzichten uit de 'rugzak' betekenis te geven aan een bepaalde empirische probleemsituatie en door een beargumenteerde relatie te leggen tussen onderzoeksvraag(en), organisatiecontext en empirische data (Chua en Mahama, 2012, p. 80). De theorie die ontstaat, heeft zo

echt het karakter van *theorie over management accounting en control*; zij duidt de betekenis van veranderingen in en door management accounting en control. De ontstane theorie is geen bijdrage aan de theorie die informatief is geweest voor de onderzoeker in haar veldwerk; die informatieve theorie bepaalt slechts het potentieel van de duidingen die de onderzoeker van een concrete situatie kan maken.

Die 'rugzaktheorie' stimuleert onderzoekers in het formuleren van bepaalde onderzoeksvragen en het zoeken naar empirische 'sites'. Voorts is die 'rugzaktheorie' een interpretatiemechanisme waarmee de onderzoeker duidt en waarmee zij die duidingen met anderen kan delen. Ook kan de onderzoeker in retrospectief een theorie gebruiken om een zogenaamd 'etic' (externe) verklaring te geven van de 'emic' (interne) beschrijvingen en duidingen van specifieke situaties (zie ook Lukka en Modell, 2010). De keuze voor de specifieke theorie die aan de basis ligt van een 'etic' verklaring vindt niet plaats aan het begin van het onderzoek, maar tijdens het onderzoek, op basis van inzichten die zich geleidelijk bij de onderzoeker ontwikkelen. Zij kiest als het ware de theorie die het beste bij de interne duidingen past.

Anders dan om 'parsimony' (spaarzaamheid van theorie; een scala aan verschijnselen proberen te verklaren met zo min mogelijk theorie) vraagt interpretatief onderzoek om *theoretisch pluralisme* (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2012). Om tot verrassende inzichten te komen heeft de onderzoeker graag een scala aan mogelijkheden, problemen en oplossingen in het vizier en die vindt zij in een diversiteit aan theorie. Vaivio (2008) wijst evenwel op het gevaar van een 'heavy theoretical frontload'. Voortdurend moet de onderzoeker het doel in het vizier hebben: het gaat om theoretiseren op het gebied van management accounting en control, niet om illustratie of toepassing van reeds bestaande theorie uit de economie, sociologie of andere disciplines. Dat bestaande theorie uit een veelheid van disciplines daarbij kan helpen is evenwel evident; de onderzoeker zal echter selectief moeten zijn in de keuze van de theorie die zij uit haar rugzak gebruikt voor haar eigen theoretisering.

5 Interpretatief onderzoek: praktische relevantie

Conceptuele relevantie van interpretatief onderzoek

Zoals Quattrone (2009) terecht stelt, is de mate van praktische relevantie van doorslaggevend belang voor de rol en identiteit van de onderzoeker in management accounting. Hoe zit het met die praktische relevantie van interpretatief onderzoek in management accounting?

De praktijkrelevantie van interpretatief onderzoek is eerder *conceptueel* dan *instrumenteel* (Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2012). Interpretatief onderzoek probeert bloot te leggen hoe een bepaalde situatie in de praktijk interactief wordt ge-'framed'; hoe een situatie in een bepaald raamwerk wordt geplaatst en hoe er daarbinnen in

processen van interactie sprake is van objectivering, bijvoorbeeld van 'performance management'. Hoe krijgt een performance management-arrangement vorm in een relatienetwerk bestaande uit diverse actoren, en hoe acteert dat arrangement? Welke relaties zijn van invloed op 'processes of becoming and enactment'? Kortom: het interpretatieve onderzoek duidt aan hoe het performance management of management control-arrangement wordt geconceptualiseerd in een relatienetwerk en ook hoe dat concept andere (menselijke en niet-menselijke) actoren in dat netwerk tot actie aanzet. Hierin wijkt het duidelijk af van het functionalistische 'mainstream'-onderzoek. Vele (maar zeker niet alle; zie Van Helden en Verstege 2012, dit themanummer) onderzoeken in een functionalistisch of positivistisch paradigma vertrekken vanuit het 'frame' van de neo-klassieke economische theorie, in het bijzonder dat van de economische organisatie-theorie. Vanuit dat paradigma is de beslissingssituatie al geduid in het 'frame' van de economische (organisatie)theorie. Belangrijke veronderstellingen in de economische organisatie-theorie zijn dat individuen vanuit hun eigenbelang rationeel willen handelen en dat zij daarbij mogelijk opportunistisch gedrag ten toon spreiden. Dat wil zeggen: in sommige gevallen dienen zij hun eigenbelang met al dan niet lichte vormen van list en bedrog, daarbij handelend ten nadele van het grotere organisatiebelang. Zij houden bepaalde informatie achter of gedragen zich niet netjes als een goed huisvader. Gegeven deze veronderstellingen omtrent het handelen van individuen moeten management control-systemen worden ingericht die dergelijk opportunistisch gedrag proberen te verhinderen of zonedig proberen te bestrijden. Toezicht (de monitor) en 'incentives' (prikkels) zijn belangrijke elementen in dergelijke control-systemen. Met andere woorden: management control-systemen spelen in op de assumptie dat de individuele mens in zijn hoedanigheid als manager liever lui dan moe is en dat hij als hij de kans krijgt de situatie naar zijn hand zal zetten, zal manipuleren.

Kennelijk is de economische theorie heel *performatief*. Een theorie is performatief als zij erin slaagt haar inzichten, en soms zelfs haar assumpties, tot leven te wekken. Zo slaagt de theorie van de principaal en de agent erin om een belangrijke stempel te zetten op management accounting-kennis. Maar niet alleen dat; de economische theorie slaagt er ook in om door te dringen in vele concrete control-arrangementen in vele concrete organisaties. Accounting-onderzoek gebaseerd op economische theorievorming blijkt dus erg invloedrijk. Die zogenaamde 'performativiteit' (zie ook McKenzie et al., 2007) kan gepaard gaan met een 'self-fulfilling prophecy'. Dat wil zeggen: de assumpties of veronderstellingen in de economische theorie kunnen via de management accounting-technieken en de control-arrangementen in de organisaties tot leven worden gewekt en tot groei en bloei komen. Economisch-sociologen en organisatiekundigen (waaronder Callon, 2007; Ghoshal en Moran, 1996; Ferraro et al., 2005) wijzen

daarom op de mogelijkheid dat in situaties waarin ten onrechte wordt uitgegaan van mogelijk opportunistisch gedrag van managers, control-arrangementen die dergelijk gedrag willen tegengaan, juist opportunistische oproepen. Dit roept de vraag op naar de effectiviteit van de op basis van dit onderzoek gegenereerde management accounting en control-kennis in de praktijk.

Interpretatief accounting onderzoek beoogt de performativiteit van een 'grand' theory zoals een neo-klassieke economische theorie juist te vermijden. Dit onderzoek wil juist blootleggen hoe management accounting en management control in concrete situaties vorm krijgen; welke relaties daarop van invloed zijn. Tot die mogelijke relaties behoort ook de relatie tussen de (accounting en) control-techniek en de economische theorie. Zo beschouwd zou interpretatief onderzoek de mate van performativiteit van de economische theorie kunnen blootleggen. Interpretatief onderzoek maakt het immers mogelijk om te laten zien of en zo ja hoe economische (en andere) theorie acteert in de totstandkoming van accounting en controlvormen.

Interpretatief onderzoek ziet accounting en control als actoren en niet als instrumenten (zie ook Vosselman, 2011). Zo'n actor krijgt vorm en verandert in het verband van een relatienetwerk. Zo'n actor kan ook helpen om bepaalde menselijke identiteiten zoals de 'opportunistische mens' of juist de 'betrokken mens' te helpen vormen. Interpretatief onderzoek ziet management control niet als een toepassing van cybernetica en economische organisatie-theorie, maar als een vorm die het resultaat is van deels ongeleide vormgevingsprocessen in concrete praktijksituaties en die zelf onverwachte netwerkeffecten helpt creëren. Het zicht dat aldus ontstaat op 'processes of becoming and enacting' maakt interpretatief onderzoek potentieel praktisch zeer relevant. De resultaten van dit type onderzoek bieden practici een ander perspectief: een relationeel netwerk-perspectief in plaats van een individualistisch-instrumenteel perspectief. Daarmee kunnen ze hun eigen situatie in een ander licht bezien en hun acties desgewenst aanpassen.

Praktische relevantie van interpretatief onderzoek: een positionering

Elders in dit themanummer classificeert Corbey (2012) in navolging van Van Helden en Northcott (2010) de praktijkrelevantie van wetenschappelijk onderzoek aan de hand van twee criteria: het onderzoeksdoel en de wijze waarop (of de mate waarin) de onderzoekers zelf de praktische implicaties van het onderzoek benoemen. Drie mogelijke onderzoeksdoelen die worden genoemd (ontwikkelen van instrumenten, vaststellen van de effectiviteit van instrumenten, voorwaarden voor een succesvolle implementatie) sluiten naadloos aan bij de metafoer van management accounting als instrument. Met andere woorden: het zijn de doelen zoals ze passen in een functionalistisch onderzoeksperspectief. Dat geldt grotendeels ook voor het vierde doel: het vinden van verklaringen voor de introduc-

tie en het gebruik van een management accounting-instrument. De voorbeelden van onderzoek met dit vierde onderzoeksdoel door Nederlandse onderzoekers (Corbey, 2012) betreffen allemaal voorbeelden van onderzoek vanuit een positivistisch of functionalistisch onderzoeksparadigma. De onderzoeken pogen verbanden te leggen tussen verschijnselen zoals ze zich in de werkelijkheid voordoen: verbanden tussen afspraken in CEO-bonuscontracten en omstandigheden in de organisatiecontext, of de werking van prestatiecontracten van verkoopmanagers in relatie tot de tijdsafstand ten opzichte van de beoordelingsperiode. Onderzoek vanuit een interpretatief paradigma past eigenlijk niet zo goed op de door Corbey (2012) gepresenteerde classificatie van onderzoeksdoelen. Hooguit zou het vierde genoemde onderzoeksdoel voor interpretatief onderzoek in aanmerking komen, maar dan moet dat doel wel zodanig worden geïnterpreteerd dat het gaat om een verklaring van de totstandkoming van een vorm van management accounting in een relationeel perspectief. Met andere woorden: het gaat om de 'verklaring' (of liever: het blootleggen) van een beweging, van een (grillige) verandering.

Ook het door Van Helden en Verstegen (2012) genoemde interventionistisch onderzoek past primair in een functionalistisch onderzoeksperspectief. Het gaat hier vaak om ontwerpgericht onderzoek, waarbij het perspectief van de ingenieur al dan niet in combinatie met het perspectief van de econoom dominant is. Dat perspectief sluit participatie van practici, sluit samenwerking met mensen in het veld overigens geenszins uit, zoals ook blijkt uit de door Van Helden en Verstegen gegeven voorbeelden van onderzoek door Nederlandse onderzoekers. Ook sluit dit type onderzoek interpretatie door de onderzoeker niet uit; om tot goede ontwerpen te komen zal zij zich een beeld moeten vormen van de concrete situatie waarin het te ontwerpen instrument zal worden geïmplementeerd, of waarin de interventie plaatsvindt. Zelfs positivistisch/functionalistisch onderzoek blijkt toch niet aan enige interpretatie te kunnen ontkomen. Maar het gaat bij interventionistisch onderzoek in essentie toch om de rationale ontwikkeling van en/of het gebruik van een instrument (een instrument voor prestatie meting, een budget). Dat is anders dan bij interpretatief onderzoek, waar het gaat om het blootleggen van processen van interactieve constructie en betekenisgeving in een symmetrisch relatienetwerk.

Voor zover er bij interpretatief onderzoek sprake is van interventie dan is die onbedoeld. De interpretatief onderzoeker zal onder andere via interviews interacteren met practici en in die interactie zal er ook een invloed op die practici uitgaan. Maar de onderzoeker zoekt die invloed niet bewust om de organisatie te helpen bij het bouwen van effectieve (en efficiënte) instrumenten. Zij beschouwt de relatie tussen haar en practici als een symmetrische. Als actoren in het spel doen onderzoekers dus in zekere zin mee met de (achteraf) constructie van het interpretatieve raamwerk, met de 'framing', maar zij hebben niet de voor-

opgezette bedoeling om dat raamwerk naar hun hand te zetten, noch om een instrumentele interventie te plegen.

Resultaten van interpretatief onderzoek in management accounting: enkele voorbeelden

In Nederland biedt Knoops (2010, pp. 298-300) een raamwerk waarin positivistische, interpretatieve en kritische perspectieven worden gepositioneerd op basis van ontologische, epistemologische, methodologische en sociaal filosofische veronderstellingen. Eigenlijk is er in Nederland nog niet veel onderzoek vanuit een interpretatief paradigma gedaan. Er zijn wel enkele voorbeelden die in meer of mindere mate in die richting gaan. In 2006 geeft Verstegen een institutionele kijk op het onderzoek in management accounting (Verstegen, 2006). De Loo et al. (2006) detecteren gedragspatronen van Nederlandse controllers op basis van het interpretatieve interactionisme. Börner (2012) laat via dezelfde methode van het interpretatief interactionisme zien hoe diagnose-behandelcombinaties invloed uitoefenen op het (sociale) gedrag van medisch specialisten. Van de Ven (2002) doet onderzoek naar de adoptie van globaal beschikbare instrumenten voor de beheersing van organisaties; zijn onderzoek is sterk geïnformeerd door institutionele sociologie. Dit onderzoek is een duidelijke relativisering van het model van individuele rationale besluitvorming. Recent heeft Zahir-ul-Hassan (2012) onderzocht hoe het 'governance'-concept van 'integraal facility management' in het veld van facilitair management tot stand is gekomen en hoe het acteert, onder andere op het niveau van een interfirm-relatie tussen een productiebedrijf en een facilitaire dienstverlener. Minnaar en Vosselman (2012) doen een aanzet tot interpretatief onderzoek rond processen van totstandkoming van een 'shared service center' bij een krantenconcern. Zij komen tot de conclusie dat de transactiekostentheorie onvoldoende theoretische basis vormt om de ontwikkelingen rond een shared service center te verklaren en dat de processen rond de ontwikkeling van het center een sterk 'drifting' karakter hebben. Voorts buigen Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2012) zich over de praktische relevantie van interpretatief onderzoek, en vergelijken die met de praktische relevantie van 'mainstream'-onderzoek en ook kritisch onderzoek. Vosselman (2012a) contrasteert de rationalistische transactiekostentheoretische benadering van control in uitbestedingsrelaties met de interpretatieve actor-netwerkbenadering en poogt beide benaderingen zowel met elkaar te contrasteren als met elkaar in verbinding te brengen. Vosselman et al. (2012) laten zien hoe 'vrijwillige' (dat wil zeggen niet gebaseerd op contractuele afspraken) acties in organisaties leiden tot nieuwe formele control-structuren.

De Loo en Lowe (2011) starten de discussie over de wijze waarop onderzoekers interviewdata interpreteren. Om een reflectieve benadering van kwalitatief onderzoek mogelijk te maken moeten artikelen door onderzoekers op een zodanige wijze vorm worden gegeven dat de nadruk ligt op het 'process of discovery'.

Maar vergeleken met het ‘mainstream’-onderzoek in management accounting is de oogst mager. Het lijkt erop dat er in Nederland (veel meer dan in andere West-Europese landen) een sterke invloed van het Amerikaanse economisch georiënteerde onderzoek is geweest. Decanen van diverse faculteiten werken daar kennelijk ook graag aan mee; soms worden de tijdschriften die (ook) interpretatief onderzoek publiceren lager gewaardeerd dan tijdschriften die zich richten op de (economische) hoofdstroom. Zelfs wordt hier en daar toch een hoog gewaardeerd en invloedrijk tijdschrift als *Accounting, Organizations and Society* (volgens de laatste gegevens qua impactscore hoger dan *The Accounting Review* en het *Journal of Accounting Research*) van de tijdschriftenlijst geschrapt, of hooguit gedooft. Het kwantitatieve staat in de beoordeling van velen kennelijk boven het kwalitatieve. Dat is jammer en gaat soms zo ver dat de academische vrijheid in het geding is. Elders (Vosselman, 2012b) heb ik dat standpunt uitvoerig verdedigd. Het onderzoek wordt via onder andere de ‘ranking’ van tijdschriften, via universitaire/facultaire instituten en via performance management-systemen steeds verder door het management gekanaliseerd. Een keuze voor eigen netwerken vanuit de eigen discipline wordt steeds lastiger. Bottom-up processen van netwerkvorming worden zo geleidelijk verdrongen door externe (steeds vaker top-down) aansturing van onderwijs en onderzoek. Opportunisme, narcisme en de vrees voor repressie door ‘marktpartijen’ en managers nestelen zich daarbij onmiskenbaar in onze universiteiten. En daarmee staat de kerntaak van (management accounting) onderzoekers op het spel. Juist in een tijd waarin we op diverse maatschappelijke fronten in een crisis verkeren is het van groot belang om als onderzoeker de volstrekte vrijheid te hebben om verschijnselen als accounting en control door een andere bril te zien (zie ook Quattrone, 2009). Een verdere inperking en geleiding van onderzoek zou wel eens tot een intellectueel falen kunnen leiden. Daarom mag de ontwikkeling van interpretatief onderzoek niet worden ontmoedigd, laat staan bestreden. Zoals Van der Meer-Kooistra en Vosselman (2012) argumenteren kan interpretatief onderzoek in management accounting niet alleen helpen om perverse effecten van vigerende accounting en control-systemen bloot te leggen en tegen te gaan, maar kan het ook innovatieve vormen van accounting en control aan het licht brengen.

Uit een recent ‘special issue’ van het tijdschrift *Critical Perspectives in Accounting* blijkt wat mij betreft zonneklaar dat de fase waarin het interpretatief onderzoek zich moest bewijzen door zich af te zetten tegen het ‘mainstream’-onderzoek voorbij is (zie bijvoorbeeld Parker, 2012; Chua en Mahama, 2012) en dat er een robuuste ‘body of knowledge’ is ontstaan. Hopelijk leveren ook Nederlanders in de toekomst een bijdrage aan die kennisproductie. Ook de derde belangrijke internationale onderzoekstroom, die van het kritische onderzoek (zie Chua, 1986 en Van der Meer-Kooistra en Vosselman, 2012 voor een positionering van het kritische onderzoek ten opzichte van het interpretatieve onderzoek), mag tegen de achtergrond van de crisis overigens wel wat meer aandacht krijgen in Nederland.

6 Een toekomstperspectief

Interpretatief onderzoek heeft de potentie om de nadruk die er in de bestaande kennis ligt op individuele rationele besluitvorming en op (cybernetische) beheersing van (de acties van) individuen wat te verminderen in de richting van de totstandkoming en de werking van accounting en control als actor-netwerken (o.a. Latour, 2005) en praktijken. Hoe krijgt bijvoorbeeld performance management met een balanced scorecard vorm en hoe beïnvloedt dergelijk performance management de identiteit van andere actoren? De metafoor van het instrument maakt dan plaats voor die van de actor. De balanced scorecard wordt dan niet gezien als een instrument in de handen van een (top)manager waarmee zij de prestaties van andere (individuele) managers aanstuurt, maar als een speler in een relatiernetwerk van menselijke en niet-menselijke actoren (bijvoorbeeld ERP-systemen, computers etc.). Interpretatief onderzoek kan in dit verband laten zien hoe de ‘framing’ van een bepaalde organisatorische situatie en de daarmee verbonden vormgeving van accounting en control effecten zijn van sociaal-materiële interactie.

Samen met anderen wil ik in de toekomst dan ook graag verder werken aan de productie van interpretatieve kennis. Die productie loopt overigens in de pas met ontwikkelingen in andere (management) disciplines zoals marketing en organisatiekunde. Interpretatieve kennis zal het vakgebied management accounting en control minder instrumenteel maken, dat zeker. Maar er staat iets wezenlijks tegenover: een realistischer beschrijving van de totstandkoming, werking en effecten van accounting en control in zowel private als publieke organisaties. De ‘performativiteit’ van de economische theorie zal daarmee wellicht enigszins worden teruggedrongen ten gunste van de ‘performativiteit’ van accounting en control zelf. Met andere woorden: er zal meer zicht komen op hoe accounting en control daadwerkelijk tot stand komen in sociaal-organisatorische verbanden en hoe zij helpen (of falen) die verbanden (opnieuw) vorm te geven. Dan zal meer en meer duidelijk worden dat accounting (of prestatie-meting) niet zo maar een positieve representatie is van economische realiteit, maar een “uncertain faith, fostered by expert-generated inscriptions and rhetorical strategies”, een ‘geloof’ dat in staat is “to tie together shifting interests in an actor network” (Chua, 1995, p. 111). En dat het rationalistische doelmiddel denken en het wat dwingende op individuen gerichte beheersingsdenken het potentieel van accounting en control (en daarmee de potentiële prestatie van de organisatie) wel erg verengt. ■

Prof. dr. E.G.J. Vosselman is hoogleraar Accounting aan de faculteit Managementwetenschappen van de Radboud Universiteit Nijmegen en hoogleraar Management control in de publieke en non-profitsector aan het Zijlstra Center van de Vrije Universiteit Amsterdam.

Noten

■ Overal waar 'zij' staat kan ook 'hij' worden ingevuld; overal waar 'haar' staat kan ook 'zijn' (bezzittelijke voornaamwoorden) worden ingevuld.

Literatuur

- Ahrens, T. en C.S. Chapman (2006), Doing qualitative research in management accounting: Positioning data to contribute to theory, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, pp. 819-841.
- Andon, P., J. Baxter en W.F. Chua (2007), Accounting change and relational drifting: a field study of experiments with performance measurement, *Management Accounting Research*, vol. 18, no. 2, pp. 273-308.
- Börner, T. (2012), *How do DTC's affect the behaviour of medical specialists: closing the gap between academic research and practice*, Proefschrift Open Universiteit
- Callon, M. (2007), An essay on the growing contribution of markets to the proliferation of the social, *Theory, Culture and Society*, vol. 24, pp. 139-163.
- Chua, W.F. (1986), Radical developments 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.
- Chua, W.F. en H. Mahama (2012), On theory as a 'deliverable' and its relevance in 'policy' arenas, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 23, pp. 78-82.
- Corbey, M. (2012), Over de praktische relevantie van Nederlands internationaal management accounting onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 86, no. 10, dit themanummer.
- Ferraro, F., J. Pfeffer en R.I. Sutton (2005), Economics language and assumptions: how theories can become self-fulfilling, *Academy of Management Review*, vol. 30, no. 1, pp. 8-24.
- Ghoshal, S. en P. Moran (1996), Bad for practice: a critique of the transaction cost theory, *Academy of Management Review*, vol. 21, pp. 3-47.
- Helden, J. van en D. Northcott (2010), Examining the practical relevance of public sector management accounting research, *Financial Accountability & Management*, vol. 26, No. 2, pp. 213-240.
- Helden, J. van en B.H.J. Verstegen (2012), Het Nederlandse management accounting onderzoek in internationale tijdschriften, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 86, no. 10, dit themanummer.
- Knoops, C. (2010), *Verslaggevingstheorieën: een wetenschapsfilosofische analyse*, Proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Latour, B. (2005), *Reassembling the social: An introduction to actor-network theory*, Oxford, New York: Oxford University Press.
- Loo, I. de, P. Nederlof en B. Verstegen (2006), Detecting behavioral patterns of Dutch controller graduates through interpretive interactionism principles, *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 3, no. 1, pp. 46-66.
- Loo, I. de, en A. Lowe (2011), Authoritative interpretation in understanding accounting practice through case research, *Management Accounting Research*, vol. 23, pp. 3-16.
- Lukka, K. en S. Modell (2010), Validation in interpretive management accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, pp. 462-477.
- McKenzie, D., F. Muniesa en L. Siu (2007), *Do economists make markets? On the performativity of economics*, Princeton: Princeton University Press.
- Meer-Kooistra, J. van der, en E.G.J. Vosselman (2012), Theoretical pluralism, research paradigms and the practical relevance of management accounting research, *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 9, no. 3.
- Minnaar, R.M. en E. Vosselman (2012), Shared service centers and management control structure change: exploring the scope and limitations of a transaction cost economics approach, *Journal of Accounting and Organizational Change*, forthcoming.
- Parker, L.D. (2012), Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 23, pp. 54-70.
- Quattrone, P. (2009), We have never been post-modern: on the search of management accounting theory, *The European Accounting Review*, vol. 18, pp. 621-630.
- Quattrone, P. en T. Hopper (2001), What does organizational change mean? Speculations on a taken-for-granted category, *Management Accounting Research*, vol. 12, no. 4, pp. 403-435.
- Vaivio, J. (2008), Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential, *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 5, pp. 64-86.
- Ven, A. van de (2002), *Adoptie van circulerende concepten en instrumenten voor de beheersing van organisaties: meer dan een kwestie van kiezen*, Proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam.
- Verstegen, B.H.J. (2006), Relating the institutional approach in management accounting to institutional economics: an essay on dual-mode rationality, *Journal of Economic Issues*, vol. 40, no. 4, pp. 1137-1151.
- Vosselman, E.G.J. (2011), Een relationeel perspectief op accounting, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 85, no. 4, pp. 217-224.
- Vosselman, E.G.J. (2012a), Approaching control in interfirm transactional relationships: contrasting and connecting a transaction cost economics perspective with an actor-network theory perspective, *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol. 9, no. 1, pp. 4-20.
- Vosselman, E.G.J. (2012b), Accountability en de constructie van de transparant presterende wetenschapper, in: W. Sanderse, E. van der Zweerde, *Denkruimte, reflecties op*

universitaire idealen en praktijken (pp. 140-157), Valkhof Pers.

- Vosselman, E.G.J., B.J. Verstegen, H. Martin en H. Olink (2012), Organizational structure,

operational coordination and relational signals: How voluntary actions by organizations lead to formal control structures, *International Journal of Management*, vol. 29, no. 2, pp. 739-745.

- Zahir-ul-Hassan, K. (2012), *Governance change in facilities management: institutional and interfirm perspectives*, Proefschrift Radboud Universiteit Nijmegen.