

Jakość w badaniach interpretatywnych rachunkowości zarządczej

Bożena Nadolna*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest ocena metodyki wybranego projektu badawczego rachunkowości zarządczej przy wykorzystaniu określonej strategii podnoszenia jakości badań interpretatywnych.

Metodologia badania – Artykuł napisano na podstawie szerokiego przeglądu literatury przedmiotu. Zastosowano metodę analizy źródeł.

Wynik – W artykule przedstawiono czynniki i instrumenty zwiększające jakość badań interpretatywnych oraz dokonano oceny strategii badawczej wybranego projektu rachunkowości zarządczej.

Oryginalność/wartość – W literaturze polskiej brak jest publikacji dotyczących opracowań w zakresie identyfikowania determinantów rzetelności i wiarygodności badań interpretatywnych oraz instrumentów podnoszenia ich jakości w rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: jakość badań interpretatywnych, rachunkowość zarządcza, strategię podnoszenia jakości badań, metodologia

Wprowadzenie

Zjawiska związane z tworzeniem i wykorzystaniem systemu informacyjnego rachunkowości na potrzeby zarządzania jednostką wymagają badań, które mieszczą się w obszarze nauk społecznych. W badaniach prowadzonych w ramach tych nauk przykładą się duże znaczenie nie tylko do uchwycenia zależności przyczynowo-skutkowych między zjawiskami, ale przede wszystkim do wyjaśniania i interpretowania tych zjawisk w ich naturalnym kontekście. Ze tego też względu szczególną wartość w rachunkowości zarządczej przypisuje się badaniom interpretatywnym wchodzącym w zakres badań jakościowych. Ich podstawową cechą jest to, że starają się przedstawiać zjawiska nie tylko z perspektywy badacza, ale przede wszystkim z perspektywy uczestników ocenianej sytuacji. Występowanie w nich czynników subiektywnych powoduje, że znaczącym problemem staje się ich jakość. Potwierdzenia tej jakości oczekuje bowiem wielu interesariuszy badania. Począwszy od badacza, który chce wiedzieć na ile dobre lub złe są jego badania, przez instytucje przyznające fundusze na nie oraz redakcje czasopism naukowych prezentujące ich wyniki, po czytelników, którzy chcą tym badaniom zaufać. Debata na temat jakości badań interpretatywnych (jakościowych) jest

* dr Bożena Nadolna, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Katedra Ekonomii i Rachunkowości, Wydział Ekonomiczny, e-mail: bozena.nadolna@zut.edu.pl.

szeroko omawiana w zagranicznej literaturze przedmiotu (Flick, 2011 s. 15–222; Silverman, 2007, s. 239–306; Maxwell, 1992, s. 279–298; Ahrens, 2008, s. 292–297; Lukka, Modell, 2010, s. 462–477; Ihantola i in., 2011, s. 38–59). Wynika z niej, że typowe dla badań ilościowych kryteria oceny ich jakości w dużej mierze są nieprzydatne w badaniach jakościowych. Mimo licznych prób stworzenia takich kryteriów dla badań interpretatywnych nie wypracowano jednolitego ich kanonu, który zostałyby zaakceptowany przez większość badaczy. Artykuł ten stanowi jeszcze jeden głos w dyskusji w tym zakresie.

Głównym jego celem jest przedstawienie narzędzi podnoszących jakość badań interpretatywnych oraz dokonanie na ich podstawie oceny strategii badawczej wybranego badania z zakresu rachunkowości zarządczej.

W pierwszej części artykułu przedstawiono istotę badań interpretatywnych oraz ich metody. Tematyką drugiej części jest zaprezentowanie wybranych kryteriów i narzędzi, które mają przeciwdziałać zagrożeniom wynikającym z dużego wpływu czynników subiektywnych w sposobie zbierania i analizy danych jakościowych. W trzeciej części na podstawie wybranego badania interpretatywnego rachunkowości zarządczej dokonano jego oceny pod kątem trafności i rzetelności zastosowanej strategii badawczej.

1. Istota badań interpretatywnych

Termin „badania interpretatywne” jest używany w odniesieniu do badań jakościowych mających swoje umocowanie w paradygmacie interpretatywnym¹. Należy jednak mieć świadomość, że badania jakościowe mogą w nielicznych przypadkach mieć swoje filozoficzne podstawy w podejściu pozytywistycznym (Richardson, 2012, s.84; Parker 2012, s. 57–58; Kostera, 1996, s. 44). W literaturze przedmiotu z zakresu nauk socjologicznych i psychologicznych można zauważyć wyraźny chaos terminologiczny w odniesieniu do pojęcia badań jakościowych. Oprócz określania ich tym mianem nazywa się je „badaniami interpretatywnymi” lub „badaniami rekonstrukcyjnymi”. Metodolodzy rachunkowości zarządczej są bardziej zgodni w tym względzie, gdyż najczęściej używają w odniesieniu do badań jakościowych terminu „badania interpretatywne” (Lukka, Modell, 2010, s. 462–477; Richardson, 2012 s. 83–88; Parker, 2012, s. 54–70; Keating, 1995, s. 66–86; Ahrens, 2008, s. 292–297).

Badania interpretatywne charakteryzują się tym, że uczeni opisują nie tylko fizyczne obiekty, wydarzenia i zachowania w badanym otoczeniu, ale również ich znaczenie dla powiązanych z nimi ludźmi. Przy czym słowo „znaczenie” jest rozumiane tutaj jako zamiar, poznanie, wpływ, wiara, ocena i wszystko inne, co można by nazwać terminem „perspektywa uczestnika badania”. Pojęcie tych badań jest też powiązane z wyrażeniem stosowanym przez Geertza (1973, s. 3–20) „gruby opis”. Dla autora tego terminu oznacza to opis zjawiska osadzonego w ramie społecznej (kulturowej, politycznej, gospodarczej) aktorów. Jak często się to uznaje nie odnosi on jednak tego pojęcia do bogactwa lub szczegółowości opisu zjawiska.

¹ Jeden z czterech głównych paradygmatów nauk społecznych zaproponowany w 1979 roku przez G. Burrella i G. Morgana. Paradygmat ten szuka wyjaśnień w subiektywnej świadomości uczestnika zdarzeń.

W badaniach jakościowych istotnym zagadnieniem jest problem interpretacji rozumianej jako wnioskowanie ze słów i działań uczestników badanych sytuacji. Opis znaczeń przypisywanych przez badaczy określonemu zjawisku w dużym stopniu wynika z opisów własnych uczestników. Przy czym nie należy traktować tych opisów dokonywanych przez badanych jako niepoprawnych. Mogą oni bowiem nie być świadomi własnych uczuć lub poglądów bądź niedokładnie je sobie przypominać, jak również mogą świadomie lub nieświadomie zmieniać je lub ukrywać. W związku z tym nie wszystkie możliwe opisy dotyczące danej osoby, sytuacji, zjawiska, działania, tekstu, instytucji lub programu są równie przydane, wiarygodne i słuszne. Co więcej, sposoby, za pomocą których badacze dokonują tych dyskryminacji nie odnoszą się całkowicie do wewnętrznej spójności, elegancji i wiarygodności samego opisu, lecz często dotyczą relacji między opisem i czymś dla niego zewnętrznym – czyli zjawiskiem, którego dotyczy ten opis. Uważają oni, że jako obserwatorzy i interpretatorzy świata są nierozdzielną jego częścią. W opisie badania i interpretacji jego wyników nie mogą więc wykroczyć poza własne doświadczenia celem pozyskania niezależnych opisów tego, czego doznają. Dlatego też nie zawsze jest możliwe istnienie innych, równie zasadnych opisów z odmiennych punktów widzenia. Przy czym należy wskazać, że filtrowane przez badacza opisy znaczeń uczestników badania są często weryfikowane z innymi dowodami pozyskanymi w jego trakcie.

Z powyższych rozważań wynika, że badania interpretatywne w rachunkowości zarządczej mają na celu zrozumienie sposobu i uwarunkowań tworzenia i wykorzystania przez ludzi systemów informacyjnych na potrzeby zarządzania jednostkami w celu sformułowania mniej lub bardziej uogólnionych modeli, typologii lub teorii. Dokonuje się tego przy pomocy takich narzędzi, jak:

- analiza doświadczeń jednostek lub grup w zakresie indywidualnych biografii czy też prywatnych lub zawodowych karier realizowanej za pomocą wywiadów czy opowieści,
- analiza interakcji i aktów komunikacji w czasie ich trwania drogą obserwacji lub podczas nagrań,
- analiza dokumentów (tekstów, obrazów, filmów i muzyki) lub podobnych śladów ludzkich doświadczeń i interakcji.

Należy przy tym wskazać, że w badaniach tych interakcje i dokumenty postrzega się jako sposoby konstruowania procesów społecznych, w ramach których ludzie współpracują lub konkurują ze sobą.

2. Instrumenty oceny jakości badań interpretacyjnych

Jak już wspomniano, badania interpretatywne mają charakter subiektywny, co podyktowane jest poglądem, że rozumienie ludzkich działań lub zjawisk społecznych radykalnie różni się od pojmowania zjawisk naturalnych². W celu uzyskania w tym obszarze obiektywnej

² Standardowa definicja uznaje za „subiektywne” coś, co jest zależne od umysłu, natomiast za „obiektywne” coś, co istnieje niezależnie od poznającego podmiotu (<https://sjp.pwn.pl/sjp>).

wiedzy naukowej należy zniwelować wpływ tych subiektywnych czynników na wyniki przeprowadzonych badań. Stosuje się więc pewne instrumenty, które pozwolą zwiększać trafność dobranych metod badawczych oraz wiarygodność ich wyników.

Z analizy literatury przedmiotu wynika, że zwiększaniu jakości badań interpretacyjnych może służyć:

- standaryzacja badań,
- opracowanie kryteriów ich oceny,
- zaplanowanie określonej strategii badawczej.

Charakterystykę instrumentów szacowania jakości badań przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Podjęcia w szacowaniu jakości badań interpretacyjnych

Sposoby oceny jakości badań	Charakterystyka oceny jakości badań interpretacyjnych
Standaryzacja badań	standaryzacja sytuacji i praktyk badawczych sprowadzająca się do opracowania procedur i warunków dokonywania analizy na podstawie potocznych standardów komunikacji
Wprowadzanie kryteriów jakościowych badań	formułowanie kryteriów jakościowych badań, opracowywanie wytycznych, list kontrolnych, katalogów kryteriów i wykorzystywanie innych technik kryterialnych do oceny badań
Strategie jakości	opracowanie i stosowanie całych strategii podnoszenia jakości danych i wyników badań

Źródło: opracowanie własne na podstawie Silverman (2008), s. 239–276; Denzin, Lincoln (2010), s. 251–257; Flick (2011), s. 37–73.

Jak wspomniano, zestandaryzowanie badań interpretacyjnych w rozumieniu badań ilościowych jest niemożliwe. W odniesieniu do badań interpretacyjnych R. Bohnsack (2005, s. 65) zaproponował jednak opracowanie zestawu pewnych standardów na podstawie empirycznych rekonstrukcji praktyk badawczych, a nie, jak stwierdził, „gabinetowych rozstrzygnięć”. Zgodnie z tą koncepcją standardy badań interpretacyjnych są standardami drugiego stopnia, które powinno się wyprowadzić z analizy standardów naturalnych stopnia pierwszego. Odpowiedni poziom odniesienia do formułowanych standardów jest jego zdaniem metodologicznym i teoretycznym uzasadnieniem każdej procedury badawczej. W tym celu podzielił metody interpretacyjne na otwarte i rekonstrukcyjne, przypisując tylko tym drugim zalecane kryteria jakości. Zaproponowane przez Bohnsacka zestandaryzowanie badań interpretacyjnych budzi wśród metodologów nauk społecznych liczne kontrowersje. Dotyczą one głównie następujących zagadnień (Silverman, 2008, s. 239–276; Denzin, Lincoln, 2010, s. 251–257, Flick, 2011, s. 37–73):

- ograniczeń lub wręcz braku możliwości standaryzacji programów badawczych ze względu na ogromne zróżnicowanie badań wchodzących w zakres projektów interpretacyjnych,

- niezgodności w środowisku naukowym odnośnie do terminologii i zakresu badań interpretacyjnych,
- formułowanie standardów zwykle pociąga za sobą ryzyko standaryzacji procedur badawczych, co jest sprzeczne z przyjęciem perspektywy badań niestandardyzowanych w odniesieniu do badań interpretacyjnych.
- gwarancja jakości badania jest odnoszona na cały program badawczy, nie wskazuje jednak w jaki sposób oceniać konkretne działania i procedury w ramach projektu.

Kolejnym instrumentem podnoszenia jakości badań interpretacyjnych jest poddawanie ich ocenie według określonych, wcześniej sformułowanych kryteriów. Przy wykorzystaniu tego narzędzia jakości badań bezpośrednie transponowanie typowych dla badań ilościowych kryteriów jej oceny, takich jak rzetelność, trafność i obiektywność wydaje się niemożliwe. Stabilny charakter danych i wyników podczas kolejnych badań, świadczący w badaniach ilościowych o ich wiarygodności, w odniesieniu do badań interpretacyjnych może wręcz świadczyć o ich nierzetelności. Przykładowo, uzyskanie identycznych wyników z powtórzenia wywiadu narracyjnego może świadczyć o jego celowym „skonstruowaniu” przez badacza. Kryterium trafności z kolei w tych badaniach zdaniem Kirka i Millera dotyczy pytania, „czy badacze widzą to, co myślą, że widzą” (1986, s. 21). W metodologii badań ilościowych wyróżnia się trafność wewnętrzną i zewnętrzną. Przy trafności wewnętrznej należy wykluczyć sytuacje, w której inne zmienne, niż te wynikające z hipotezy badawczej mogą wpływać na obserwowaną rzeczywistość. W celu gromadzenia i analizy danych stosuje się standaryzację. Z istoty tego rodzaju trafności przełożenie tego kryterium na badania interpretatywne może okazać się wręcz niemożliwe. Trafność zewnętrzna z kolei dotyczy możliwości uogólniania wniosków z konkretnego badania wśród populacji, kontekstów i czasu. Wyników badań interpretacyjnych nie można jednak uogólnić ze względu na ich dogłębny, wieloaspektowy opis przypadku mającego na celu wychwycenie wszystkich sposobów zachowań, czynników je warunkujących oraz konsekwencji z nich wynikających (Flick, 2011, s. 35; Nadolna, 2013, s.3 82). Stąd badacze interpretatywni często wysuwają alternatywne kryteria oceny jakości badań. Wybrane z nich zostały przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2

Przykładowe kryteria oceny jakości badań interpretacyjnych

Autorzy klasyfikacji	Kryteria jakości badań interpretacyjnych
Y. Lincoln, E. Guba	wiarygodność, prawdopodobieństwo, solidność, transferowalność, potwierdzalność
K. Charmaz	wiarygodność, oryginalność, oddźwięk, użyteczność
I. Steinke	intersubiektywna przejrzystość, wskazania do procedur i ich stosowność, tworzenie i testowanie teorii zakorzenione w empirii, określenie zasięgu i granic wyników, uwzględnianie subiektywizmu badacza, spójny charakter teorii, doniosłość teorii i wyników

Źródło: Lincoln, Guba (2009), s. 281–313; Charmaz (2009), s. 234–235; Steinke (2004), s.184–190.

Racjonalność badań interpretatywnych można również zwiększyć przez szczegółową ocenę kryterialną poszczególnych działań i postępów w procesie badawczym. Metodolodzy tych badań proponują dokonywać takich ocen za pomocą odpowiedzi na pytania dotyczące ich wiarygodności, rzetelności i trafności. Przykładowy zestaw takich pytań został przedstawiony w tabeli 3.

Zdefiniowanie kryteriów jakości badań interpretatywnych zadawalających wszystkich badaczy jest zadaniem bardzo trudnym ze względu na wspomnianą już różnorodność, elastyczność oraz przywiązanie do konkretnych w tych badaniach. W tej sytuacji metodolodzy i badacze proponują zastosowanie odpowiednich strategii eliminujących zagrożenia utraty wiarygodności badań. Strategie te mają głównie na celu zwiększanie różnorodności danych i wyników, aby uzyskać szerszy kontekst badania i większą precyzję jego efektów. Najczęściej wykorzystywane w praktyce strategie podnoszące wiarygodność badań interpretatywnych to (Bryman, Bell, 2007, s. 254–262; Miles, Huberman, 2000, s. 245; Nadolna, 2013, s. 389; Silverman, 2007, s. 239–280; Flick, 2011, s. 62–96):

- triangulacja metod, danych i teorii,
- nadawanie trafności przez badanych,
- indukcja analityczna,
- metoda ciągłego porównywania,
- analiza przypadków odchyłań.

Triangulacja jest jedną z podstawowych strategii podnoszenia jakości badania interpretatywnego. Polega ona na prowadzeniu badań wykorzystujących różnorodne dane, osadzone w różnych perspektywach teoretycznych lub też realizowanych przez kilku badaczy przyjmujących zróżnicowane podejścia do badanego zagadnienia. W kontekście jakości badań metodolodzy koncentrują się najczęściej na triangulacji metodologicznej, którą dzieli się na międzymetodyczną lub wewnątrzmetodyczną. (Denzin, 1970, s. 297) Przeciwnicy tej strategii twierdzą jednak, że nie rozwiązuje ona problemu różnorodności kontekstów wytwarzania różnych rodzajów danych przy użyciu różnorodnych technik badawczych.

Nadawanie trafności przez badanych jest kolejną strategią mającą na celu zwiększenie wiarygodności wniosków wyniesionych z badań interpretatywnych. Jeżeli badani potwierdzają te wnioski to oznacza, że są one trafne. Jej stosowanie może budzić zastrzeżenia w sytuacji, gdy wyniki te są dla badanych niekorzystne. Wówczas mogą oni ich nie potwierdzać, a wręcz im zaprzeczać.

Kolejną strategią stosowaną w celu zwiększania wiarygodności badań interpretatywnych jest również wydłużanie kontaktu badacza ze zjawiskami, które bada (Miles, Huberman, 2000, s. 234). Strategia ta umożliwi obserwowanie badanych w różnych kontekstach i sytuacjach, aby dotrzeć do ich prawdziwych reakcji i zachowań.

Aktywne poszukiwanie przypadków odchyłań i rozwiązywanie związanych z tym trudności jest strategią, w której badanie rozpoczyna się z niewielką ilością danych. Na ich podstawie jest tworzony pewien schemat analityczny. Schemat ten porównuje się z innymi danymi, a w przypadku odchyłań wprowadza się odpowiednie modyfikacje. Tymczasowy schemat ciągle jest udoskonalany w obliczu „negatywnych” lub rozbieżnych przypadków.

Czynności te powtarza się do momentu, w którym badacz ustali zestaw powtarzających się zasad zawierający w sobie wszystkie dane będące przedmiotem analizy.

Podsumowując należy stwierdzić, iż dobór odpowiedniej strategii jest uwarunkowany rodzajem problemu badawczego, doświadczeniem badacza i dostępnymi środkami finansowymi.

3. Opis projektu badawczego „Wykorzystanie informacji z rachunkowości przy podejmowaniu decyzji operacyjnych w firmach budowlanych”

Do oceny wybrano projekt badawczy stanowiący studium przypadku, który został zrealizowany w trzech przedsiębiorstwach budowlanych działających na terenie województwa zachodniopomorskiego (1 spółka) oraz województwa kujawsko-pomorskiego (2 spółki). Przedmiotem działalności najmniejszego przedsiębiorstwa były prace ogólnobudowlane, natomiast kolejnych – prace związane z budową dróg, z tym, że jedno przedsiębiorstwo zajmowało się uzbrajaniem terenu pod te drogi, natomiast drugie – budową jego nawierzchni (Nadolna, 2011, s. 411–425).

Celem badania była identyfikacja uwarunkowań, które wpływają na użycie informacji z systemu rachunkowości³ przez menedżerów operacyjnych w wybranych przedsiębiorstwach budowlanych. Podmiotem badań byli kierownicy budów oraz dyrektorzy ds. produkcji. Podczas badań posługiwano się techniką obserwacji, wywiadów, badań ankietowych, analizy dokumentacji.

Obserwacje pracy kierownika budowy i współwłaściciela zajmującego się bezpośrednio działaniami operacyjnymi (dyrektora ds. produkcji) w każdej z trzech firm trwały po 2 dni, z czego 1 dzień obserwowano pracę kierownika budowy, a w drugim dniu pracę dyrektora ds. produkcji. Podczas obserwacji zapisywano wszystkie czynności wykonywane przez te osoby, czas ich wykonywania, rodzaj podejmowanych decyzji w ramach danych działań oraz informacje, z których korzystali przy podejmowaniu tych decyzji. Ogółem na obserwację pracy wymienionych menedżerów w trzech jednostkach poświęcono około 40 godzin. Kierownicy budów oraz dyrektorzy ds. produkcji po jednodniowej obserwacji otrzymywali formularze do samodzielnego wypełnienia przez kolejne pięć dni pracy. Ich zadaniem było zapisywanie realizowanych działań, decyzji i informacji, z których korzystali przy ich podejmowaniu.

³ W badaniu za informacje z rachunkowości uznano głównie informacje pozyskiwane z ksiąg rachunkowych systemów finansowo-księgowych przedsiębiorstw oraz bezpośrednio z dokumentów księgowych, takich jak: faktury, listy płac czy dokumenty magazynowe. Jako, że menedżerowie operacyjni wykorzystują informacje z rachunkowości głównie do zarządzania kosztami, niezbędne było również wykorzystanie informacji kosztowych typu *ex ante*. W analizowanych jednostkach dyrektorzy ds. produkcji, będąc jednocześnie współwłaścicielami, współtworzyli kosztorysy ofertowe i budżety poszczególnych budów na podstawie obowiązujących norm i dotychczasowych doświadczeń. Budżety te stanowiły podstawę do kontroli kosztów. Stąd w badaniach zaklasyfikowano do informacji z rachunkowości (zarządczej) również informacje finansowe o planowanych wielkościach kosztów oraz cenach środków produkcji (ceny materiałów, usług czy stawki wynagrodzeń pracowników), które były podstawą do ustalania wielkości tych kosztów.

Kolejną techniką, którą zastosowano w badaniach były wywiady. Przeprowadzono je trzykrotnie zarówno z kierownikami budów, jak i dyrektorami do spraw produkcji w każdym z tych przedsiębiorstw. Pierwszy wywiad został przeprowadzony na początku badania i jego głównym celem było poinformowanie uczestników o zasadach i przedmiocie prac badawczych. Po pierwszym dniu badania odbył się drugi wywiad, który dotyczył głównie wyjaśniania zagadnień niejasnych dla badacza powstałych w trakcie całego dnia obserwacji. Ostatni wywiad został przeprowadzony po analizie wypełnianych samodzielnie przez uczestników badania formularzy, które zawierały opis realizowanych przez nich czynności i decyzji z nimi związanych. Podczas tego wywiadu również uzupełniano i wyjaśniano nieścisłości zawarte w wypełnionych dokumentach.

Dodatkowo na początku i na końcu badań wszyscy ich uczestnicy wypełnili ankietę, aby wyrazić swoją opinię o celowości przeprowadzania takich badań, potrzebach oraz występujących lukach informacyjnych, stopniu dostępności i zrozumiałości informacji pochodzących z systemów informacyjnych funkcjonujących w przedsiębiorstwie oraz okolicznościach pozyskiwania informacji pochodzących z rachunkowości. Przedmiotem analizy były również dostępne dokumenty i raporty.

Wyniki badań wskazały, że bez względu na wielkość przedsiębiorstwa i zakres realizowanych projektów budowlanych informacje finansowe z systemu rachunkowości przy podejmowaniu bieżących decyzji operacyjnych były wykorzystywane w niewielkim zakresie. Jedynie problemy decyzyjne, które wystąpiły się po raz pierwszy lub pojawiły się nowe okoliczności przy problemach rutynowych powodowały, że menedżerowie operacyjni poszukiwali informacji w zakresie finansowych konsekwencji swoich decyzji. Wyniki badań wskazały również, że istniały rozbieżności między poszczególnymi szczeblami zarządzania w zakresie korzystania z informacji finansowych. Kierownicy budów wykorzystywali je tylko w sytuacji podejmowania decyzji dotyczących działań korygujących, natomiast dyrektorzy ds. produkcji oprócz działań korygujących zgłaszali zapotrzebowanie na informacje finansowe przy monitorowaniu stopnia zgodności kosztów budów z budżetami. Tylko w jednej spółce kierownik budowy bieżąco monitorował koszty projektu. Wynikało to jednak ze stosowanego w spółce systemu motywacyjnego.

Ponadto badania ankietowe wykazały, że księgową kwantyfikacja zdarzeń gospodarczych jest często niezrozumiała dla menedżera najniższego szczebla zarządzania. Podkreślano w ankietach również zbyt duży stopień agregacji tych informacji na potrzeby bieżących decyzji operacyjnych. Uczestnicy badania zwracali również uwagę na fakt, że nie mają możliwości pozyskania informacji na czas z systemu rachunkowości ze względu na przyjęte w nim procedury dokumentowania i zapisywania zdarzeń gospodarczych.

Ponadto wykazano, że menedżerowie przede wszystkim korzystają z informacji z rachunkowości w celu zdobycia wiedzy o środowisku pracy, a nie jako wkładu informacyjnego do wariantów decyzyjnych służących rozwiązaniu danego problemu.

4. Ocena jakości projektu badawczego „Wykorzystanie informacji z rachunkowości przy podejmowaniu decyzji operacyjnych w firmach budowlanych”

Do oceny wartości badania posłużono się procedurą serii pytań. Pytania są ukierunkowane zarówno na wykorzystaną teorię, wyniki badania, jak i zastosowaną procedurę badawczą. Zakres pytań odnośnie tych zagadnień i odpowiedzi na nie został przedstawiony w tabeli 3.

Tabela 3

Ocena jakości projektu „Wykorzystanie informacji z rachunkowości przy podejmowaniu decyzji operacyjnych w firmach budowlanych”

Pytania badawcze	Odpowiedzi na pytania badawcze
Czy przyjęta metoda badawcza jest adekwatna do natury stawianych pytań?	tak
Czy istnieje wyraźny związek z przyjętym kanonem wiedzy bądź teorią?	tak
Czy istnieje przekonujące uzasadnienie dla kryteriów, które posłużyły do wyboru badanych przypadków, gromadzenia danych oraz analizy?	tak
Czy czułość przyjętych metod odpowiada potrzebom wynikającym z pytań badawczych?	tak
Czy gromadzenie danych oraz ich utrwalanie było systematyczne?	w pewnym zakresie
Czy czynione są odwołania do ogólnie przyjętych metod analizy?	tak
Czy wokół sposobu wyboru tematów, pojęć oraz kategorii, pochodzących z zebranych danych, toczyła się należyta dyskusja?	nie
Czy przedyskutowano dowody przemawiające za oraz przeciw twierdzeniom badacza?	w pewnym zakresie
Czy można przeprowadzić wyraźny podział między danymi a ich interpretacją?	tak

Źródło: opracowanie własne na podstawie Silverman (2008), s. 242; Miles, Huberman (2000), s. 245.

W ocenianym projekcie zastosowano strategię triangulacji wewnątrzmetodycznej, polegającą na użyciu czterech technik badawczych w jednym badaniu. Za podstawowe uznano technikę obserwacji i wywiadów, które zostały uzupełnione o ankietę i analizę dokumentacji. Poszczególne techniki posłużyły zarówno do poszukiwania odpowiedzi na odmienne pytania badawcze, jak również miały na celu zweryfikowanie wyników badania uzyskanych w efekcie zastosowania tylko pojedynczej techniki badawczej. Przyjęte metody w pełni umożliwiły uzyskanie odpowiedzi na pytanie badawcze dotyczące zakresu korzystania przez menedżerów operacyjnych z informacji zawartych w rachunkowości, ich formy, okoliczności zgłaszania na nie zapotrzebowania oraz ich znaczenia w procesie decyzyjnym. Inspiracją do przeprowadzenia tego typu badań była szeroka analiza zawartych w literaturze opisów studiów przypadków z zakresu rachunkowości, głównie zarządczej (Ahrens, Chapman, 2007, s. 234; Jönsson, Grönlund, 1988, s. 512–532; Cooper, Morgan, 2008, s. 160–169; Eisenhardt, Graebner, 2007, s. 24–31). Przeprowadzone badanie wpisuje

się więc w nurt obecnych praktyk badawczych tej nauki. W celu uzyskania różnorodnych informacji dotyczących tego samego zjawiska zastosowano nie tylko różne techniki badawcze, ale przeprowadzono projekt w różnej wielkości przedsiębiorstwach branży budowlanej. Zbieżność uzyskanych wyników pozwoliła w tym przypadku wysnuć wnioski, że wielkość przedsiębiorstwa nie miała większego wpływu na wnioski badawcze. W odniesieniu do systematyczności przeprowadzonego badania cennym byłoby kilkukrotne jego powtórzenie w różnych okresach, aby sprawdzić wpływ czasu na uzyskane wyniki. Problem ten nie był przedmiotem pytań badawczych w tym projekcie, niemniej podniósłby jego wartość poznawczą. Wnioski z badania zostały przedstawione wszystkim uczestnikom badania, którzy w pewnym zakresie uzupełnili i zweryfikowali interpretacje badacza. Dyskusja z uczestnikami badania pozwoliła również badaczowi na wyraźne oddzielenie danych od ich interpretacji.

Uwagi końcowe

Metody badań interpretatywnych były tworzone przez lata podczas konkretnych projektów i w obliczu zadawanych pytań badawczych. Ze względu na ich liczbę i różnorodność współcześni badacze mają raczej dylemat doboru konkretnej metody do rozwiązywanego problemu badawczego, aby uniknąć nieprawidłowych zastosowań i błędów tkwiących w samym wyborze. Przeciwdziałać temu mają odpowiednie instrumenty zwiększania jakości badań interpretatywnych. Stosowanie tych instrumentów ma na celu uzyskanie pewności co do prawdziwości formułowanych wniosków z badań, a tym samym oczekuje się, że zagwarantują one pozyskanie zaufania u ich odbiorców. Przeprowadzona ocena projektu badawczego za pomocą metody kryterialnej w postaci odpowiedzi na pytania odnośnie do jakości przeprowadzenia projektu badawczego okazała się użyteczna. Pozwoliła bowiem w dużym zakresie potwierdzić wiarygodność badania. Umożliwiła również zwrócenie uwagi na jego niedociągnięcia oraz kierunki dalszej weryfikacji jego wyników. Godnym podkreślenia jest również fakt, że stosowanie podejścia triangulacyjnego w badaniach rachunkowości zarządczej jest bardzo wymagające ze względu na wieloaspektowość i różnorodność czynników determinujących tworzenie i wykorzystywanie informacji na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.

Literatura

- Ahrens, T. (2008). Overcoming the Subjective–Objective Divide in Interpretive Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (2–3), 292–297.
- Ahrens, T., Chapman, Ch.S. (2007). Management Accounting as Practice. *Accounting, Organization and Society*, 32, 1–27.
- Bohnsack, R. (2004). Group Discussion and Focus Groups. W: U. Flick, E. von Kardorff, I. Steinke (red), *A Companion to Qualitative Research* (s. 214–220). London: Sage.
- Bryman, A., Bell, E. (2007). *Business Research Methods*, Oxford: Oxford University Press.

- Charmaz, K. (2009). *Teoria ugruntowana. Praktyczny przewodnik po analizie jakościowej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Cooper, D.J., Morgan, W. (2008). Case Study Research in Accounting. *Accounting Horizons*, 22 (2), 159–178.
- Denzin, N.K. (1970). *The Research Act*. Chicago: Aldine.
- Flick, U. (2011). *Jakość w badaniach jakościowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Eisenhardt, K.M., Graebner, M.E. (2007). Theory Building from Cases: Opportunities and Challenges. *Academy of Management Journal*, 50 (1), 25–32.
- Geertz, C. (1973). *The Interpretation of Cultures*. New York: Basic Books.
- Ihantola, E.A., Kihn, L.A. (2011). Threats to Validity and Reliability In Mixed Methods Accounting Research, Qualitative. *Research in Accounting and Management*, 8 (10), 39–58.
- Jönsson, S., Grönlund, A. (1988). Life with a Sub-contractor: New Technology and Management Accounting. *Accounting, Organisation and Society*, 13, 512–532.
- Kirk, J., Miller, M. (1986). *Reliability and Validity in Qualitative Research*. Beverly Hills: Sage.
- Kostera, M. (1996). *Postmodernizm w zarządzaniu*. Warszawa: PWE.
- Miles, M.B., Huberman, A.M. (2000). *Analiza danych jakościowych*. Białystok: Trans Humana.
- Maxwell, J.A. (1992). Understanding and Validity in Qualitative Research. *Harvard Educational Review*, 62 (3), 279–300.
- Lukka, K., Modell, S. (2010). Validation in Interpretative Management Accounting Research. *Accounting Organizations and Society*, 35, 462–477.
- Nadolna, B. (2011). Wykorzystanie informacji z rachunkowości przy podejmowaniu decyzji operacyjnych w wybranych firmach budowlanych. Studium przypadku. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 181, 411–425.
- Nadolna, B. (2013). Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 291, 381–390.
- Parker, L.D. (2012). Qualitative Management Accounting Research: Assessing Deliverables and Relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 54–70.
- Richardson, A. (2012). Paradigms, Theory and Management Accounting Practice: A Comment on Parker (Forthcoming) “Qualitative Management Accounting Research: Assessing Deliverables and Relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 83–88.
- Silverman, D. (2007). *Interpretacja danych jakościowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Steinke, I. (2004). Quality Criteria in Qualitative Research. W: U. Flick, E. von Kardorff, I. Steinke (red), *A Companion to Qualitative Research* (s. 184–190). London: Sage.

QUALITY IN INTERPRETATIVE MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

Abstract: *Purpose* – The aim of this article is to evaluate the methodology of a selected management accounting research project using a specific strategy to improve the quality of interpretative research.

Design/methodology/approach – The article was written on the basis of literature. A method of analysis of the sources was applied.

Findings – The article presents factors and instruments increasing the quality of the interpretative studies and evaluates the research strategy of selected management accounting.

Originality/value – In Polish literature there are no publications discussing the identification of the determinants of reliability of interpretative studies and instruments for increasing their quality in management accounting.

Keywords: quality of interpretative research, managerial accounting, strategies for improving research quality, methodology

Cytowanie

Nadolna, B. (2017). Jakość w badaniach interpretatywnych rachunkowości zarządczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 487–497. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-47.