

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/
bazy_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniewski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Bożena Nadolna

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

METODY BADAWCZE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ A ICH PODSTAWY FILOZOFICZNE

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie metod badawczych rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem ich podstaw filozoficznych. W artykule omówiono istotę i genezę metod badawczych nauk społecznych. Następnie scharakteryzowano ilościowe i jakościowe metody badawcze rachunkowości zarządczej ze szczególnym uwzględnieniem różnic wynikających z ich odmienności paradygmatycznej. Stało się to podstawą dyskusji o kierunkach rozwoju metod badawczych rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: metody badawcze, rachunkowość zarządcza, paradygmaty.

1. Wstęp

Źródeł współczesnego pojmowania nauki należy doszukiwać się w starożytności. W czasach tych wszelka wiedza była określana mianem filozofii, którą dzielono na filozofię przyrody i filozofię moralności. Z czasem z tej pierwszej wykształciły się nauki przyrodnicze, natomiast z drugiej – nauki humanistyczne i społeczne. Do grupy nauk społecznych zaliczana jest również rachunkowość zarządcza.

Celem tej nauki jest gromadzenie wiedzy służącej podejmowaniu decyzji oraz motywowaniu pracowników do realizacji celów przedsiębiorstwa [Sprinkle 2003, s. 287; Lambert 2001, s. 12]¹. Podstawą jej uprawiania jest wypracowanie metody naukowej, która pozwoli na tworzenie i ewaluację informacji użytecznych z punktu widzenia sprawnego zarządzania organizacją. Metoda ta wspomaga wyznaczanie przedmiotu badań, interpretację osiągniętych wyników, a przede wszystkim określa sposób postępowania badawczego. Bazuje ona na zbiorze niepodważalnych pojęć i teorii wyznawanych przez dane środowisko naukowe. Te przekonania danej wspólnoty naukowej noszą miano paradygmatów badawczych w rozumieniu zaproponowanym przez Kuhna [2011, s. 10]. Podstaw ich wyodrębnienia można się doszukiwać w filozoficznych podstawach rozumienia nauki. Przez lata twierdzono, że

¹ W literaturze podaje się również inne cele rachunkowości zarządczej. Przykładowo za podstawowy jej cel uznaje się „zwiększenie wartości firmy przez zapewnienie efektywnego i skutecznego wykorzystania ograniczonych zasobów przedsiębiorstwa”.

założenia filozoficzne umocowane w paradygmatach determinują wybór określonych metod badawczych. Obecnie uważa się, że metody ilościowe i jakościowe mogą zgadzać się z kilkoma stanowiskami filozoficznymi, co przyczynia się do triangulacji metod badawczych, a tym samym umożliwia uzyskanie wiarygodniejszych wyników badań.

Problematyka ta stanowi również przedmiot zainteresowania współczesnych metodologów rachunkowości zarządczej.

Celem artykułu jest przedstawienie metod badawczych stosowanych w rachunkowości zarządczej z uwzględnieniem ich podstaw filozoficznych oraz wskazanie kierunków ich rozwoju.

2. Istota i geneza metod badawczych nauk społecznych

Metoda (grec. *methodos* – droga, szlak, sposób postępowania) oznacza celowy, wzorcowy, systematycznie stosowany układ czynności zwiększający skuteczność i ekonomiczność działania [Hajduk 2007, s. 84]. Metoda badawcza to zespół teoretycznie uzasadnionych zabiegów konceptualnych i instrumentalnych obejmujących najogólniej całość postępowania badacza, zmierzającego do rozwiązania określonego problemu badawczego [Kamiński 1992, s. 202]. W nauce określa się ją jako metodę naukową. Termin ten w szerokim znaczeniu oznacza sposób badawczego docierania do prawdy naukowej, natomiast w wąskim ujęciu – sposób uzyskiwania materiału naukowego do prowadzenia badań [Nowak 2010, s. 192]. Procedura w niej zastosowana powinna doprowadzić do uzyskania prawdy jak najmniejszym kosztem. Jej celem jest ustalenie i wyjaśnienie nowych faktów, zjawisk, procesów oraz związków zachodzących między nimi. Realizacja tego celu wymaga łączenia wielu działań o charakterze koncepcyjnym i rzeczowym. Oznacza to, że z tą procedurą wiąże się również wybór konkretnych technik (narzędzi) badawczych, które są środkami do realizacji celu badań. Przy czym technika badawcza określa dobór środków do realizacji czynności, koncentrując się głównie na wytwarzaniu i przetwarzaniu danych. Przy tej samej metodzie można stosować różne techniki badawcze. Na przykład prowadząc badania w ramach studium przypadku, można stosować technikę obserwacji, wywiadów czy techniki audiowizualne.

Sformalizowanie postępowania badawczego powoduje, że poznanie naukowe staje się bardziej wiarygodne, sprawdzalne, przejrzyste i porównywalne. Niemniej należy podkreślić, że aby mówić o metodzie naukowej, oprócz algorytmu postępowania, niezbędny jest element twórczości. Jak twierdzi Hajduk [2007, s. 85]: „w nauce nie można się ograniczyć jedynie do metody, ani jedynie do elementu twórczego. Potrzeba obu tych składników – pomysłu i algorytmu”.

Zadania badawcze mogą być realizowane różnymi metodami w zależności od ich celu, charakteru oraz posiadanych środków. Imperatyw doboru metody badań do charakteru realizowanych zadań wiąże się również z „tożsamością paradygmatyczną” badacza. Tożsamość tę określa przynależność badacza do danej społeczności

naukowej o podobnych przekonaniach względem rodzaju i sposobu zadawania pytań badawczych i formułowania hipotez, interpretowania wyników badań oraz stosowania określonych metod i narzędzi, jak również korzystania ze wspólnych wzorców, reguł i przykładów. Oznacza to, że metoda naukowa ma pewne umocowanie w określonych paradygmatach badawczych.

Badacze nauk społecznych przez lata osadzali swoje badania głównie w ramach paradygmatów opracowanych przez Burella i Morgana. Przesłankami ich wyodrębnienia były założenia odnośnie do natury nauki i społeczeństwa. Źródłem pierwszej klasyfikacji były założenia filozoficzne w zakresie ontologii, epistemologii, metodologii i natury ludzkiej, drugiej natomiast – społeczny porządek (regulacja i integracja) i społeczny konflikt (radykalna zmiana) [Burell, Morgan 1979, s. 24-28].

Spośród paradygmatów² zaproponowanych przez tych naukowców dominujące znaczenie z punktu widzenia stosowanych metod badawczych ma paradygmat funkcjonalistyczny i interpretatywny. Ich podstawowe założenia przedstawiono w tab. 1 w ujęciu filozoficznej teorii bytu (ontologii), teorii poznania (epistemologii) i metodologii.

Z ontologicznego punktu widzenia badacz stoi przed wyborem określonej postawy względem rzeczywistości. Wybór jest najczęściej dokonywany między skrajnymi podejściami teorii bytu, a więc między realizmem a idealizmem. W podejściu realistycznym uznaje się, że rzeczywistość istnieje niezależnie od badacza, natomiast w podejściu idealistycznym jest ona konstruowana w jego umyśle, czyli jest tylko ideą, a jej materialna postać jest wtórna. Nie odzwierciedla się tutaj rzeczywistości, ale się ją przedstawia. Podejście realistyczne wnosi, że rzeczywistość jest stabilna, w przeciwieństwie do idealizmu, który zakłada jej dynamizm, a tym samym wielowymiarowy, szeroki i kontekstowy jej zakres.

W podejściu epistemologicznym podstawą wyodrębniania paradygmatów badawczych jest wybór między pozytywizmem a interpretatywizmem. W podejściu pozytywistycznym utrzymuje się, że istotna wiedza to ta, która pochodzi z ogólnych teorii oraz przeszła pomyślnie testy empiryczne. Efektem tego wynikowego podejścia badawczego jest stworzenie ogólnych, przewidywalnych norm zachowań. Oznacza to, że w podejściu tym wyznacznikiem poznania naukowego jest metoda pozwalająca na obiektywny i jednoznaczny opis rzeczywistości [Straś-Romanowska 2000, s. 24]. Interpretatywizm (antypozytywizm) sugeruje z kolei, że ważna wiedza pochodzi ze znaczenia różnych wydarzeń, a nie z nich samych. W podejściu tym kładzie się nacisk na interpretację jako kluczowy sposób uzasadniania roszczeń wobec wiedzy. Istotą badań jest koncentracja na złożoności znaczeń, które człowiek

² Pojęcie paradygmatu badawczego wprowadzone przez T.S. Kuhna staje się najważniejsze we współczesnych poglądach na mechanizmy rozwoju wiedzy naukowej. Paradygmat (*gr. paradeigma* – wzór) stanowi „wzorec dyscyplinarny” określający przekonania danej wspólnoty naukowej. Składają się na niego symboliczne uogólnienia, modele i konkretne rozwiązania poszczególnych problemów. Burell i Morgan wyodrębnili w ramach nauk społecznych paradygmat funkcjonalistyczny, interpretatywny, radykalnego strukturalizmu i radykalnego humanizmu [Burell, Morgan 1979, s. 23-25].

Tabela 1. Cechy paradygmatów badawczych w naukach społecznych

Paradygmat funkcjonalistyczny	Paradygmat interpretatywny
↓	↓
Ujęcie ontologiczne	
Założenie stabilnej rzeczywistości	Założenie dynamicznej rzeczywistości
Rzeczywistość w jednym wymiarze, metodyczne skupienie się na wybranym wycinku rzeczywistości	Wiele wymiarów rzeczywistości, szerokie zorientowanie na rzeczywistość
Rzeczywistość istnieje obiektywnie	Rzeczywistość jest wytworem ludzkiej świadomości i istnieje tylko jako nazwa (idea)
Ujęcie epistemologiczne (poznawcze)	
Orientacja wynikowa	Orientacja procesowa
Rozumowanie dedukcyjne (od ogółu do szczegółu)	Rozumowanie indukcyjne (od szczegółu do ogółu)
Mechanizmy działania wyjaśniane niezależnie od kontekstu społecznego	Mechanizmy działania wyjaśniane z uwzględnieniem kontekstu społecznego
Poszukiwanie faktów jako obiektów badań	Koncentracja na zrozumieniu zachowań obiektów badań (aktorów)
Ustanowienie i poszukiwanie związków przyczynowo-skutkowych między działaniami społecznymi	Odkrywanie znaczenia i prawidłowości przyczynowo-skutkowych między działaniami społecznymi
Ujęcie metodologiczne	
Testowanie teorii (hipotez); Dążenie do ogólności i obiektywizacji wiedzy	Rozwijanie teorii (prawidłowości); Dążenie do wyjątkowości i jedności wiedzy, wiedza subiektywna
W przypadku reprezentacyjnej próby część badania reprezentuje całość	Część badania nie reprezentuje całości, podejście kontekstowe do działań ludzkich
Poszukiwanie weryfikacji/potwierdzeń przez redukcję	Dążenie do odkrywania na podstawie podobieństw, doświadczeń, opisu i zrozumienia
Wykorzystanie ilościowych metod, technik badawczych (narzędzi statystycznych i ekonometrycznych)	Wykorzystanie bezpośrednich metod i technik badawczych (eksperyment, obserwacja, wywiad)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Bryman 2007, s. 75-81; Konarzewski 2000, s. 26-40; Weber 2004, s. v].

nadaje zdarzającym się sytuacjom. Parker uznaje, że w podejściu tym „rzeczywistość tworzona jest przez wzajemne interakcje aktorów organizacyjnych oraz ich otoczenie kontekstowe” [Parker 2012, s. 55]. Przechodzi się tutaj od zestawu szczegółowych obserwacji do odkrycia pewnych prawidłowości (indukcja). Podejście interpretatywne zazwyczaj faworyzuje perspektywę „emiczną” (wewnętrzną), która zakłada patrzeć na zjawisko z punktu widzenia badanej osoby, zamiast „etycznej” (zewnętrznej) ukierunkowanej na interpretację przez badacza danego zjawiska.

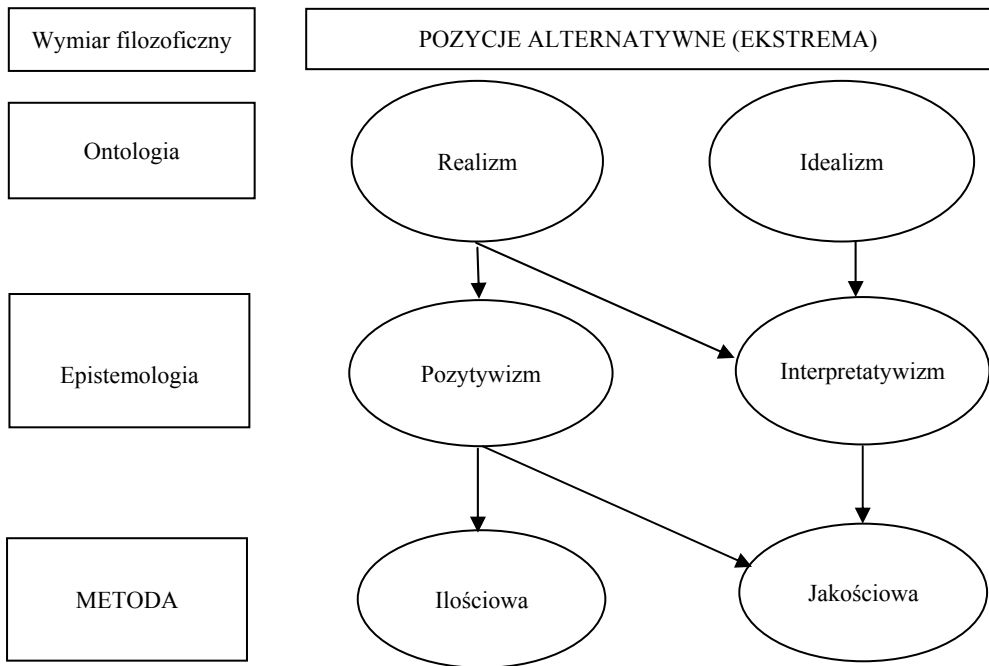
Uwzględniając aspekt metodologiczny, wyboru dokonuje się między podejściem nomotetycznym a idiograficznym. W podejściu nomotetycznym (gr. *nomos* – prawo) poszukuje się wyjaśnień bardziej dla całej grupy sytuacji czy zdarzeń niż dla poszczególnych przypadków. Wykorzystuje się w nim metody kwantytatywne oparte na testowaniu hipotez z wykorzystaniem wystandaryzowanych narzędzi badawczych i technik statystycznych.

Zwolennicy podejścia idiograficznego (gr. *idios* – własny, wyjątkowy, szczególny) sądzą, że należy analizować ludzkie działania w pogłębionych studiach jednostkowych prowadzących do odkrycia praw odnoszących się do tego konkretnego przypadku. Wykorzystuje się tutaj subiektywne, jakościowe metody i techniki badawcze.

Sztywne ramy metodologiczne paradygmatów badawczych Burella i Morgana od czasów ich publikacji spotykają się ze sprzeciwem wielu teoretyków nauk społecznych, w tym rachunkowości zarządczej [Chua 1986, s. 613-614; Ahrens 2008, s. 292-297; Richardson 2012, s. 83-88; Parker 2012, s. 55-68; Kakkuri-Knuuttila i in. 2008, s. 267-291]. Uważają oni bowiem, że metody zarówno jakościowe, jak i ilościowe mogą zgadzać się z wieloma stanowiskami filozoficznymi³. Szczególnie wskazują na to metodolodzy utożsamiający się z paradygmatem interpretatywnym, co przedstawiono na rys. 1. Przykładowo idealistyczne spojrzenie na rzeczywistość jest zwykle łączone z epistemologią interpretatywną, natomiast ontologia realistyczna może być łączona z epistemologią zarówno pozytywistyczną, jak i interpretatywną. Rozważając studium przypadku, klasyczne badania zakładają istnienie rzeczywistości niezależnej od obserwatora, jednak uznają jej złożoność i idiosynkrazję każdego pojedynczego przypadku, co oznacza tworzenie wiedzy idiograficznej, a nie nomotetycznej, która jest powiązana z pozytywizmem. Richardson podaje w swoim artykule przykłady badań jakościowych wykorzystujących różne postawy filozoficzne [Richardson 2012, s. 85].

Pierwszy wymieniony przez niego typ badań prowadzonych przez Tomkinsa i Grovesa koncentrował się na budowie rzeczywistości tworzonej i odzwierciedlanej przez praktykę rachunkowości zarządczej. Badania jakościowe określali oni mianem „badań naturalistycznych”, co sugerowało ich odniesienie do nauk przyrodniczych, w których wykorzystuje się głównie podejście ilościowe [Tomkins, Groves 1983, s. 361-374]. Badacze reprezentujący drugi typ badań jakościowych uznawali istnienie niezmienniej rzeczywistości, co stanowi podstawowe założenie projektów realizowanych w ramach paradygmatu funkcjonalistycznego, ale źródeł wiedzy doszukują się w obserwacji, a więc wykorzystują podejście badawcze wywodzące się z epistemologii interpretatywnej. Przykładem takich badań jest projekt opisany przez Mouristona i Thranego dotyczący budowy teorii w zakresie mechanizmów kontroli

³ Dyskusja ta przebiega głównie wśród naukowców reprezentujących paradygmat interpretatywny, gdyż badacze reprezentujący paradygmat funkcjonalistyczny, uznawany za główny nurt badawczy rachunkowości zarządczej, w ograniczonym zakresie włączają się w dyskusje paradygmatyczne, uznając, że abstrakcyjne debaty filozoficzne niewiele wnoszą do badań rachunkowości [Zimmerman 2001, s. 411-427].



Rys. 1. Podstawy filozoficzne badań jakościowych

Źródło: [Richardson 2012, s. 84].

zarządczej w organizacjach o strukturach sieciowych na podstawie obserwowanych praktyk [Mouristen, Thrane 2006, s. 241-275]. Prace prowadzone przez Richardsona i Kilfoyla z kolei wskazują, że badania jakościowe mogą być wspierane podejściem realistycznym i pozytywistycznym. Ich studia dotyczyły zmian roli rachunkowości zarządczej przy stosowaniu różnych modeli zarządzania międzynarodowymi usługami pocztowymi przez przedsiębiorstwa świadczące tego typu usługi w latach 1840-1875. Przede wszystkim analizowano relacje między poziomem kosztów transakcyjnych przy różnych rozwiązaniach organizacji usług pocztowych a zakresem rachunkowości stosowanym przez te jednostki [Richardson, Kilfoyle 2009, s. 939-956].

Przykłady te miały za zadanie wykazać, że w każdym z przedstawionych typów badań wykorzystywano badania jakościowe, ale ich podstawą były różne założenia ontologiczne i epistemologiczne.

Powyższe rozważania sprzyjają konkluzji, że niepokojące jest odnoszenie się do metod badawczych tak jak do paradygmatów, które wymagają jednorodnego zbioru założeń. Ścisłe wiązanie metod badawczych z ramami paradygmatów sprzyja podziałowi między badaniami jakościowymi i ilościowymi i nie przyczynia się do akceptacji mieszanych (triangulacyjnych) podejść badawczych, które mogą mieć znaczący wpływ na tworzenie nowej wiedzy w danej dziedzinie nauki.

3. Cechy ilościowych i jakościowych metod badawczych

Z przedstawionych rozważań wynika, że w naukach społecznych wykształciły się dwie podstawowe metody badań:

- metody jakościowe;
- metody ilościowe.

Badania (metody) ilościowe polegają na opisie i analizie faktów, zjawisk, procesów, przedstawianych następnie w formie różnych zestawień i obliczeń statystycznych czy matematycznych [Łobocki 1999, s. 55].

Badania (metody) jakościowe koncentrują się na dokonywaniu analizy badanych zjawisk, wyróżnianiu w nich elementarnych części składowych, wykrywaniu zachodzących między nimi związków i zależności, charakteryzowaniu ich struktury całościowej, interpretacji ich sensu lub spełnianej przez nie funkcji [Tomaszewski 1963, s. 29]. Typowe charakterystyki metod ilościowych i jakościowych przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Charakterystyki badań ilościowych i jakościowych

Kryterium	Metody ilościowe	Metody jakościowe
Źródło w nauce	Ekonomia	Socjologia
Kierunek badań	Od teorii do testów empirycznych	Od analizy danych do teorii
Rodzaj gromadzonych danych	Liczby	Teksty, liczby, obrazy, opowieści
Okoliczności	Brak zainteresowania kontekstem sytuacji	Zainteresowanie kontekstem (znaczeniem)
Interpretowanie rzeczywistości	Obiektywne	Subiektywne
Stosunek do wartości	Polityczne	Wolne od wartościowania
Kierunki działań	Testujące hipotezy	Spekulatywne
Budowa	Ustrukturyzowane	Elastyczne
Związki z rzeczywistością	Abstrakcyjne	Ugruntowane w rzeczywistości
Sekwencja badań	Linijowa	Kołowa
Efekt badań	Prowadzą do teorii ogólnej	Prowadzą do teorii jednostkowej
Sposób weryfikacji badań	Powtarzalność	Sprawdzalność innymi metodami (technikami)
Preferowane metody badań	Badania sondażowe Metody statystyczne	Studia przypadków Badania terenowe
Preferowane techniki gromadzenia materiału empirycznego	Ankieta Statystyki urzędowe Obserwacja ustrukturyzowana (obserwacje zapisywane na wcześniej zdefiniowanej matrycy)	Obserwacja uczestnicząca Wywiady (grupowy, zogniskowany, narracyjny) Materiały audiowizualne
Edycje wyników badań	Tabele, wykresy na podstawie danych przetworzonych, najczęściej statystycznie	Opisowe, wyjątkowo zestawione liczbowo, ale opisane również kontekstowo

Źródło: opracowanie własne.

Jakościowe metody badawcze od metod ilościowych odróżnia podejście do teorii. Badania jakościowe rozpoczynają się od analizy danych i na ich podstawie są formułowane teorie, natomiast badania ilościowe rozpoczynają się od teorii i związanych z nią hipotez, a następnie weryfikuje się je empirycznie. Należy podkreślić, że badacz jakościowy nie odżegnuje się od teorii, a nawet, jak twierdzi D. Silvermann: „bez teorii badacz jakościowy nie ma co badać” [Silverman 2007, s. 65]. Przewiduje on konieczność posiadania pewnej orientacji teoretycznej przed rozpoczęciem badań. Niemniej jedna z podstawowych strategii badań jakościowych – metodologia teorii ugruntowanej – zakłada już znaczne ograniczenie prekonceptualizacji badań [Konecki 2000, s. 23].

W metodzie ilościowej rozpoczyna się proces badawczy od planowania pomiarów i oddziaływań, a następnie realizuje się ten plan zgodnie z założeniami, aby na jego końcu przeprowadzić interpretację uzyskanych wyników. Kierownik zespołu badawczego, planując badania, nie zawsze uczestniczy w ich zbieraniu i przetwarzaniu, a tylko w ich interpretowaniu. Wykonawcy badań nie muszą znać ich celu. W badaniu jakościowym jest wymagane uczestnictwo wszystkich badaczy zespołu już na etapie planowania badań, gdyż każdy z nich w miarę postępu prac badawczych ma prawo do modyfikacji planu zbierania danych. Analizując proces badawczy, może on samodzielnie podjąć decyzję odnośnie do postępowania metodologicznego w następnych etapach badań, odpowiednio je weryfikując. Wynika z tego, że nie występuje tutaj, tak jak przy badaniach ilościowych, sekwencja wynikowa: teoria-hipoteza-metoda-wynik, ale „kołowa” [Konarzewski 2000, s. 30]. Procedura „kołowa” w badaniach jakościowych jest konsekwencją stosowania indukcji, polegającej na wyprowadzaniu hipotez z danych, a następnie ich weryfikowaniu na podstawie kolejnych danych.

W przeciwieństwie do metod ilościowych każdy przypadek zaprzeczający hipotezie jest uwypuklany i poddawany wnikliwej analizie. Jeżeli liczba przypadków niepotwierdzających hipotezę będzie się zwiększać, należy ją przeformułować oraz dokładnie sprawdzić, czy dany przypadek wchodzi w zakres prowadzonego badania. W sytuacji, gdy uzna się, że włączenie go do badań było niewłaściwe, można go odrzucić. Procedurę tę należy powtarzać do momentu, gdy nie wystąpią już niezgodne z hipotezą badawczą przypadki. W ten sposób tworzy się wspomnianą już teorię ugruntowaną, która jest pochodną danych empirycznych. Teoria ta wyłania się w trakcie systematycznie prowadzonych badań terenowych, podczas których są budowane, modyfikowane i weryfikowane hipotezy, pojęcia i własności pojęć [Konecki 2000, s. 43].

Efektom badań jakościowych jest jednostkowa teoria, której w zasadzie nie należy uogólniać na inne obiekty. Badacze jakościowi uważają jednak, że wyjaśniając jednostkowe zjawisko w różnych jego aspektach, uświadamia się istnienie kolejnego wymiaru ludzkiego poznania. Twierdzą oni, że zbiór takich wyjaśnień może lepiej służyć poznaniu zjawisk społecznych w świecie niż jedno proste uogólnienie. Ponadto pozyskane w wyniku badań jakościowych informacje mogą stanowić inspira-

cję do stawiania hipotez badawczych, które będą weryfikowane podczas badań ilościowych.

W badaniach ilościowych dane mają postać liczb, które można analizować metodami statystycznymi, gdyż poddają się łatwiej agregacji i algorytmizacji. W badaniach jakościowych z kolei analizie poddaje się tekst, którego postać w zasadzie eliminuje statystyczną obróbkę⁴. Znaczącej różnicy między liczbami a tekstem Konarzewski dopatruje się w ich sensie. Sens liczby pochodzi z narzędzia, które zastosowano w pomiarze, natomiast sens tekstu pochodzi z sytuacji, w której tekst został wytworzony i zarejestrowany. W trakcie zbierania danych liczbowych przyjmuje się wszystkie założenia leżące u podstaw metody zbierania danych, natomiast podczas zbierania tekstów założenia co do warunków ich sensowności ogranicza się do minimum [Konarzewski 2000, s. 26]. Znaczenie tekstu jest bowiem pochodną wielu okoliczności towarzyszących badaniu. Znaczący jest tutaj kontekst zarówno językowy, jak i pozajęzykowy (mimika, gesty itd.). Tekst jest zawsze czyjąś interpretacją, więc trudno stwierdzić, czy przetwarzając teksty, odzwierciedla się rzeczywistość. W tym rozumieniu naukowiec nie bada określonych zjawisk w świecie w sposób obiektywny, jak twierdzą metodolodzy ilościowi, ale tworzy własną, jedną z wielu wersji rozumienia zjawisk na podstawie tych, z którymi zapoznał się, pracując w terenie. W ten sposób uzyskana w wyniku badań teoria jest tymczasową i względną wersją świata.

Efektom prawidłowo przeprowadzonej procedury badań ilościowych jest uzyskanie wiarygodnych wyników, które z reprezentatywnej próby można odnieść do określonej zbiorowości. W badaniach ilościowych stosowane narzędzia oraz brak możliwości stronniczych ingerencji osób zewnętrznych i badacza znacznie podnoszą wiarygodność tych badań. Ich automatyczna, często za pomocą Internetu czy poczty, procedura zbierania danych powoduje, że poglądy oraz zachowania badacza mają ograniczony wpływ na ich wyniki. Dzięki temu stają się one obiektywne. Znacznie bardziej problematyczne jest otrzymanie wiarygodnych wyników w efekcie przeprowadzenia badań jakościowych, gdzie osobiste interakcje między badaczem a badanym mogą znacznie ograniczyć ich rzetelność. Problem może się pogłębiać ze względu na trudności z powtarzalnością badań jakościowych. O ile w badaniach ilościowych powtarzalność badań jest jednym z testów na ich wiarygodność, o tyle w badaniach jakościowych uzyskanie identycznych wyników w powtórnym badaniu może wręcz świadczyć o nierzetelności badacza. Wynika to z faktu, że badania ilościowe przebiegają w określonej rzeczywistości, która ulega ciągłym zmianom. Utrzymaniu wiarygodności badań jakościowych może sprzyjać pewna standaryzacja procedury badawczej. Przykład takiej procedury w odniesieniu do studium przypadku przedstawiono w dalszej części artykułu. Przy jej opracowywaniu należy jednak mieć świadomość, że może ona ograniczać trafność ba-

⁴ W szczególnych sytuacjach badawczych teksty można poddawać kwantyfikacji, na przykład liczbę użytych słów.

dań ze względu na fakt, że każda standaryzacja będzie redukowałą kontekst pochodzący od badacza.

Przedstawione dylematy uzyskiwania wiarygodnych informacji w wyniku prowadzenia badań ilościowych i jakościowych nie wykluczają jednak ich łączenia w ramach realizacji jednego projektu badawczego. Świadczy o tym przegląd literatury przedmiotu, opisującej wyniki projektów badawczych, w których są stosowane przy rozwiązaniu określonego problemu naukowego różne techniki i metody badawcze. Praktykę tę określa się mianem triangulacji metod badawczych. Za jej pomocą dąży się do uzyskiwania zbieżności wyników przy zastosowaniu różnych metod⁵ [Denzin, Lincoln 2009, s. 43]. Oprócz większej pewności uzyskanych wyników zapewnia ona ujęcie problemu badawczego w sposób bardziej kompletny, z uwzględnieniem różnych jego kontekstów.

4. Kierunki rozwoju metod badawczych w rachunkowości zarządczej

Współczesna literatura z zakresu rachunkowości zarządczej upatruje rozwój teorii i praktyki rachunkowości zarządczej w poszerzeniu znaczenia badań jakościowych oraz łączeniu metod jakościowych z ilościowymi w jednym badaniu, czyli we wspomnianej już triangulacji. Ich ewolucja wiąże się ściśle z rozwojem koncepcji sterowania menedżerskiego, a szczególnie jego nurtu behawioralnego oraz teorii uwarunkowań sytuacyjnych.

O wzroście zainteresowania metodami jakościowymi wśród badaczy rachunkowości zarządczej może świadczyć zwiększenie liczby artykułów opisujących wyniki badań terenowych, które zostały opublikowane w 11 czołowych czasopismach z zakresu rachunkowości w latach 1981-2004. W roku 1981 udział artykułów z tymi badaniami stanowił 8% ogółu publikacji, a w roku 2004 wzrósł on do ponad 30% [Merchant, Van der Stede 2006, s. 123]. W tej sytuacji zdaniem Parkera [2012, s. 55] „czas przybierania przez badania jakościowe postawy obronnej dawno przeminął”, dalej jednak zastrzega, że „badania te muszą podkreślać swoje indywidualne cechy, aby wyjść z apologii i zająć swoje miejsce pod słońcem”. W podobny sposób argumentują znaczenie badań jakościowych Ahrens i Chapman [2006, s. 820], twierdząc, że „badań tych nie należy rozumieć jako prostych doświadczeń, ale jako głębokie teoretyczne działania”. Motyw ten podnosi kwestię wkładu tradycji badań jakościowych w zakres wiedzy teoretycznej rachunkowości zarządczej oraz roli teorii w prowadzeniu badań jakościowych w tej nauce.

Powodem przemawiającym za stosowaniem metod jakościowych jest również fakt, że menedżerowie chcą zrozumieć, co robi się w poszczególnych organizacjach, rozwiązując konkretne problemy, a nie jak średnio postępuje się w nich w przybliżonej sytuacji [Cooper, Morgan 2008, s. 162].

⁵ Oprócz triangulacji metod Denzin wyróżnia triangulację źródeł, badaczy i teorii.

Prowadząc badania jakościowe, badacz powinien znać również mankamenty tej metody, które mogłyby podważyć jej ważność naukową. Do podstawowych z nich należą już wspomniane problemy z utrzymaniem jej wiarygodności przez możliwość świadomego lub nieświadomego narzucania badanym punktu widzenia badacza oraz trudności z odtwarzaniem uzyskanych wyników ze względu na zmiany sytuacyjne. Uzyskanie rzetelności badań jakościowych jest jednak możliwe za sprawą redukcji przypadkowości we wszystkich etapach badania. Służyć temu może standaryzacja procedury badawczej oraz szkolenie osób podejmujących się tego rodzaju badań. Za przykład takiej standaryzacji może posłużyć przedstawiona w tab. 3 szczegółowa procedura badawcza dla studium przypadku zawierająca pytania, na które badacz powinien poszukać odpowiedzi podczas prowadzenia badań jakościowych.

Tabela 3. Procedura badawcza dla studium przypadku

Etapy badań	Procedura postępowania i pytania badawcze
1	2
Obserwacje	<p>Przedstawienie dowodów identyfikujących możliwe źródła obserwacji</p> <ul style="list-style-type: none"> – identyfikacja podmiotu i przedmiotu obserwacji, – uzasadnienie dokonanych wyborów obserwacji, – wskazanie na dowody lub obserwacje, które mogły zostać pominięte oraz potencjalne konsekwencje tego pominięcia <p>Przedstawienie dowodów identyfikujących możliwe uprzedzenia obserwatora</p> <ul style="list-style-type: none"> – techniki obserwacji, – związki badacza z obiektem, – każdy dowód badacza mogący wskazywać, że sugerowano efekt obserwacji podanego badaniu procesu lub zachowania, – porównania zachowań grup ludzi lub zdarzeń kontynuowanych badań z raportami w archiwalnych zapisach
Analiza obserwacji	<p>Czy uogólnienia są właściwe? Ponieważ mały pojedynczy przykład w badaniach empirycznych uogólniany na większą populację powinien być przedstawiany jako niepewna hipoteza czekająca na potwierdzenie z archiwalnych kwestionariuszy oraz oceny uzyskanego wyniku jeszcze z innych źródeł</p> <p>Trafność</p> <p>Czy tryb i sposób obserwacji zostały jasno określone, aby umożliwić właściwą ocenę środków lub artefaktów?</p> <p>Czy będą czynione próby niezależnego, skutecznego pomiaru i oceny jego rezultatów?</p> <p>Czy została trafnie określona tematyka analizowanych materiałów i czy zostały przedstawione opinie na temat zasadności charakterystyk procesów lub modeli?</p> <p>Wewnętrzna skuteczność</p> <p>Czy były zastosowane właściwe argumenty rozwoju badań w celu wsparcia hipotez?</p> <p>Czy w badaniach przyczyna poprzedza skutek?</p> <p>Czy istnieje jakikolwiek dowód na to, że efekt można zaobserwować bez przyczyny lub przyczynę bez efektu? Czy jest to zgodne z hipotezą w zakresie potrzeb i wystarczalności?</p>

1	2
	Zewnętrzna skuteczność Czy autor ograniczył odpowiednio uogólnienia?
	Wiarygodność Czy autor zabezpieczył dokumenty i wiarygodnie opisał proces naukowy, aby w przyszłości badacze mogli odtworzyć opisane studia?
Wyniki raportowania	Dla każdego badania właściwy organ potwierdza badania i przyznaje badaczowi uprawnienia do przedstawiania wyników
	Badanie opisowe Czy opis jest kompletny? Jaki jest okres zdarzeń poddany raportowaniu? Czy określono przedmiot weryfikacji?
	Studia budowania teorii Czy istnieją istotne dowody wspierające teorię? Czy istotne dowody przyjęte w trakcie obserwacji były odpowiednio wybrane i zapisane lub korzystano z twierdzeń wspierających teorię, które zostały jasno określone gdzie indziej? Czy dowody były wystarczające do powstania teorii?
	Studia testowania teorii Czy test był przeprowadzany w środowisku zgodnym z ustaleniami teorii lub hipotezami będącymi przedmiotem testu? Czy był sens w tym, co było mierzone, i czy były zastosowane odpowiednie zmienne dla sprawdzenia teorii? Czy były dowody, że test mógł zdemaskować niepotwierdzone dowody? Czy był jasno określony rodzaj dowodów niezbędnych do przeprowadzenia testu? Czy były dowody na to, że test wyłączył konkurencyjne i niekonkurujące hipotezy i że wyjaśnił obserwowane zjawiska?

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Atkinson, Shaffir 1998, s. 65-66].

Przy wprowadzaniu tego typu procedur w badaniach jakościowych należy jednak uwzględnić fakt, że standaryzacja tego procesu ogranicza w pewien sposób inwencję badacza, która jest istotnym elementem tej metody badawczej.

Jak już wspomniano, badania jakościowe są domeną paradygmatu interpretatywnego. Przypisywany im subiektywizm uzasadniany jest tym, że zjawiska dotyczące ludzkich zamierzeń i społecznie tworzonych znaczeń mogą stać się zrozumiałe tylko przez interpretację, która zależy od kontekstu i dotyczy subiektywnych stanów podmiotów. Niemniej takie podejście nie uwzględnia faktu interakcji ludzi w działaniu, co oznacza, że rzeczywistość społeczna jest tworzona subiektywnie, a następnie obiektywizowana w stosunkach społecznych. Badania jakościowe w tym rozumieniu łączą w sobie podejście subiektywne i obiektywne, a tym samym wskazują na możliwość tworzenia przez nie wiedzy kumulatywnej, czyli bliższej prawdzie⁶.

⁶ W badaniach jakościowych, w zależności od naszej postawy filozoficznej, nie jest całkiem jasne, czy „prawda” jest odpowiednią aspiracją. Według niektórych perspektyw filozoficznych, „prawda” jest względna, więc szuka się potwierdzenia uchwycenia „prawdy” takiej, jak ją rozumie jakaś istotna grupa; według innych perspektyw teoretycznych „prawda” jest nieosiągalna z powodu wielu interpretacji/ znaczeń tkwiących w obiektach i wydarzeniach [Richardson 2012, s. 86].

Innym kierunkiem rozwoju metod badawczych w rachunkowości zarządczej jest ich triangulacja. Jak już wspomniano, łączeniu metod badawczych z zachowaniem ich zbieżności przypisuje się dużą rolę w tworzeniu wiedzy naukowej. Wyróżnia się triangulację wewnątrzmetodyczną⁷ i międzymetodyczną⁸. Zagrożeniem stosowania triangulacji międzymetodycznej jest doprowadzenie do konfliktu paradygmatycznego, gdyż część metodologów uważa, że triangulacja metod między paradygmatami nie jest możliwa ze względu na fakt, że pojęcie słuszności ma różne znaczenia, osadzone w rozbieżnych założeniach filozoficznych. Ich oponenti twierdzą, że dobór konkretnych metod badawczych może być niezależny od ich korzeni ontologicznych i epistemologicznych [Bryman 2006, s. 16; Richardson 2012, s. 85]. Problem ten omówiono w pierwszej części artykułu.

Odmiernym pomysłem przeciwdziałającym konfliktowi metodologicznemu przy łączeniu metod badawczych z różnych paradygmatów było umieszczenie badań triangulacyjnych w tradycji realizmu krytycznego [Modell 2009, s. 209].

Niemniej najbardziej znaczącym podejściem do stymulacji dialogu między paradygmatami w procesie łączenia metod badawczych wydaje się metatriangulacja [Wolfram-Cox, Hassard 2005, s. 109-133]. Podstawową jej zasadą jest użycie metod reprezentujących różne paradygmaty w badaniu danego zjawiska społecznego i założenie przynajmniej wstępnego zachowania ich spójności. W podejściu tym różnice i podobieństwa wyników badań systematycznie poddaje się analizie w ujęciu ontologicznym, epistemologicznym i metodologicznym. Na przykład konkretny problem w rachunkowości zarządczej mógłby zostać oddzielnie zbadany przez zespół badaczy reprezentujących paradygmat pozytywistyczny za pomocą metod ilościowych oraz zespół przedstawicieli paradygmatu interpretatywnego przy wykorzystaniu metod jakościowych z zachowaniem założeń filozoficznych i teorii tych paradygmatów. Miałyby to na celu wykazanie zbieżności lub rozbieżności metodologicznych i filozoficznych w konkretnym miejscu przebiegu procedury badawczej. Badanie takie można by dodatkowo rozszerzyć, zwracając uwagę na postawy przyjęte przez poszczególnych badaczy, wynikające z ich doświadczenia, przeszkolenia, przywiązania do instytucji lub przynależności do paradygmatu [Modell 2005, s. 218]. Otwartość na inne paradygmaty może doprowadzić do tego, że badacze pracujący w ramach różnych paradygmatów zauważą podstawy filozoficzne swoich poglądów. Szczególnie ważne wydaje się zachowanie otwartości na oba paradygmaty (funkcjonalistyczny i interpretatywny) w początkowych fazach badania, by żaden z nich nie zaczął dominować i ograniczać ważność odkryć w późniejszych fazach badania. Dlatego też należy ustalić odpowiedni sposób dzielenia się opiniami między badaczami i utrzymać go przez cały czas trwania badania.

⁷ Triangulacja wewnątrzmetodyczna polega na korzystaniu z wielu technik w ramach jednej metody celem pozyskiwania i interpretacji danych [Denzin 1978, s. 301].

⁸ Triangulacja międzymetodyczna polega na łączeniu metod jakościowych typowych dla paradygmatu interpretatywnego z metodami ilościowymi przypisanymi do paradygmatu funkcjonalistycznego [Denzin 1978, s. 301].

Podsumowując, można stwierdzić, że dalsze debaty metodologiczne w rachunkowości zarządczej są niezbędne, aby zachęcić do szerszego wykorzystania metod jakościowych w praktyce badawczej oraz upewnić się, że łączenie metod badawczych jest zgodne ze założeniami filozoficznymi występującymi u podstaw każdego projektu.

5. Zakończenie

Metoda badawcza stanowi podstawę prawidłowego budowania teorii naukowych oraz tworzenia rzetelnej wiedzy. Jej wybór jest uzależniony od rodzaju problemu i celu prac badawczych. Metodologia nauk społecznych wypracowała dwa podejścia badawcze w postaci metod ilościowych i jakościowych, które zostały oddzielnie umiejscowione w jej paradygmatach. Przez lata trwała polemika między badaczami rachunkowości zarządczej na temat ram paradygmatycznych tych metod, która stawiała naprzeciwko siebie ich perspektywę subiektywną i obiektywną. Ta dychotomia stawała się przeszkodą w momencie prób międzyparadygmatycznego łączenia metod w jednym projekcie badawczym. Wymagało to bowiem kompromisu metodologicznego. Remedium wpływającego na złagodzenie napięć paradygmatycznych doszukano się w istocie badań jakościowych (interpretatywnych), które zakładają, że rzeczywistość społeczna wywodzi się ze zrozumienia subiektywnego, które jest następnie zobiektywizowane przez interakcję działań ludzkich w społeczeństwie.

Podczas prac nad złagodzeniem napięć między rywalizującymi paradygmatami należy mieć jednak świadomość, że mogą one nie tylko ułatwiać komunikację i współpracę badaczy, ale również prowadzić do niezamierzonych konsekwencji, jak na przykład stworzenia środowiska naukowego o jednolitych poglądach badawczych.

Mimo tych niebezpieczeństw badacze rachunkowości zarządczej powinni dążyć do rozszerzania swojej dziedziny wiedzy. Wydaje się, że stosowanie triangulacji metod badawczych jest sposobem na zwiększenie aspiracji naukowych środowiska badaczy zajmujących się rachunkowością zarządczą.

Literatura

- Ahrens T., *Overcoming the subjective-objective divide in interpretative management accounting research*, "Accounting, Organizations and Society" 2008, no. 33.
- Ahrens T., Chapman C.S., *Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory*, "Accounting, Organizations and Society" 2006, no. 31.
- Atkinson A.A., Shaffir W., *Standards for field research in management accounting*, "Journal of Management Accounting Research" 1998, no. 10.
- Bryman A., *Barriers to integrating quantitative and qualitative research*, "Journal of Mixed Methods Research" 2007, no. 1.
- Bryman D.A., *Social Research Methods*, Oxford University Press, Second Edition, 2007.

- Burell G., Morgan G., *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*, Heinemann, London 1979.
- Cooper D.J., Morgan W., *Case study research in accounting*, "Accounting Horizons" 2008, no. 22 (2).
- Cooper D.J., *Tidiness, muddle and thinks: commonalities and divergences in two approaches to management accounting research*, "Accounting, Organizations and Society" 1981, no. 8.
- Chua W.F., *Radical developments in accounting thought*, "The Accounting Review" 1986, vol. LXI, no. 4, October.
- Denzin N.K., Lincoln Y.S., *Metody badań jakościowych*, t. I, PWN, Warszawa 2009.
- Denzin N.K., *The Research Act. A Theoretical Introduction to Sociological Methods*, Second Ed., McGraw-Hill, New York 1978.
- Chua W.F., *Radical development in accounting thought*, "The Accounting Review", vol. LXI (4), 1986.
- Hajduk Z., *Ogólna metodologia nauk*, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2007.
- Hopper T., Powell A., *Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting. A review of its underlying assumptions*, "Journal of Management Studies" 1985, no. 22 (5).
- Kakkuri-Knuuttila M.L., Lukka K., Kuorikoski J., *Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretative research in management accounting*, „Accounting, Organizations and Society”, no. 33, 2008.
- Kamiński S., *Nauka i metoda. Pojęcie nauki i klasyfikacja nauk*, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 1992.
- Konarzewski K., *Jak uprawiać badania oświatowe – metodologia praktyczna*, WSiP, Warszawa 2000.
- Konecki K., *Studia z metodologii badań jakościowych, teoria ugruntowana*, PWN, Warszawa 2000.
- Kuhn T., *Struktura rewolucji naukowych*, Alethela, Warszawa 2011.
- Lambert R.A., *Contracting theory and accounting*, "Journal of Accounting and Economics" 2001, no. 32.
- Łobocki M., *Wprowadzenie do metodologii badań pedagogicznych*, Kraków 1999.
- Merchant K.A., Van der Stede W., *Field-based research in accounting: accomplishments and prospects*, "Behavioral Research in Accounting" 2006, no. 18 (1).
- Modell S., *In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting*, "Management Accounting Research" 2009, no. 20.
- Mouristen J., Thrane S., *Accounting network complementarities and the development of inter-organizational relations*, "Accounting, Organizations and Society" 2006, no. 31(3) .
- Nowak S., *Metodologia badań społecznych*, PWN, Warszawa 2010.
- Parker L.D., *Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance*, "Critical Perspectives on Accounting" 2012, no. 23.
- Richardson A.J., *Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance"*, „Critical Perspectives on Accounting”, 2012, no. 23.
- Richardson A.J., Kilfoyle E., *Accounting in markets, hierarchies and networks: the role of accounting in the transnational governance of postal transactions*, "Accounting, Organizations and Society" 2009, no. 34 (8).
- Silverman D., *Interpretacja danych jakościowych*, PWN, Warszawa 2007.
- Sprinkle B., *Perspectives on experimental research in managerial accounting*, "Accounting, Organizations and Society" 2003, no. 28 (2-3).
- Straś-Romanowska M. (red.), *Metody jakościowe w psychologii współczesnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2000.
- Tomaszewski T., *Wstęp do psychologii*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1963.

- Tomkins C., Groves R., *The everyday accountant and researching his reality*, "Accounting, Organizations and Society" 1983, no. 8(4).
- Weber R., *The rhetoric of positivism versus interpretivism: A personal view*, "MIS Quarterly" 2004, no. 28(1).
- Wolfram-Cox J., Hassard J., *Triangulation in organizational research: a representation*, "Organization" 2005, no. 12.
- Zimmermann J.L., *Conjectures regarding empirical management accounting research*, "Journal of Accounting and Economics" 2001, no. 32.

MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH METHODS AND THEIR PHILOSOPHICAL FOUNDATIONS

Summary: This paper presents the research methods of management accounting in terms of their philosophical foundations. The article discusses the nature and origin of social science research methods. Then it characterizes the quantitative and qualitative management accounting research methods with particular emphasis on the differences resulting from their diversity paradigm. This became the basis for discussions on the development of management accounting research methods.

Keywords: research methods, management accounting, paradigms.