Onderzoeksmethoden en onderzoekdilemma's bij management accounting onderzoek

De mogelijkheden en beperkingen van kwantitatief en kwalitatief onderzoek

Drs. M. van Dijk

The Seminar¹

Qualitative Researcher:

'Many people these days are bored with their work and are ...'

Quantitative Researcher (interrupting):

'What people, how many, when do they feel this way, where do they work, what do they do, why are they bored, how long have they felt this way, what are their needs, when do they feel excited, where did they come from, what parts of their work bother them most, which'

Qualitative Researcher:

'Never mind'.

1 Inleiding

Tot ongeveer 1970 was het onderzoek op het gebied van management accounting² voornamelijk theoretisch en normatief van aard en vond empirisch onderzoek nauwelijks plaats. De diverse schrijvers hielden zich niet bezig met de wijze waarop accounting systemen in de praktijk waren

ingericht en werden gebruikt voor het nemen van beslissingen en control, maar met de wijze waarop dit naar het oordeel van deze schrijvers diende te geschieden. Doordat de ontwikkelde theoretische modellen nauwelijks in de praktijk werden toegepast, leidde dit tot een toenemende kloof tussen theorie en praktijk (zie ook Bouma, 1990).

Vanaf het einde van de jaren zestig begon men zich geleidelijk meer te interesseren voor de wijze waarop accounting systemen in de praktijk functioneren en werd in toenemende mate ook empirisch onderzoek verricht. Een voorbeeld van zo'n vroeg empirisch accounting onderzoek is het onderzoek van Hopwood (1973). Hij onderzocht de wijze waarop accounting systemen in de praktijk werden gebruikt voor de beoordeling van managers en vond dat er drie manieren (stijlen) voorkwamen om accounting informatie te gebruiken voor de beoordeling van managers namelijk een 'budget constrained style' (grote nadruk op het halen van budgetten), een 'profit conscious style' (beoordeling manager vooral aan de hand van zijn bijdrage tot de winstgevendheid van de

Drs. M. van Dijk heeft Bedrijfseconomie (1974) en Accountancy (1981) gestudeerd aan de EUR. Hij is als universitair hoofddocent verbonden aan de Economische Faculteit van de RUG (vakgroep Accountancy).

onderneming op lange termijn) en een 'non-accounting style' (accounting informatie speelt slechts een geringe rol bij de beoordeling van de manager). Uit zijn onderzoek bleek verder dat een grote nadruk op het behalen van budgetten (zoals bijvoorbeeld bij de 'budget constrained style') vaak nadelige effecten had, zoals een grote mate van stress en slechte persoonlijke relaties.

De diverse empirische onderzoeken die vanaf het einde van de jaren zestig verschenen, waren vrijwel allemaal kwantitatieve onderzoeken, waarbij via schriftelijke vragenlijsten van een groot aantal organisaties kwantitatieve gegevens werd verzameld die vervolgens met behulp van statistische technieken werden geanalyseerd.

Na 1980 begon men geleidelijk vraagtekens te plaatsen bij de relevantie van deze kwantitatieve accounting onderzoeken.

De diverse onderzoeken bleken vaak strijdige resultaten op te leveren. Zo leidde bijvoorbeeld een vervolgonderzoek dat door Otley in 1978 werd gehouden naar het gebruik van accounting systemen voor de beoordeling van managers, tot geheel andere resultaten dan het hiervoor genoemde onderzoek van Hopwood uit 1973.

Als gevolg hiervan ontstond bij velen de indruk dat de wijze waarop accounting systemen in de praktijk in organisaties functioneren wel eens veel ingewikkelder zou kunnen zijn dan uit het kwantitatieve onderzoek bleek en werd in toenemende mate gepleit voor meer kwalitatief georiënteerd empirisch onderzoek dat beter geschikt zou zijn om complexe verschijnselen, als het functioneren van accounting systemen in organisaties, te onderzoeken.

Zo merkt Otley in een invloedrijk artikel uit 1980 op dat '... it is unrealistic to expect purely statistical methods of analysis to unravel a complex pattern of interaction' en pleit hij voor '... methodologies that are more anthropological in nature than the methods that have traditionally been used in accounting research'. (pp. 424/425).

Kaplan komt in 1986 tot soortgelijke conclusies. Hij merkt op dat '... cost accounting and management control procedures function in complex organizational settings. Therefore, our initial effort

to observe and describe management accounting practices must capture the richness of the organizational environment. Initially case studies would seem to provide the ideal vehicle for communicating these deep, rich slices of organizational life' (p. 445).

In dit artikel zullen we nagaan of de kritiek op het kwantitatieve accounting onderzoek van de jaren zeventig en tachtig terecht is en in hoeverre van kwalitatief onderzoek de voordelen verwacht mogen worden die sommigen hieraan toeschrijven. Hieruit zal blijken dat beide onderzoektypen unieke voordelen maar ook unieke nadelen hebben waardoor het niet mogelijk is een absolute voorkeur uit te spreken. Het is echter wel mogelijk om aan te geven in welke situaties kwantitatief en kwalitatief onderzoek waarschijnlijk het meest effectief zal zijn.

2 De belangrijkste verschillen tussen kwantitatief en kwalitatief onderzoek

Bij kwantitatief empirisch onderzoek worden kwantitatieve gegevens verzameld over de te onderzoeken verschijnselen en worden wiskundige en statistische technieken gebruikt voor het trekken van conclusies uit deze gegevens. Bij kwalitatief onderzoek worden vooral kwalitatieve gegevens verzameld en worden geen statistische technieken gebruikt voor de analyse van deze gegevens. Voorbeelden van kwantitatieve empirische onderzoeksmethoden zijn bijvoorbeeld survey-onderzoek en laboratoriumonderzoek terwijl case studies en ethno-methodologisch onderzoek voorbeelden zijn van kwalitatief onderzoek. In werkelijkheid is het onderscheid tussen kwantitatief en kwalitatief onderzoek niet absoluut maar gradueel en komen geleidelijke overgangen voor.³

Ter wille van de duidelijkheid zullen we onze beschouwingen echter toespitsen op de min of meer zuivere vormen van kwantitatief en kwalitatief onderzoek, zoals het op het gebied van accounting veel voorkomende survey-onderzoek en case study-onderzoek. Eveneens ter wille van de duidelijkheid, zullen we de verschillen tussen beide

onderzoeksmethoden enigszins 'aanscherpen'; eventuele nuanceringsen zullen in de noten worden opgenomen.

Alle empirisch onderzoek is gericht op het onderzoeken van verschijnselen die zich in een bepaald deel van de werkelijkheid (bepaalde populatie) voordoen. Omdat het veelal te kostbaar en te tijdrovend is om de gehele populatie te onderzoeken, wordt slechts een beperkt aantal gevallen (organisaties) uit de betreffende populatie onderzocht.

Kwantitatief onderzoek is erop gericht om op grond van de onderzochte gevallen (organisaties) uitspraken te doen over de gehele populatie waaruit de onderzochte organisaties afkomstig zijn.

Bij kwantitatief onderzoek streeft men dus naar algemeen geldende uitspraken over de werkelijkheid via generalisatie van de onderzoekuitkomsten. Dit heeft voor het onderzoek een aantal gevolgen. Om algemeen geldende uitspraken te kunnen doen, is het allereerst nodig een voldoende groot aantal gevallen (organisaties) te onderzoeken en dient de selectie van deze gevallen zodanig te zijn dat op grond van de onderzochte steekproef algemeen geldende uitspraken kunnen worden gedaan.⁴ Verder dient de wijze van waarneming en analyse van de onderzoekuitkomsten zo veel mogelijk objectief te zijn (dat wil zeggen niet afhankelijk van de persoon van de onderzoeker) en vooraf gespecificeerd te worden.

Kwantitatief (accounting) onderzoek verloopt veelal als volgt. Op grond van literatuuronderzoek worden één of meer hypothesen opgesteld die aan de hand van de verzamelde empirische gegevens zullen worden getoetst.⁵ Voorafgaand aan de verzameling van deze empirische gegevens worden de gehanteerde begrippen geoperationaliseerd en wordt vastgesteld hoe de begrippen gemeten zullen worden (ontwikkeling meetinstrumenten). Verzameling van de empirische gegevens vindt veelal plaats door het toezenden van gestandaardiseerde vragenlijsten aan een groot aantal organisaties. Aan de hand van de ontvangen gegevens worden de hypothesen vervolgens met behulp van statistische tech-

nieken getoetst. Indien de hypothesen niet worden verworpen, wordt aangenomen dat de in de hypothesen vastgelegde uitspraken geldig zijn voor de onderzochte populatie.⁶

Kwalitatief onderzoek is veel minder gericht op het doen van algemeen geldende uitspraken maar meer op het onderzoeken (begrijpen) van verschijnselen in hun volle complexiteit en in hun specifieke context. Bij kwalitatief onderzoek wordt veelal ook de wijze waarop deze verschijnselen door de diverse actoren wordt ervaren en de betekenis ('meaning') die zij hieraan hechten, relevant geacht en maakt deel uit van de onderzochte werkelijkheid. Hierdoor zijn de onderzoekresultaten veelal in belangrijke mate situatiegebonden waardoor generalisatie minder mogelijk is. Dit heeft voor het onderzoek eveneens een aantal gevolgen. Omdat bij het onderzoek een grote mate van diepgang nodig is, kan slechts een beperkt aantal gevallen (organisaties) worden onderzocht. Omdat verder kwalitatief onderzoek veel minder gericht is op generalisatie van de onderzoekuitkomsten, behoeft niet te worden voldaan aan de eisen die bij kwantitatief onderzoek gelden voor de selectie van de te onderzoeken organisaties, de meting van de variabelen en de analyse van de onderzoekuitkomsten. Voor de uitvoering van kwalitatief onderzoek geldt dus een veel grotere mate van vrijheid.

Kwalitatief onderzoek verloopt veelal als volgt. Om het onderzoek zo weinig mogelijk in een bepaalde richting te sturen, vindt voorafgaande aan het onderzoek zo weinig mogelijk theorievorming (generatie hypothesen) plaats. Om het onderzoek zo flexibel mogelijk te houden, wordt verder ook het operationaliseren van begrippen en het ontwikkelen van meetinstrumenten zo lang mogelijk uitgesteld of vindt in het geheel niet plaats. Omdat vaak pas tijdens het onderzoek geleidelijk duidelijk wordt welke aspecten, variabelen enzovoort relevant zijn, wordt ook de wijze van gegevensverzameling bewust zo flexibel mogelijk gehouden (open interviews, aanpassing gegevensverzameling afhankelijk van tussentijdse resultaten enzovoort). Bij het verzamelen van empirische gegevens wordt verder gestreefd naar een zo dicht mogelijk contact met de te

onderzoeken verschijnselen om relevante details zo weinig mogelijk verloren te laten gaan (interviews, participant observation enzovoort).

Theorievorming (generatie van hypothesen) vindt veelal plaats tegelijkertijd met het onderzoek van het empirische materiaal. De onderzoeker vormt tijdens het onderzoek vermoedens over de samenhangen tussen en de oorzaken van de waargenomen verschijnselen. Deze vermoedens zijn eerst nog zeer voorlopig maar worden in de loop van het onderzoek bijgesteld en krijgen een steeds vastere vorm (de theorie rijst als het ware als een empirische generalisatie uit de waarnemingen op).

De belangrijkste verschillen tussen kwantitatief en kwalitatief onderzoek zijn samengevat in tabel 1.

Tabel 1: Kenmerken diverse onderzoektypen

<i>kwantitatief onderzoek</i>	<i>kwalitatief</i>
– gericht op algemene uitspraken over de werkelijkheid en toetsing van hypothesen	– gericht op begrijpen verschijnselen in volle complexiteit en specifieke context
– beperkt onderzoek groot aantal gevallen	– intensief onderzoek gering aantal gevallen
– selectie te onderzoeken gevallen aan hand van steekproef	– keuze te onderzoeken gevallen door onderzoeker (subjectieve selectie)
– hypothesevorming voorafgaande aan onderzoek	– hypothesevorming tegelijk met onderzoek
– specificatie meting variabelen en uitvoering onderzoek voorafgaande aan onderzoek	– geen voorafgaande specificatie meting variabelen en uitvoering onderzoek

3 De sterke en zwakke punten van de beide onderzoektypen

Sterke punten van kwantitatief onderzoek zijn de 'rigor' en de objectiviteit van het onderzoek.⁷ Doordat de wijze waarop het onderzoek zal worden uitgevoerd vooraf nauwkeurig wordt gespecificeerd, wordt de kans dat bij de uitvoering van het onderzoek door de onderzoeker subjectieve ele-

menten worden ingebracht, zo klein mogelijk gehouden.

Doordat de wijze waarop het onderzoek wordt uitgevoerd, de concepten worden gemeten enzovoort volledig worden geëxpliciteerd, kan iedere buitenstaander zich verder een goed oordeel vormen over de validiteit van het onderzoek.⁸

Voordelen van kwantitatief onderzoek zijn verder de generaliseerbaarheid van de onderzoeksmethoden en de herhaalbaarheid van het onderzoek.

De 'rigor' van kwalitatief onderzoek is veel geringer, waardoor de objectiviteit en validiteit van het onderzoek moeilijk kan worden beoordeeld. Doordat het onderzoek niet volgens vooraf vastgestelde regels wordt uitgevoerd, kan moeilijk worden vastgesteld in hoeverre de onderzoekresultaten voortvloeien uit het empirische materiaal of mede zijn beïnvloed door de wijze waarop de onderzoeker het onderzoek heeft uitgevoerd en de waargenomen verschijnselen heeft geïnterpreteerd (waardoor het mogelijk is dat een andere onderzoeker bij onderzoek van hetzelfde empirische materiaal tot andere conclusies was gekomen).⁹ Zo is meestal moeilijk te beoordelen in hoeverre de onderzoekresultaten worden beïnvloed door de keuze van de respondenten, de door de onderzoeker gestelde vragen, de wijze waarop deze vragen zijn gesteld en de antwoorden zijn geïnterpreteerd enzovoort. In het algemeen kan dus moeilijk worden vastgesteld of de onderzoeker de onderzochte verschijnselen juist heeft onderzocht en begrepen.¹⁰

Verder zijn bij kwalitatief onderzoek als gevolg van het geringe aantal onderzochte objecten de generalisatiemogelijkheden zeer beperkt en zijn ook de mogelijkheden om het onderzoek te herhalen gering (dit zou nogmaals een intensief onderzoek van dezelfde objecten/organisaties betekenen).

Kwalitatief onderzoek heeft echter ook een aantal sterke punten.

Doordat de wijze waarop het onderzoek wordt uitgevoerd niet vooraf is vastgelegd, is kwalitatief onderzoek zeer flexibel waardoor de kans dat relevante aspecten aan de aandacht van de onderzoeker ontsnappen, gering is. Indien tijdens het onderzoek bijvoorbeeld blijkt dat onverwachte

aspecten mogelijk belangrijk zijn, dan zal de onderzoeker de uitvoering van het onderzoek hierop aanpassen (interviewen andere personen, stellen andere vragen enzovoort). Verder is bij kwalitatief onderzoek, als gevolg van het feit dat slechts een beperkt aantal objecten wordt onderzocht, een veel grotere diepgang mogelijk. Hierdoor is kwalitatief onderzoek zeer geschikt voor onderzoek van complexe verschijnselen in hun natuurlijke context.

Bij kwantitatief onderzoek wordt de wijze waarop het onderzoek zal worden uitgevoerd vooraf vastgelegd. Hierdoor kunnen alleen vooraf vastgestelde aspecten worden onderzocht en is bijsturing van het onderzoek aan de hand van de waargenomen verschijnselen uiteraard onmogelijk. Vergeleken met kwalitatief onderzoek is kwantitatief onderzoek dan ook rigide en weinig flexibel. Vergeleken met kwalitatief onderzoek kan bij kwantitatief onderzoek ook een geringere diepgang worden bereikt waardoor dit onderzoek minder geschikt is voor zeer complexe verschijnselen. Bij kwantitatief onderzoek bestaat dan ook vaak de neiging om het onderzoek te versmallen tot 'onderzoekbare' (= te meten) aspecten hetgeen vaak leidt tot abstract, 'dun' onderzoek met een grote afstand ten opzichte van de onderzochte verschijnselen.¹¹ Onderzoekuitkomsten van kwantitatief onderzoek (zoals de uitspraak: 'er bestaat een positieve relatie tussen de omgevingsonzekerheid en de mate waarin bij besluitvorming gebruik wordt gemaakt van accounting informatie') worden door de leden van de onderzochte organisaties vaak ook nauwelijks herkend als van toepassing op de realiteit van alle dag. De sterke en zwakke punten van beide onderzoektypen zijn samengevat in tabel 2.

Tabel 2: Sterke en zwakke punten diverse onderzoektypen

kwantitatief onderzoek	kwalitatief onderzoek
<ul style="list-style-type: none"> – sterke punten <ul style="list-style-type: none"> – grote objectiviteit en 'rigor' – validiteit kan door derden worden beoordeeld – generaliseerbaarheid – herhaalbaarheid – zwakke punten <ul style="list-style-type: none"> – rigide – oppervlakkig, 'dun' onderzoek – niet geschikt voor complexe verschijnselen 	<ul style="list-style-type: none"> – zwakke punten <ul style="list-style-type: none"> – geringe 'rigor' – objectiviteit en validiteit kan moeilijk worden beoordeeld door derden – geringe generaliseerbaarheid – geringe herhaalbaarheid – sterke punten <ul style="list-style-type: none"> – grote flexibiliteit – grote diepgang mogelijk – geschikt voor complexe verschijnselen

4 Een voorbeeld van kwantitatief en kwalitatief accounting onderzoek

Een typisch voorbeeld van een kwantitatief accounting onderzoek is een door Dunk in 1989 uitgevoerde studie.

Op grond van een review van de literatuur op het gebied van budgetparticipatie en de evaluatie van managers, komt Dunk tot de hypothese dat er een relatie bestaat tussen de mate van budgetparticipatie, de evaluatiestijl die chefs hantieren bij de evaluatie van managers en de prestaties (performance) van deze managers. Vervolgens wordt aangegeven hoe budgetparticipatie, evaluatiestijl en performance gemeten kunnen worden. Voor de meting van de omvang van budgetparticipatie kiest Dunk een door Milani ontwikkeld meetinstrument (6 items), voor de evaluatiestijl een door Hopwood gehanteerde meetmethode (8 items) en voor de meting van de performance een door Mahoney et al ontwikkeld instrument (8 items). Met behulp van de gekozen meetinstrumenten wordt vervolgens een vragenlijst opgesteld die naar de produktiemanagers van 30 (random gekozen) productiebedrijven wordt gestuurd. Van deze vragenlijsten worden er 26 ingevuld retour ontvangen. Aan de hand van de ontvan-

gen gegevens vindt statistische toetsing van de hypothese plaats, hetgeen leidt tot aanvaarding van de hypothese. Budgetparticipatie, evaluatiestijl en performance blijken inderdaad gerelateerd te zijn, waarbij de combinatie van een geringe mate van budgetparticipatie en een evaluatiestijl gekenmerkt door een grote nadruk op het halen van budgetten blijkt samen te gaan met een hoge performance.

Sterke punten van het onderzoek van Dunk zijn de objectiviteit en 'rigor' van het onderzoek. De wijze waarop het onderzoek zal worden uitgevoerd, de meting van de diverse variabelen enzovoort is vooraf vastgesteld en in het onderzoek volledig geëxpliciteerd. De kans dat de onderzoekresultaten zijn beïnvloed door subjectieve toevoegingen en vertekeningen van de onderzoeker, is hierdoor gering. Verder kan iedere buitenstaander precies nagaan hoe het onderzoek is uitgevoerd, hoe de diverse variabelen zijn gemeten enzovoort, waardoor men zich een goed oordeel kan vormen van de validiteit van het onderzoek.¹² Voordelen van het onderzoek van Dunk zijn verder de generaliseerbaarheid van de onderzoeksuitkomsten (met 95% betrouwbaarheid geldt de gevonden relatie niet alleen voor de 26 onderzochte bedrijven maar ook voor andere productiebedrijven) en de herhaalbaarheid van het onderzoek (iedereen kan het onderzoek herhalen door de gebruikte vragenlijst naar managers van productiebedrijven te sturen).

Zwakke punten van het onderzoek van Dunk zijn de rigiditeit en 'dunheid' van het onderzoek. Informatie is verzameld door managers een aantal vakjes van een standaardvragenlijst te laten invullen. Het verzamelen van nadere informatie over 'afwijkende' antwoorden, het vragen van nadere toelichting over bijvoorbeeld oorzaken en betekenis van verschijnselen, het verkrijgen van gedetailleerde informatie over de wijze waarop processen verlopen enzovoort, is op deze wijze onmogelijk.

Een typisch voorbeeld van kwalitatief accounting onderzoek wordt gevonden bij Merchant (1987). Merchant merkt op dat volgens de accounting leerboeken managers slechts beoordeeld mogen

worden aan de hand van resultaten die zij kunnen beïnvloeden (beheersbaarheidprincipe) en hij vraagt zich af hoe dit in de praktijk gebeurt. Om dit te onderzoeken worden een aantal (ongestructureerde interviews) gehouden met managers en staffunctionarissen van drie grote bedrijven, namelijk een high-tech bedrijf, een chemisch bedrijf en een distributie-onderneming. Uit deze interviews blijkt dat er tussen de drie bedrijven, grote verschillen bestaan. Bij de distributie-onderneming wordt het beheersbaarheidsprincipe redelijk (maar niet volledig) nagevolgd, bij het high-tech bedrijf wordt het principe in het geheel niet nagevolgd en het chemische bedrijf neemt een tussenpositie in. Uit het onderzoek blijkt verder dat er vooral twee redenen zijn waarom managers (mede-)verantwoordelijk worden gesteld voor factoren, die zij niet volledig kunnen beheersen. De eerste reden is dat de leiding van het bedrijf op deze wijze de managers wil dwingen om in hun besluitvorming met alle relevante factoren rekening te houden ook als deze door de betreffende managers niet volledig beheerst kunnen worden. De tweede reden om van het beheersbaarheidsprincipe af te wijken is dat het corrigeren van resultaten van managers voor niet (volledig) beheersbare factoren in de praktijk zeer moeilijk is. Hoewel het veel voorkomt dat managers worden beoordeeld aan de hand van resultaten die zij niet volledig kunnen beheersen, wordt dit door de betreffende managers als zeer onbillijk ervaren.

Sterke punten van het onderzoek van Merchant zijn de flexibiliteit en diepgang van het onderzoek. Informatie werd verzameld via ongestructureerde interviews. Hierdoor was het mogelijk door te vragen naar aanleiding van onduidelijke of opmerkelijke antwoorden, nadere informatie te vragen over oorzaken en betekenis van verschijnselen, gedetailleerd inzicht te krijgen in de wijze waarop processen verlopen (bijvoorbeeld de wijze waarop managers worden beoordeeld, inclusief latere follow-up besprekingen) enzovoort.

Een zwak punt is de geringe 'rigor' waardoor de objectiviteit en validiteit van het onderzoek door derden moeilijk kan worden beoordeeld. Zo con-

cludeert Merchant dat in de distributie-ondernehmung het beheersbaarheidsprincipe redelijk wordt nagevolgd, bij het high-tech bedrijf in het geheel niet en dat het chemische bedrijf een tussenpositie inneemt.

Niet duidelijk is echter hoe Merchant tot deze conclusie is gekomen. Op welke wijze heeft hij de mate waarin het beheersbaarheidsprincipe wordt gevolgd, gemeten? Was een andere onderzoeker misschien tot een andere conclusie gekomen? Een nadeel is verder de geringe generaliseerbaarheid van de onderzoekuitkomsten. Zijn deze ook geldig voor andere organisaties of alleen voor de onderzochte drie bedrijven? Of zijn ze misschien geldig voor alle distributiebedrijven, high-tech bedrijven en chemische bedrijven?

5 Voorkeuren voor kwantitatief en kwalitatief onderzoek

Bij een aantal schrijvers is een sterke, soms zelfs absolute voorkeur aanwezig voor één van beide onderzoektypen.

Diverse schrijvers hebben een sterke voorkeur voor kwantitatief onderzoek en zijn van mening dat kwalitatief onderzoek op grond van het subjectieve karakter en de methodologische beperkingen als onwetenschappelijk afgewezen dient te worden. Deze schrijvers zijn van mening dat kwalitatief onderzoek beschouwd dient te worden als een 'persoonlijke en subjectieve interpretatie door de onderzoeker van de wijze waarop sociale actoren de sociale werkelijkheid interpreteren' (zie bijvoorbeeld Blau, 1965).

Sterke voorkeuren voor kwalitatief onderzoek komen echter ook voor. Blumer (1978) is bijvoorbeeld van mening dat kwalitatief onderzoek voor sociale verschijnselen de enige adequate methode van onderzoek is.

Ook Tomkins en Groves (1983) zijn van mening dat kwalitatief onderzoek voor de bestudering van accounting systemen grote voordelen heeft. Zo merken zij op dat '... one may therefore conclude that, in so far as accounting research is concerned with the effects of accounting practices upon social action whether that action relates to accounts producers, users or those otherwise

affected, there is a strong case for examining 'naturalistic' research approaches' (p. 367).

Een sterke voorkeur voor kwantitatief of kwalitatief onderzoek hangt vaak samen met de (impliciete) ontologische opvattingen van de onderzoeker omtrent de sociale werkelijkheid.

Morgan en Smircich (1980) hebben gewezen op de invloed van de opvattingen van de onderzoeker over de 'objectiviteit' van de sociale werkelijkheid. Zo kan men de sociale werkelijkheid beschouwen als een concreet en objectief systeem (de werkelijkheid als 'machine'). Men kan de sociale werkelijkheid echter ook beschouwen als een sociale constructie die sterk wordt bepaald door de opvattingen van de diverse actoren en waarbij de betekenis ('meaning') die deze actoren aan de verschijnselen hechten, onderdeel uitmaakt van de sociale werkelijkheid, waarbij men zelfs zover kan gaan dat de werkelijkheid wordt beschouwd als een projectie van de menselijke verbeelding. Het zal duidelijk zijn dat naarmate de werkelijkheidsopvatting van de onderzoeker meer 'subjectief' is (werkelijkheid als sociale constructie of projectie van de menselijke verbeelding), men meer voorkeur zal hebben voor onderzoeksmethoden die geschikt zijn voor onderzoek van bijvoorbeeld de betekenis ('meaning') die actoren aan verschijnselen toekennen (dus voor kwalitatief onderzoek).

Weick (1984) heeft gewezen op het belang van de opvattingen van de onderzoeker omtrent de rationaliteit, voorspelbaarheid en stabiliteit van de sociale werkelijkheid. Een onderzoeker die de sociale werkelijkheid (en dus het gedrag van mensen) beschouwt als rationeel, voorspelbaar en stabiel zal geneigd zijn om via kwantitatief onderzoek de 'wetten' vast te stellen die voor deze werkelijkheid gelden. Een onderzoeker die de sociale werkelijkheid en het gedrag van mensen echter beschouwt als in hoge mate irrationeel, onstabiel en onvoorspelbaar, zal veel minder geneigd zijn te zoeken naar algemeen geldende wetten maar zich via kwalitatief onderzoek richten op het begrijpen van de sociale werkelijkheid in haar unieke en specifieke context. Het zal duidelijk zijn dat zo'n onderzoeker de beperkte generalisatiemogelijkheden van kwalitatief onderzoek niet

als een gemis zal ervaren, omdat hij van mening is dat generalisatie nauwelijks mogelijk is.

Er zijn ook schrijvers die geen absolute voorkeur hebben voor kwantitatief of kwalitatief onderzoek, maar van oordeel zijn dat beide onderzoektypen zowel voor- als nadelen hebben en dat het van de omstandigheden afhangt aan welk type onderzoek de voorkeur dient te worden gegeven. Een groot aantal schrijvers is van mening dat de keuze vooral wordt bepaald door de ontwikkeling van de (theoretische) kennis van de te onderzoeken verschijnselen (zie bijvoorbeeld Evered en Louis, 1981 en Benbasat et al, 1987). Indien deze kennis reeds goed ontwikkeld is, dan is het mogelijk om op grond van deze theoretische kennis scherpe hypothesen op te stellen en is het gewenst het empirische onderzoek te richten op de toetsing van deze hypothesen. In dit geval zal kwantitatief onderzoek dan ook de voorkeur verdienen. Als echter de theoretische kennis over de te onderzoeken verschijnselen nog weinig ontwikkeld is, dan is het formuleren van (scherpe) hypothesen niet mogelijk. Omdat over de verschijnselen nog weinig bekend is, is het ook niet goed mogelijk om vooraf precies vast te stellen welke aspecten en variabelen relevant zijn, waardoor een breed en zo flexibel mogelijk onderzoek gewenst is. In zo'n geval zal kwalitatief onderzoek dan ook meer effectief zijn.

Anderen zijn van oordeel dat de keuze voor kwantitatief of kwalitatief onderzoek vooral afhangt van de verschijnselen die men wil onderzoeken. Indien men bijvoorbeeld geïnteresseerd is in 'macro-level issues', zoals de kenmerken van organisaties en accounting systemen als geheel (bijvoorbeeld: welk verband bestaat er tussen de omvang van de organisatie en de mate van formaliteit van het accounting systeem), dan zal kwantitatief onderzoek de voorkeur verdienen. Is men echter geïnteresseerd in de details van complexe verschijnselen en processen of in verschijnselen waarbij ook de betekenis die de actoren hieraan hechten relevant is (bijvoorbeeld: op welke wijze worden in organisaties strategische beslissingen genomen? Welke rol speelt accounting informatie hierbij? Wat is de inbreng van de diverse organisatieleden in de besluitvor-

ming en hoe wordt dit door hen ervaren?), dan zal kwalitatief onderzoek effectiever zijn.¹³

6 Onderzoekdilemma's

In het ideale geval zou in één onderzoek een grote mate van diepgang en flexibiliteit gecombineerd kunnen worden met een grote generaliseerbaarheid van de onderzoekuitkomsten en een grote objectiviteit en 'rigor'. Het is echter onmogelijk om tegelijkertijd aan al deze criteria te voldoen. Een grote diepgang van het onderzoek kan slechts worden gerealiseerd door een intensief onderzoek van een beperkt aantal gevallen en gaat dan noodzakelijkerwijs ten koste van de generalisatiemogelijkheden, waarvoor immers onderzoek van een groot aantal gevallen nodig is. Verder kan een grote mate van flexibiliteit van het onderzoek slechts worden bereikt, als men de mogelijkheden heeft om het onderzoek voortdurend aan te passen aan de waargenomen verschijnselen, hetgeen noodzakelijkerwijs ten koste gaat van de objectiviteit en 'rigor' van het onderzoek, waarvoor het immers nodig is de wijze waarop het onderzoek zal worden uitgevoerd zo veel mogelijk vooraf vast te leggen.

Iedere onderzoeker staat dus voor het dilemma dat van de vier genoemde criteria (diepgang, generalisatiemogelijkheden, flexibiliteit en objectiviteit) er tegelijkertijd hoogstens twee gerealiseerd kunnen worden.

Indien men kiest voor een grote diepgang en flexibiliteit, dan zal kwalitatief onderzoek de voorkeur verdienen en zal men de geringe generalisatiemogelijkheden op de koop toe moeten nemen. Zijn echter de generalisatiemogelijkheden en de objectiviteit belangrijk, dan zal men kiezen voor kwantitatief onderzoek en moeten leven met de beperkte diepgang en flexibiliteit van het onderzoek.

Welke gevolgen heeft dit nu voor de keuze van het onderzoektype?

Zoals uit het voorgaande blijkt, zijn de eisen waaraan empirisch onderzoek dient te voldoen, vooral afhankelijk van twee factoren namelijk de doelstellingen van het onderzoek (die weer vooral

afhangen van de ontwikkeling van de theoretische kennis) en de aard van de onderzochte verschijnselen. Als over de verschijnselen nog weinig bekend is, zal het empirisch onderzoek gericht zijn op exploratie (beschrijving, ontwikkelen hypothesen enzovoort) terwijl bij een goede ontwikkeling van de theoretische kennis het onderzoek gericht zal zijn op generalisatie en toetsing van hypothesen. Voor exploratief onderzoek is vooral een grote mate van flexibiliteit nodig, om te voorkomen dat belangrijke aspecten in het onderzoek niet worden opgemerkt, terwijl voor generalisatie en toetsing de objectiviteit van het onderzoek en de generalisatiemogelijkheden belangrijk zijn. Verder zal voor onderzoek van complexe verschijnselen (vooral als ook 'meaning' belangrijk is) een grote mate van diepgang in het onderzoek nodig zijn, hetgeen voor minder complexe verschijnselen minder van belang is. Dit is in figuur 1 schematisch weergegeven:

Figuur 1: Bepalende factoren voor de keuze van het onderzoektype

		onderzochte verschijnselen	
		eenvoudige verschijnselen/ 'meaning' niet relevant	complexe verschijnselen/ 'meaning' relevant
exploratie		– flexibiliteit	– flexibiliteit – diepgang
doel		1	2
onderzoek		3	4
generalisatie/ toetsing		– objectiviteit – generalisatiemogelijkheden	– objectiviteit – generalisatiemogelijkheden – diepgang

Het zal duidelijk zijn dat in de kwadranten 1 en 2 kwalitatief onderzoek en in kwadrant 3 kwantitatief onderzoek het meest effectief zal zijn. In kwadrant 4 ontstaat echter een probleem. De gewenste objectiviteit en generalisatiemogelijkheden vragen om kwantitatief onderzoek, terwijl de vereiste diepgang juist kwalitatief onderzoek nodig maakt. Empirisch onderzoek van complexe verschijnselen en gericht op generalisatie en toetsing is dus noch met kwantitatief noch met kwalitatief onderzoek goed mogelijk.¹⁴ Een poging om de strijdige doelstellingen van kwadrant 4 te realiseren

wordt bijvoorbeeld gevonden bij Nutt (1984). Hij voerde intensieve en diepgaande onderzoeken (zoals dit gebeurt bij kwalitatief onderzoek) uit naar de beslissingsprocessen in een groot aantal (78) organisaties (zoals dit gebeurt bij kwantitatief onderzoek) en ontdekte vervolgens in de onderzochte beslissingsprocessen een aantal gemeenschappelijke patronen. Hoewel via zo'n (zeer arbeidsintensieve) aanpak het doen van generaliserende uitspraken over complexe verschijnselen mogelijk lijkt, kan men zich echter afvragen in hoeverre ook toetsing van hypothesen mogelijk is.

7 Slotopmerkingen

In het voorgaande zijn een aantal opmerkingen gemaakt over de factoren die van invloed zijn op de effectiviteit van kwantitatief en kwalitatief onderzoek. Het zal duidelijk zijn dat hiermee geen beschrijving is gegeven van de wijze waarop onderzoekbeslissingen in de praktijk worden genomen.

Waarschijnlijk spelen hierbij ook de volgende factoren een rol. Martin (1982) heeft gewezen op de mogelijkheid dat het 'garbage can' model¹⁵ van de organisatorische besluitvorming ook van toepassing is op de wijze waarop onderzoekbeslissingen worden genomen. Op dezelfde wijze waarop in organisaties 'oplossingen op zoek gaan naar problemen', gaan bij onderzoekbeslissingen mogelijk 'onderzoekmethoden op zoek naar onderzoekproblemen'. Dit lijkt een redelijke veronderstelling. Onderzoekers beheersen vaak slechts één onderzoeksmethode goed (bijvoorbeeld survey-onderzoek of laboratoriumonderzoek) en gaan dan op zoek naar problemen om deze methode op toe te passen.

Verder speelt waarschijnlijk ook de wetenschappelijke status van de diverse onderzoeksmethoden een rol. De wetenschappelijke status van kwantitatief onderzoek is hoger dan van kwalitatief onderzoek, hetgeen tot gevolg heeft dat de toonaangevende accounting tijdschriften kwalitatief onderzoek veelal liever niet opnemen. Een onderzoeker die het goed voor heeft met zijn wetenschappelijke carrière zal er dus goed aan

doen zich vooral op kwantitatief onderzoek te richten.

Vorenstaande heeft tot gevolg dat de keuze van onderzoekproblemen niet uitsluitend gebaseerd zal worden op de dringendheid van de problemen zoals deze zich in de realiteit aandienen, maar vooral beïnvloed zal worden door de onderzoeksmethode die de onderzoeker beheerst. Verder zullen waarschijnlijk regelmatig onderzoeksmethoden worden gebruikt voor onderwerpen waarvoor ze minder geschikt zijn. Een en ander zal kortom ten koste gaan van de relevantie en kwaliteit van het empirisch onderzoek. Dit is ook bij het accounting onderzoek waar te nemen. Veel empirisch onderzoek wordt verricht naar onderwerpen waarover de theoretische kennis nog weinig ontwikkeld is. Hoewel in zulke gevallen kwalitatief onderzoek de voorkeur verdient, wordt in veel gevallen toch voor kwantitatief (survey-) onderzoek gekozen. Op grond van literatuuronderzoek worden één of meer weinig interessante hypothesen geformuleerd en vervolgens getoetst. In veel gevallen zijn de onderzoeksuitkomsten strijdig met eerder empirisch onderzoek en moeilijk te interpreteren. Voor een overzicht van dit soort onderzoek op het gebied van budgetparticipatie wordt verwezen naar Van Dijk (1992).

Tenslotte dient nog het volgende opgemerkt te worden.

Zoals we hebben gezien, zijn de (vaak impliciete) ontologische opvattingen van de onderzoeker over de sociale werkelijkheid van invloed op de keuze van het type onderzoek.

Weick (1984) heeft er op gewezen dat deze opvattingen vaak de onderzoekresultaten zodanig beïnvloeden dat de opvattingen van de onderzoeker door de onderzoekresultaten worden bevestigd. De reden hiervan is allereerst dat mensen (en dus ook onderzoekers) de neiging hebben om hetgeen zij geloven ook te zien. Net zoals een overtuigd christen geneigd zal zijn overal de aanwezigheid van God te zien, zal een onderzoeker die overtuigd is van de rationaliteit van organisaties en mensen, geneigd zijn deze rationaliteit ook waar te nemen. Verder zal een onderzoeker geneigd zijn om een onderzoeksmethode te kiezen die wel geschikt is om de ver-

schijnselen waar te nemen die passen bij zijn meta-fysische opvatting, maar niet geschikt is om hiermee strijdige verschijnselen waar te nemen. Zo zal een onderzoeker die overtuigd is van de rationaliteit van organisaties en mensen, uiteraard weinig behoefte voelen om een onderzoeksmethode toe te passen die geschikt is om niet-rationeel gedrag waar te nemen (zoals kwalitatief onderzoek). De meta-fysische opvattingen van de onderzoeker leiden er dus toe dat de onderzoeker de verschijnselen die bij deze opvattingen passen wel zal waarnemen, maar hiermee strijdige verschijnselen waarschijnlijk niet zal opmerken. Het zal duidelijk zijn dat dit de objectiviteit van zowel kwantitatief als kwalitatief onderzoek niet ten goede komt.

Literatuur

- Argyris, C., *Inner contradictions of rigorous research*, Academic press, 1980.
- Behling, O., The case for the natural science model for research in organizational behaviour and organization theory, *Academy of management review*, 1980, pp. 483-490.
- Benbassat, I. et al, The case research strategy in studies of information systems, *MIS Quarterly*, 1987 pp. 369-386.
- Blau, P.M., The comparative study of organizations, *Industrial and labour relations review*, 1965, pp. 323-338.
- Blumer, H., Society as symbolic interaction, in: J.G. Manis and B.N. Meltzer (eds), *Symbolic interaction, a reader in social psychology*, Allyn and Bacon, 1978.
- Bouma, J.L., Ontwikkelingen in het management accounting onderzoek, *MAB*, 1990, pp. 478-490.
- Cohen, M.D., J.G. March and J.P. Olsen, A garbage can model of organizational choice, *Administrative science quarterly*, 1972, pp. 1-25.
- Colville, I., Reconstructing 'behavioural accounting', *Accounting, organizations and society*, 1981, pp. 119-132.
- Dijk, M. van, Participatie van managers in het budgetproces; een evaluatie van empirisch onderzoek, *MAB*, 1992, pp. 108-115.
- Dunk, A.S., Budget emphasis, budgetary participation and managerial performance: a note, *Accounting, organizations and society*, 1989, pp. 321-324.
- Evered, R., and M.R. Louis, Alternative perspectives in the organizational sciences: 'inquiry from the inside' and 'inquiry from the outside', *Academy of management review*, 1981, pp. 385-395.
- Florusse, L.B., en M.J.F. Wouters, Beperkt generaliseren vanuit de case-study, *Mens en Onderneming*, 1991, pp. 198-209.
- Fowler, F.J., *Survey research methods*, Sage, 1984.
- Fremgen, J.M. and S.S. Liao, *The allocation of corporate indirect costs*, NAA, 1981.

- Hopwood, A.G., *An accountingsystem and managerial behaviour*, Saxon House, 1973.
- Kaplan, R.S., The role for empirical research in management accounting, *Accounting, organizations and society*, 1986, pp. 429–452.
- Kirk, J. and M.L. Miller, *Reliability and validity in qualitative research*, Sage, 1986.
- Maanen, J. van, *Qualitative methodology*, Sage, 1983.
- Magjuka, R., Garbage can theory of organizational decision making: a review, in: *Research in the sociology of organizations*, 1988, Jai Press.
- Marshall, C. and G.B. Rossman, *Designing qualitative research*, Sage, 1989.
- Martin, J., Breaking up the mono-method monopolies in organizational analysis, in: *The theory and philosophy of organizations*, J. Hassard and D. Pym (eds), Routledge, 1990.
- Martin, J., A garbage can model of the research process, in: *Judgement calls in research*, Mc.Grath et al (eds), Sage, 1982.
- Maso, I. en A. Smaling (eds), *Objectiviteit en kwalitatief onderzoek*, Boom, 1990.
- McKinnon, J., Reliability and validity in field research: some strategies and tactics, *Accounting, auditing and accountability*, 1988, pp. 34–54.
- Merchant, K.A., How and why firms disregard the controllability principle, in: *Accounting and management: field study perspectives*, W.J. Bruns and R.S. Kaplan (eds), Harvard business school press, 1987.
- Mitchell, T.R., An evaluation of the validity of correlational research conducted in organizations, *Academy of management review*, 1985, pp. 192–205.
- Morgan, G., Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice, *Accounting, organizations and society*, 1988, pp. 477–485.
- Morgan, G., and L. Smircich, The case for qualitative research, *Academy of management review*, 1980, pp. 491–500.
- Nutt, P.C., Types of organizational decision processes, *Administrative science quarterly*, 1984, pp. 414–450.
- Otley, D.T., Budget use and managerial performance, *Journal of accounting research*, 1978, pp. 122–149.
- Otley, D.T., The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis, *Accounting, organizations and society*, 1980, pp. 413–428.
- Schreuder, H., Positively normative (accounting) theories, in: *European contributions to accounting research*, A.G. Hopwood and H. Schreuder (eds), VU uitgeverij, 1984.
- Smaling, A., *Methodologische objectiviteit en kwalitatief onderzoek*, Swets en Zeitlinger, 1987.
- Strauss, A. and J. Corbin, *Basics of qualitative research*, Sage, 1990.
- Swanborn, P.G., *Methoden van sociaal-wetenschappelijk onderzoek*, Boom, 1987.
- Tomkins, C., and R. Groves, The everyday accountant and researching his reality, *Accounting, organizations and society*, 1983, pp. 361–374.
- Weick, K.E., Theoretical assumptions and research methodology selection, in: *The information system research challenge*, F.W. McFarlan (ed), Harvard business school press, 1984.
- Yin, R.K., *Case study research*, Sage, 1989.

Zwaan, A.H. van der, *Ontwerp van organisatie-onderzoek*, Van Gorcum, 1984.

Noten

- 1 Uit: Van Maanen (1983).
- 2 Het is mogelijk dat hetgeen in dit artikel over management accounting onderzoek wordt opgemerkt, in meer of mindere mate ook geldt voor andere terreinen van de bedrijfseconomie. Het ontbreekt de schrijver echter aan voldoende kennis om hierover uitspraken te doen.
- 3 Zo worden bij bijvoorbeeld case studies soms ook kwantitatieve gegevens verzameld over bijvoorbeeld de frequentie waarmee bepaalde verschijnselen voorkomen en worden soms statistische technieken gebruikt voor de analyse van kwalitatieve gegevens (bijvoorbeeld statistische analyse van teksten).
- 4 Dit betekent onder meer dat geen delen van de populatie in de steekproef mogen worden uitgesloten en dat de kans dat de elementen uit de populatie in de steekproef worden gekozen, bekend dient te zijn (zie bijvoorbeeld Fowler, 1984).
- 5 Daarnaast komt ook 'beschrijvend' kwantitatief onderzoek voor waarbij bijvoorbeeld onderzocht wordt hoe vaak bepaalde verschijnselen zich in een populatie voordoen. Vaak wordt echter ook in dit onderzoek getoetst of er significante verschillen in het empirische materiaal aanwezig zijn. Een voorbeeld is het onderzoek van Fremgen en Liao (1981) naar de allocatie van indirecte kosten.
- 6 Uiteraard geldt dit alleen zolang de hypothesen niet door nieuw onderzoek alsnog worden verworpen.
- 7 Objectiviteit in de zin van methodologische objectiviteit, dat wil zeggen de mate waarin subjectieve toevoegingen en vertekeningen (bias) door de onderzoeker worden voorkomen.
- 8 Uit een onderzoek van Mitchell (1985) bleek de validiteit van kwantitatief onderzoek vaak zwak te zijn. Zo werd in meer dan de helft van de studies de response rate niet vermeld en vond in 90% geen vergelijking plaats tussen respondenten en niet-respondenten. Een voordeel van kwantitatief onderzoek blijft echter dat de validiteit van het onderzoek door buitenstaanders redelijk beoordeeld kan worden.
- 9 Van Helden heeft de schrijver er terecht op gewezen dat dit vooral wordt veroorzaakt door het feit dat bij kwalitatief onderzoek het aantal onderzochte variabelen en interacties hiertussen veelal groot is ten opzichte van het aantal onderzochte gevallen. Hierdoor ontstaan bijvoorbeeld meerdere mogelijkheden om geconstateerde verschillen te verklaren zonder dat uitgemaakt kan worden welke van deze verklaringen de juiste is.
- 10 Er is een aantal technieken ontwikkeld om de objectiviteit en validiteit van kwalitatief onderzoek te vergroten zoals bijvoorbeeld het checken van interpretaties en conclusies van de onderzoeker bij de belangrijkste respondenten, het gebruik van meerdere databronnen, het actief zoeken naar alternatieve verklaringen enzovoort. Voor een overzicht zie bijvoorbeeld Benbassat et al (1987) en Marshall en Rossman (1989).
- 11 De critici van kwantitatief onderzoek stellen dat hierdoor de validiteit van het onderzoek wordt aangetast. Volgens hen is onderzoek slechts valide als 'recht wordt gedaan aan het object van onderzoek' hetgeen bij kwantitatief onderzoek door de versmalling van het onderzoek tot 'onderzoekbare' aspecten en de afstand ten opzichte van het onderzoeksobject, niet mogelijk is.
- 12 Zo wordt de validiteit van het onderzoek bijvoorbeeld

beperkt door de wijze waarop de variabele 'performance' is gemeten. Meting van de performance vond niet plaats aan de hand van 'objectieve' criteria zoals de gerealiseerde winst, maar door aan managers een aantal vragen te stellen over hun opvatting (perceptie) inzake de performance van de organisatie waardoor subjectieve elementen worden geïntroduceerd (in feite wordt aan managers gevraagd een oordeel te geven over hun eigen performance).

13 Dit blijkt ook uit een onderzoek genoemd door Martin (1990). Uit studies gepubliceerd in een aantal vooraanstaande tijdschriften bleek bijvoorbeeld dat voor onderzoek op het gebied van de organisatiecultuur (bij uitstek een onderwerp waarbij de betekenis die organisatielieden aan de verschijnselen hechten relevant is) vaak kwalitatief onderzoek werd toegepast.

14 Dit is in overeenstemming met het verschijnsel dat toetsing van theorieën over complexe verschijnselen vaak grote problemen oplevert. Zie voor een poging tot toetsing van de garbage can theorie van March en Olsen door middel van survey-onderzoek en de problemen die dit oplevert bijvoorbeeld Magjuka (1988).

15 Het 'garbage can' model (Cohen et al, 1972) beschrijft de wijze waarop in 'organised anarchies' beslissingen worden genomen. Volgens dit model kan de besluitvorming in dit soort organisaties worden beschreven als een vuilnisvat waarin problemen en oplossingen worden gedumpt en waarbij beslissingen de uitkomst zijn van vier relatief onafhankelijke stromen namelijk problemen, oplossingen (die vaak reeds in de organisatie aanwezig zijn en actief zoeken naar problemen om op te lossen), participanten en zogenaamde 'choice opportunities'.