

## University of Groningen

### Human agency in management accounting change

van der Steen, M.P.

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*

Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*

2006

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*

van der Steen, M. P. (2006). *Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory*. [Thesis fully internal (DIV), University of Groningen]. s.n.

**Copyright**

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

**Take-down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

## Appendix 1: Formal and planned interactions at the Rabobank

Date	Duration (hrs)	Participant(s) / function	Bank
5/14/02	1.50	Director Rabobank Nederland, General Director Rabobank Groningen, Future Director Rabo Academy	Rabobank Nederland
7/10/02	2.00	Director Rabobank Nederland, Employee Rabo Academy	Rabobank Nederland
7/16/02	1.00	General Director Rabobank Groningen	Rabobank Groningen e.o.
7/30/02	2.00	Financial Controller	Rabobank Groningen e.o.
7/31/02	2.50	Financial Controller, Manager Business Administration, Consultant Rabobank Nederland, Financial controller II	Rabobank Groningen e.o.
8/7/02	1.50	Developer ROM	Rabobank Nederland
8/29/02	2.00	General Director	Rabobank Groningen e.o.
9/2/02	3.50	General Director, Manager Business Administration, Manager home & mortgages, Manager corporate clients	Rabobank Groningen e.o.
9/6/02	0.50	Financial Controller	Rabobank Groningen e.o.
9/10/02	3.00	General Director, all staff	Rabobank Groningen e.o.
9/16/02	1.50	Manager Corporate Clients	Rabobank Groningen e.o.
9/16/02	1.50	Manager Home & Mortgage	Rabobank Groningen e.o.
9/25/02	1.00	Employee Financial Advice	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
10/25/02	1.00	Manager Client Advice	Rabobank Groningen e.o.
10/28/02	2.00	management team	Rabobank Groningen e.o.
11/19/02	1.50	General Director	Rabobank Groningen e.o.
12/3/02	1.50	Consultant Rabobank Nederland	Rabobank Groningen e.o.
1/31/03	3.00	General Director, manager Client Advice, Financial Controller, manager Corporate Clients	Rabobank Groningen e.o.
3/6/03	1.50	Manager HRM	Rabobank Groningen e.o.
3/7/03	1.50	Manager Financial Advice	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
3/7/03	1.50	Manager Business Administration	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
3/7/03	1.50	General Director	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
3/7/03	1.00	Employee Financial Advice	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
4/2/03	1.00	Consultant Rabobank Nederland	Rabobank Nederland
4/8/02	1.00	General Director	Rabobank Nederland
4/8/02	2.00	Previous Manager Business Administration	Rabobank Nederlek
4/8/02	1.50	Manager Standard	Rabobank Nederlek
4/15/03	1.00	Manager Client Advice	Rabobank Leeuwarden
4/15/03	1.00	Projectleader ROM	Rabobank Leeuwarden
4/16/03	1.50	Financial Controller	Rabobank Groningen e.o.
4/17/03	1.50	Manager HRM	Rabobank Groningen e.o.
5/7/03	2.50	General Director, all staff	Rabobank Groningen e.o.
5/8/03	3.00	Manager Corporate Clients	Rabobank Groningen e.o.
5/13/03	3.00	Various members of the cooperative Rabobank Groningen	Rabobank Groningen e.o.
5/14/03	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank Groningen e.o.
5/15/03	9.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank Groningen e.o.
6/11/03	2.00	Consultant Rabobank Nederland	Rabobank Groningen e.o.
6/12/03	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank Groningen e.o.
6/13/03	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank Groningen e.o.
6/17/03	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe

Appendices

Date	Duration (hour)	Participant(s): function	Bank
6/20/03	1.50	Employee: planning & control	Rabobank Slidrecht-Graafstroom
6/20/03	1.50	General Director	Rabobank Slidrecht-Graafstroom
6/26/03	2.00	General Director	Rabobank Nieuwerkerk-Moordrecht
6/26/03	2.00	Manager Business Administration	Rabobank Nieuwerkerk-Moordrecht
6/26/03	1.00	Employee: Financial Advice	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
6/30/03	1.00	Manager Business Administration	Rabobank Noordwest Friesland
6/30/03	1.00	Manager Financial Planning	Rabobank Noordwest Friesland
6/30/03	1.00	General Director	Rabobank Noordwest Friesland
7/1/03	1.00	Employee: Financial Advice	Rabobank Zevenhuizen-Moerkapelle
7/4/03	1.50	Manager Business Administration	Rabobank West Zeeuws Vlaanderen
7/4/03	1.50	General Director	Rabobank West Zeeuws Vlaanderen
7/4/03	1.50	Commercial employee	Rabobank West Zeeuws Vlaanderen
7/10/03	1.50	Manager Business Administration	Rabobank West Zeeuws Vlaanderen
7/10/03	1.50	Manager Corporate Clients	Rabobank Meijel
7/10/03	1.50	General Director	Rabobank Meijel
7/15/03	1.50	General Director	Rabobank Groningen e.o.
7/24/03	1.50	Manager HRM	Rabobank Groningen e.o.
7/24/03	1.50	Manager Business Administration	Rabobank Groningen e.o.
7/24/03	1.50	Manager Client Advise	Rabobank Groningen e.o.
7/30/03	1.00	Financial Controller	Rabobank Groningen e.o.
8/7/03	1.50	General Director	Rabobank Haaksbergen-Eenschede
8/14/03	1.00	General Director	Rabobank Zwolle
8/14/03	1.50	Manager Business Administration & Projectleader ROM	Rabobank Zwolle
8/14/03	1.50	Manager Business Relations	Rabobank Groningen e.o.
8/28/03	1.50	Accountmanager Financial Advise	Rabobank Groningen e.o.
8/28/03	1.50	Manager Business Relations	Rabobank Moondickendam-Waerland
8/28/03	1.50	Manager Business Administration	Rabobank Moondickendam-Waerland
8/28/03	1.50	General Director	Rabobank Moondickendam-Waerland
9/17/03	6.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
10/16/03	5.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
10/21/03	5.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
10/22/03	5.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
10/24/03	5.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
11/14/03	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
12/10/03	4.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
12/16/03	1.50	Manager HRM	Rabobank Groningen e.o.
4/7/04	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
4/21/04	4.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
5/11/04	8.00	MT+ team consisting of management team + segment representation	Rabobank West Drenthe
6/8/04	1.00	Manager HRM	Rabobank Groningen e.o.
6/8/04	1.00	General Director	Rabobank Groningen e.o.

## Appendix 2: Interview guide<sup>1</sup>

(I) = Interviewee

- Ask (I) to tell something about himself.

*Instruction: do not indicate what areas the interviewee should cover*

- What is (I)'s role in the organisation?

- Which educational background does (I) have?

- Which aspirations does (I) have, career or other wise?

- Ask whether (I) thinks if he fits in an organisation such as the Rabobank.

### **Groups & subcultures**

- Describe what you think is the most important goal of the member bank and the department. Also mention what you think is the identity of the department and the bank?

- What activities do the segment and the bank see as important and meaningful on a day-to-day basis?

*Instruction: ask for concrete examples.*

- Address the culture of the bank (think of the cooperative values, and the way people dealt with results)?

- Who is the most influential person in your work. Answer the question from a formal and an informal perspective.

### **Cues**

- Describe how people worked before ROM was introduced?

- What was the precise reason for the acceptance of ROM?

- Did this development surprise you, did you have specific emotions associated to it?

- Was ROM a significant break from the way people worked before?

- Did ROM emerge from a concrete question from member banks, or was it initiated pro-actively from Rabobank Nederland?

- At your bank, who were involved in the decision fro ROM?

- Did you, at any time, worry, or feel relieved, happy or disappointed by the events that occurred at your bank during the ROM program?

- How were the intentions of the program communicated to the bank and the employees?

### **Prospective sense making**

*Instruction: ask (I) to go back to the situation in which the program was initiated.*

Others' interpretations:

- Could you tell me about how the initial plans for ROM were received in the bank and in your segment?

---

<sup>1</sup> This interview guide is a translation of the original one as all interviews were conducted in Dutch. Although the interview guide is set up as a series of questions, these were primarily used as general topics and areas to be covered. The questions were not asked literally, but they were used to inform the conversation and to make sure that no previously identified topic was left out. However, many more topics were discussed, and depending on the particular circumstances, the discussion was allowed to deviate from this interview guide.

## *Appendices*

- Which people were influential in the way you perceived the program, and why?
- Did you ever discuss the change with people outside of the formal occasions, if so, with whom?
- Could you elaborate on this 'informal opinion' about the process and the necessity of change?
- Did your opinion about ROM coincide with other's opinions? Why was this?

### *Local interpretation schemes*

- Do you think that your position at the Rabobank influences the way in which you perceive the ROM program? Put differently: do you think that your social group affects the way you interpret the program in terms of use, form and necessity?
- Why does the program matter for your bank?

### *Predispositions & purposes*

- What do you think the objective was of the program?
- Can you tell me how the program was arranged formally: steering committees, champions, change agents?
- What was the role of the Rabobank Nederland consultants?
- What meetings and trainings were there at your bank?
- Could you indicate what you personally expected from the change?
- Which problems did you envisage for the segment that you are part of?
- Did you feel that you could oversee the consequences of your actions in relation to ROM?
- Did you have an overall view of the ROM program, or did you correct your ideas on the program as you went on with the program?
- Ideally, how would you like to alter the typical behaviours at this bank?
- Do you think that ROM contributed to these behavioural adaptations?

### *Past experience*

- Did you have experiences that were particularly helpful for your role in the program?
- Could you tell me about a program from the past, that this program resembles with?
- Do you think that your expectations with regards to the progress of ROM are partially influenced by earlier experiences. If so, elaborate?
- Do you have examples of such experiences?

## **Meaning**

### *Behavioural response*

- What were your responsibilities in the ROM program?
- Is there any explicit connection between this program and other Rabobank programs?
- What do you consider the most remarkable element of ROM and its implementation at your bank?

### *Retrospective sense making*

*Instruction: ask (I) to focus on the current time.*

- What do you think about the formal features of the ROM program?

- In retrospect, how important were the opinions of your close colleagues for the manner in which you interpreted the events that took place?
- If you could do it all again, what would you change?
- In relation to this last question: is there anything that you have learned that you could use in the next program?

***Committed action***

- Was your position in the program widely known in the bank?
- Did everyone agree on the contents and purposes of the program?
- Did you involve yourself in the program, or were you asked to do so?
- Do you think that the results of the program are reversible at reasonable costs?

***Script modification & Routinisation***

- Did you change the informal criteria on which you evaluate others and their work?
- Are you inclined to conform to the agreements made in the ROM program, and why?
- How did you ensure that newly agreed principles of behaviour, resulting from the ROM program, were embedded in your day-to-day ways of working?
- Do you have a concrete example?
- Do you think your member bank will adhere to the principles, you all agreed to, in, say, 5 years time?

***Statements***

Please respond to the following statements:

- To achieve my objectives in my work, my informal influence exceeds my formal influence in importance.
- The ROM program was necessary for this bank.
- My past experiences are an important guideline in the way I evaluate and implement programs such as ROM
- My colleagues are an important source of information, when it comes to altering my expectations of the ROM program.
- I feel it is important for us to compare our activities with other banks.
- I already managed result oriented, even before ROM was introduced.
- Rabobank Nederland has a lot of respect within the member banks.
- Rabobank Nederland must compensate its lack of formal authority by the use of informal influence and elaborate communication.
- To me, ROM is a successful program.
- Personally, I feel that Rabobank Nederland needs to have more direct influence over the member banks, when it comes to the acceptance and implementation of programs such as ROM.

## **Appendix 3: Summary in Dutch**

Dit proefschrift rapporteert over een onderzoek naar het proces van management accountingverandering bij de Rabobank. Het onderzoek heeft als doel om meer inzicht te verkrijgen in de processen die management accountingveranderingen bewerkstelligen. Meer specifiek is het onderzoek gericht op individueel gedrag (inclusief weerstand) van medewerkers en managers bij veranderingen in management accountingprocessen en -systemen. Het onderzoek is geworteld in institutionele theorie.

Het proefschrift beschrijft drie invloedrijke stromingen van institutionele theorie. Het concludeert dat ‘Old Institutional Economics’ (OIE) en de verschillende toepassingen hiervan het meest geschikt zijn om als raamwerk voor interpretatie te dienen in deze studie. Een institutie kan zijn: ‘een manier van denken en bepaalde gewoonten die voldoende permanent en invloedrijk zijn, en die ingebed zijn in de gewoonten of gebruiken van een groep’ (Burns & Scapens, 2000). Management accountingsystemen en -processen kunnen worden gezien als een set van regels en routines die op termijn invloed hebben op instituties. Echter, OIE laat de invloed van het individu op veranderingen grotendeels onbesproken. Het ziet instituties als sociale structuren die door individuen worden gezien als gegeven feiten. Hoe deze instituties vorm krijgen voor het individu in zijn dagelijks werk blijft onbesproken. Een tweede punt van kritiek op OIE vloeit voort uit het eerste. De huidige toepassingen van OIE doen geen uitspraak over de manier waarop de noodzaak tot verandering wordt vastgesteld binnen een organisatie. Als instituties de sociale structuren vormen waaronder mensen interacteren, interpreteren en actie ondernemen, hoe kan institutionele verandering dan ooit plaatsvinden? Immers, mensen zien instituties als permanent en onveranderbaar. Het proefschrift presenteert een theoretisch raamwerk dat voortbouwt op OIE, maar dat specifiek aandacht besteedt aan bovengenoemde punten van kritiek. Het gaat specifiek in op de rol van het individu in de vorming en de verandering van instituties, en op de manier waarop een noodzaak tot institutionele verandering doordringt tot groepen individuen die onder invloed zijn van diezelfde instituties.

Het theoretisch raamwerk dat de basis vormt voor de interpretaties in dit onderzoek, gaat ervan uit dat individuen een groot gedeelte van hun activiteiten ondernemen zonder bewuste analyse van de omstandigheden. Activiteiten vinden plaats in een vorm die in het raamwerk het ‘script’ wordt genoemd. Een ‘script’ is een ‘regelmatig uitgevoerd schema van gedrag, ingebed in het geheugen, dat beschrijvingen bevat van gebeurtenissen en gedragingen die geoorloofd zijn in bepaalde omstandigheden’. Als script wordt ook het gedrag gezien dat het gevolg is van het uitvoeren van een script. Onder de theoretische omstandigheid van stabiliteit, zullen individuen voornamelijk acteren volgens deze scripts. Echter, wanneer individuen zich realiseren dat scripts niet meer voldoen, dan kunnen individuen zich bewust worden dat hun impliciete assumpties over hun omgeving

niet meer valide zijn. Bijgevolg gaat het individu zich meer bewust bezighouden met zijn omgeving en de meest geschikte acties. De signalen die voor een dergelijke bewustwording zorgen, worden 'cues' genoemd. Echter, 'cues' zijn ook de signalen die zorgen voor het aanroepen van scripts. Cues hebben dus twee functies: onder condities van stabiliteit zijn zij het signaal dat zorgt voor het aanroepen van scripts; onder condities van verandering vormen zij de indicatie dat scripts niet meer voldoen en leiden zij tot bewuste verwerking van omgevingsinformatie en de definitie van nieuwe acties. Dit laatste (het bewust verwerken van informatie uit de omgeving en het definiëren van nieuwe acties) wordt 'sense making', of 'betekenis geven' genoemd. Dit verwijst naar het verminderen van ontologische onzekerheid door het plaatsen van situationele informatie in een cognitief kader, waardoor het individu opnieuw oorzaak-gevolg relaties kan leggen van gebeurtenissen in zijn omgeving. Betekenis geven leidt tot de definitie van nieuwe acties, die in de loop van de tijd kunnen worden opgenomen in scripts, hoewel dit niet noodzakelijkerwijs zo hoeft te zijn.

De relevantie van scripts voor een studie over institutionele verandering ligt in het feit dat scripts gerelateerd zijn aan routines en instituties. Routines zijn collectieve gewoonten, terwijl scripts hiervan de individuele expressies kunnen zijn. Op grond van eerder gepubliceerd werk betoogt dit proefschrift dat institutionele verandering plaatsvindt door veranderingen in de formele regels van een sociale groep en veranderingen in de daadwerkelijke collectieve gewoonten van een groep: de routines. Deze veranderingen in de regels en routines manifesteren zich bij het individu als veranderingen in de scripts die ten grondslag liggen aan zijn gedrag. Het proefschrift stelt dus dat op individueel niveau institutionele verandering vorm krijgt door veranderingen in scripts.

### *Methodologie*

Het onderzoek gebruikt de etnografische gevalsstudie (case studie) als methode van dataverzameling. Deze methode is bijzonder geschikt voor het in kaart brengen van de onvoorspelbare processen waarmee management accountingveranderingen gepaard gaan. Met deze methode kan het gedrag van mensen in de organisatie worden bestudeerd in hun eigen omgeving. De etnografische gevalsstudie verzamelt data uit meerdere bronnen en is gericht op het verkrijgen van begrip van de gebeurtenissen in brede zin. Dit type gevalsstudie maakt het mogelijk om aandacht te besteden aan de betekenis die betrokken individuen zelf geven aan de gebeurtenissen.

De interpretatie van de resultaten van de gevalsstudie heeft plaatsgevonden in twee stappen. In de eerste orde analyse worden de gebeurtenissen bekeken vanuit de ervaringen van de betrokkenen. De eerste orde analyse is dan ook voornamelijk beschrijvend van aard. De tweede orde analyse omvat interpretaties van de onderzoeker. Via deze interpretaties is het theoretisch raamwerk verder verfijnd en aangepast.

Het object van onderzoek is het programma Resultaatgericht Sturen (RS) van de Rabobank. Het programma is ontworpen om lokale banken te ondersteunen in het



## *Appendices*

professionaliseren van de planning- en controlcyclus en mensen zich meer bewust te maken van de gevolgen van hun acties. RS heeft een functionele component en een gedragsmatige component. De eerste dient om de lokale bank de technieken aan te leren voor een gestructureerde planning- en controlcyclus. De tweede dient om een resultaatgerichte attitude bij medewerkers te bevorderen. Een aantal lokale banken vond dat mensen zich meer bewust moesten worden van de gevolgen van hun handelen. RS dient om mensen in hun gedrag meer rekening te laten houden met deze gevolgen. Een voorbeeld van zo'n nieuwe houding zou zijn: 'afpraak is afspraak', om aan te geven dat men doet wat men belooft.

### *Resultaten*

De resultaten kunnen worden opgedeeld in 4 gebieden: (1) de aanleiding tot verandering; (2) de definitie van actie in reactie op de erkenning dat verandering noodzakelijk is; (3) de manier waarop deze acties onderdeel kunnen vormen van routines; (4) hoe deze routines uiteindelijk kunnen leiden tot institutionele verandering.

### *Aanleiding*

De literatuur betoogt dat de bewustwording dat verandering noodzakelijk is, vaak voortkomt uit de aanwezigheid van cues. Deze cues fungeren normaal als onbewuste signalen dat scripts moeten worden aangeropen, maar zij ontstaan ook uit de bewustwording dat scripts niet de gewenste resultaten opleveren. Het bleek bij de Rabobank dat verschillende individuen verschillende redenen hadden om RS te introduceren binnen de lokale bank. Deze redenen hadden met elkaar gemeen dat deze vaak te maken hadden met 'verantwoording voor eigen acties'. De aanwezigheid van de Kompassen (de Balanced Scorecard van de Rabobank) leidde tot onzekerheid over hoe deze ingezet konden worden in de beheersing van de organisatie. RS zou de Kompassen kunnen integreren in een uniforme methodiek van beheersing. Verder zagen veel individuen professionaliteit als gewenste eigenschap. Professionaliteit werd vaak gelijkgesteld aan verantwoording en was dus een reden voor de introductie van RS in sommige lokale banken.

Verder was de relatie tussen lokale banken en Rabobank Nederland een belangrijke factor die de notie van verantwoordelijkheid naar de voorgrond schoof. Zo hebben lokale banken meer macht gekregen ten koste van Rabobank Nederland door een herziening van de topcoöperatie. In combinatie met een aantal schandalen die de Rabobank Groep veel schade hebben berokkend, heeft dit er toe geleid dat het collectief van lokale banken verantwoordelijkheden van banken veel zwaarder wil aanzetten. Specifiek voor financieel zwakkere banken vormt RS een middel om aan te tonen dat zij zich committeren aan het beleid van het collectief van lokale banken. De analyse toont dat cues niet automatisch naar eenzelfde type actie leiden. Bij de Rabobank was het een samengaan van meerdere cues die leidde tot 'verantwoording' als aandachtspunt. Een aandachtspunt wordt in het proefschrift 'issue' genoemd. Het betoogt dat de aanleiding tot evolutionaire verandering kan liggen in het samengaan van veel verschillende cues, die in eerste instantie niet aan

elkaar gerelateerd hoeven te zijn. Echter, deze cues kunnen zorgen voor ontologische onzekerheid, die verminderd wordt als er een overkoepelende oorzaak voor het bestaan van de cues wordt gedefinieerd. Het aandachtspunt, of ‘issue’, is dan zo’n overkoepelende oorzaak. Het proefschrift stelt dan ook dat cues leiden tot de definitie van één of meer aandachtspunten, die op hun beurt onderwerp worden van verdere actie.

#### *Definitie van actie*

Dat er aandachtspunten bestaan bij de verschillende banken, die gevat kunnen worden onder dezelfde term ‘verantwoording’, leidt niet automatisch tot een eensluidende definitie van acties die elke lokale bank dient te ondernemen. RS is een programma dat lokale banken voor keuzes stelt met betrekking tot hun gewenste toekomstige positie en de manier waarop zij deze denken te gaan bereiken. Deze keuzes dienen evenwel door de lokale bank zelf te worden ingevuld. Welnu, de manier waarop de individuen acties definieerden bleek bij de betrokken banken zeer te variëren. Acties werden vastgesteld in zogenaamd MT+ verband, een groep medewerkers bestaande uit het management van de bank, de interne en externe projectleiders en vertegenwoordigers van alle afdelingen van de bank. Deze MT+ groepen definieerden de positie die de bank zou willen innemen, alsook de acties die dit mogelijk zouden moeten maken. De definitie van deze acties was een collectief proces van betekenis geven. Betekenis geven is het proces dat volgt op de erkenning dat verandering noodzakelijk is. Het proces van betekenis geven gaat om het verwerken van situationele informatie. Betekenis geven leidt tot het definiëren van nieuwe acties en kan op termijn leiden tot het ontstaan van nieuwe scripts. Het collectieve proces van betekenis geven bij de Rabobank kwam tot stand door het *uitvinden*<sup>1</sup> van ieders positie met betrekking tot het aandachtspunt ‘verantwoording’. Dit werd onder andere beïnvloed door de relatieve macht van de deelnemers, zowel formeel als informeel, de identiteit en imago van de bank en de deelnemers, en de cultuur van de bank. Echter, de deelnemers aan de MT+ waren niet volledig onafhankelijk van elkaar. Zij interacteerden ook onder een aantal gedeelde sets van scripts. Deze gaven de deelnemers informatie over causale verbanden, de significantie van de activiteiten die zij ondernamen en de consequenties van de voorstellen die zij deden. Het proefschrift betoogt dan ook dat de medewerkers bij de Rabobank tot gedeelde acties kwamen door middel van het *uitvinden* van elkaars voorkeuren, waardoor de groep betekenis kon geven aan de informatie die zij verzamelden; alsook door het gebruik van bestaande gedeelde scripts die de individuen hielpen causale verbanden te leggen, de significantie van acties in kaart te brengen en consequenties te overzien.

#### *‘Routinisatie’ van acties*

In de loop van het project poogden de leden van de MT+ groepen de acties die zij hadden gedefinieerd, te communiceren naar de rest van de bank. Dit werd ervaren als een moeizaam proces. De medewerkers buiten de MT+ groepen hadden niet veel ervaring met RS en zij gaven aan dat zij zich niet goed konden voorstellen wat de bedoeling was van de

---

<sup>1</sup> Uitvinden is de directe vertaling van de term *invention*, een term die wordt gebruikt in het proefschrift.

acties die voorgesteld werden in het kader van RS. Het bleek dat ‘routinisatie’ van nieuwe acties niet opgelegd kon worden door middel van regels. De routines waar de MT+ groepen naar op zoek waren, worden in het proefschrift interactiescripts genoemd. Routines zijn collectieve fenomenen, welke hun weerslag vinden in individuele scripts. Omdat veel MT+ groepen zich bezig hielden met de manier waarop mensen met elkaar omgingen (bijvoorbeeld: ‘doen wat je zegt’), ging het hier dus om scripts die kennis bevatten over hoe men met elkaar om diende te gaan: interactiescripts. Als zodanig richt het proefschrift zich op de manier waarop deze scripts zich konden ontwikkelen. Het bleek dat er dubbelzinnigheid kan ontstaan tussen de nieuw gedefinieerde acties, die de status hadden van formele regels, en bestaande scripts.

Deze dubbelzinnigheid leidde ertoe dat individuen de formele regels niet altijd konden plaatsen in een cognitief kader, aangezien de regels strijdig konden zijn met de scripts die al langer onderdeel waren van dit cognitief kader. Als zodanig bleken mensen de nieuwe regels te negeren, en zich vast te houden aan bestaande scripts. Bij een aantal banken was er sprake van dat er geen scripts beschikbaar waren ten behoeve van ‘verantwoording’ en de manier waarop daarmee omgegaan kon worden. Echter, bij deze banken zat er veel dubbelzinnigheid in de formele regels. Zo communiceerden de MT+ groepen dat formele, individuele prestatiemeting belangrijker moest worden. Echter, de systemen die dit moesten waarmaken, waren hiertoe niet in staat. De verwarring die dit opriep, deed veel afbreuk aan de beoogde veranderingen. Dubbelzinnigheid tussen formele procedures, regels en structuren leidde tot afwijzing van verandering buiten de MT+ groepen. Het proefschrift presenteert echter ook een geval waarin scripts werden aangepast en routines werden gevormd. Dit gebeurde door twee processen die gelijktijdig plaatsvonden: verspreiding en volharding. Verspreiding gaat over de manier waarop de MT+ groepen in staat waren om hun ervaringen te delen buiten het MT+; volharding gaat over de inbedding hiervan in de dagelijkse praktijk. Bepaalde Rabobanken bleken in staat om de MT+ niet alleen informatie te laten verspreiden via nieuwsbrieven en werk-overleggen, maar ook *ervaringen*, voortgekomen uit de episodes van betekenis geven. Behalve het verspreiden van informatie bleek ook het delen van ervaringen noodzakelijk om meerdere medewerkers door hun eigen proces van betekenis geven te laten gaan. Uiteindelijk bleek dat ‘routinisatie’ het gevolg was van de wijziging van scripts van mensen buiten de MT+ groepen. Het wijzigen van scripts ging wederom gepaard met episodes van betekenis geven. Het bleek dat betekenis geven een noodzakelijk onderdeel is van het adopteren van nieuwe routines.

### *Institutionele verandering*

De literatuur stelt dat sets van regels en routines de componenten zijn van institutionele verandering. Bij de Rabobank zou men dus verwachten dat de nieuwe routines invloed gingen uitoefenen op bestaande instituties. Dit was ook zo, maar het proces dat tot deze invloed leidde, was hierbij van belang. Het bleek dat herhaalde actie niet de enige invloed was op institutionele verandering. Ook discoursen waren een belangrijke bron van institutionele verandering. Interactiescripts produceerden niet alleen acties, maar ze

produceerden ook teksten. Deze teksten (gesproken, geschreven en zelfs ingebed in symbolen en relikwieën) waren georganiseerd in discoursen. Zowel de acties als de discoursen voortkomende uit de interactiescripts droegen bij aan de twee dimensies die bepalen hoeveel invloed routines en scripts hebben op instituties: depersonalisatie en permanentie. Depersonalisatie houdt in dat bepaalde interacties niet afhankelijk zijn van de bron waaruit zij zijn ontstaan. Dit betekent dat de interactie blijft bestaan, maar ook dat men niet meer weet van wie of uit welke historie de interacties oorspronkelijk afkomstig waren. De interacties zijn verworpen tot ‘de manier waarop het nu eenmaal gaat’, wat een typische eigenschap van instituties is. Permanentie gaat over de manier waarop de interacties als blijvend kunnen worden beschouwd, zonder dat mensen er constant bewust aandacht aan besteden. Met andere woorden, het gaat dus om de manier waarop de interacties zijn ingebed in het dagelijks gedrag en in de discours die in een sociale setting wordt gebruikt. Het bleek dat enkele lokale banken waar institutionele verandering kon worden waargenomen, ruimte hadden geboden voor de ontwikkeling van herhaalde interacties, alsook expliciete aandacht hadden besteed aan het opzetten van bankbrede discoursen.

#### *Toegevoegde waarde van de studie*

Op basis van het onderzoek beschrijft het proefschrift een aangepast theoretisch raamwerk, dat expliciet aandacht besteedt aan de rol van het individu bij het tot stand komen van institutionele (management accounting-) verandering. Het stelt dat de aanleiding van verandering de vorm kan aannemen van verschillende ongerelateerde signalen uit de omgeving die een vorm van ontologische onzekerheid veroorzaken. Door een sociaal proces, beschreven in het proefschrift, kan er een aandachtspunt of ‘issue’ worden gedefinieerd, dat mensen in staat stelt het te bespreken en er oplossingen voor te formuleren. Hiermee is een mogelijk antwoord verschaft op de vraag hoe instituties, die juist verandering belemmeren, toch kunnen veranderen. Het raamwerk maakt ook onderscheid tussen bewuste analyse van situationele informatie (betekenis geven) en het aanroepen van scripts, die patronen van gedrag omvatten die vrijwel onbewust kunnen worden uitgevoerd. Het proefschrift betoogt dat, op individueel niveau, instituties gerelateerd zijn aan scripts. Betekenis geven is dan het ter discussie stellen van gedrag dat eerder onbewust was.

Voor het verklaren van institutionele verandering stelt het proefschrift dan ook een indeling voor op drie niveaus. Het eerste niveau is het niveau van het individu. Het stelt dat mensen vanuit de erkenning en de *herkenning* van cues een aandachtspunt definiëren. Vanuit het aandachtspunt kunnen er acties worden ondernomen via het script, of er dient een bewuste ontwikkeling van aangepaste acties tot stand te komen. Het proces waarop dit plaatsvindt kan individueel zijn, maar het zal vaak in de context van de sociale groep plaatsvinden. Vandaar het tweede niveau: het niveau van de sociale groep; dit is het niveau waarop het individu betekenis geeft aan de gebeurtenissen, waarbij hij wordt beïnvloed door andere individuen in zijn sociale groep. Vanuit deze processen kunnen er nieuwe scripts ontstaan; deze scripts zijn de individuele representatie van de routine.

## *Appendices*

Vervolgens kunnen deze routines en scripts invloed uitoefenen op bestaande instituties, mits zij voldoende permanent zijn en ontdaan zijn van relaties met de specifieke omstandigheden waarin de scripts en routines tot stand zijn gekomen. Dit vindt plaats op het derde niveau, het niveau van het collectief en instituties, waarop een individu nog maar weinig invloed denkt te hebben.

Het onderzoek geeft aanknopingspunten voor een verdere bestudering van de rol van het individu in management accountingverandering. Uitgaande van de veronderstelling dat management accountingverandering bij kan dragen aan institutionele verandering, draagt het onderzoek bij aan kennis over de manier waarop de noodzaak tot verandering kan ontstaan binnen instituties. Het onderzoek draagt ook bij aan de kennis over de manier waarop individueel gedrag invloed heeft op instituties en vice versa. En tot slot draagt het bij aan kennis over de inbedding van management accountingveranderingen in gedrag, gewoonten en instituties.