

روش‌شناسی کیفی در تحقیقات حسابداری مدیریت با تأکید بر چالش‌ها و فرصت‌ها

مونا عابدنظری^۱
حامد آراد^۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۰۱

چکیده

اخیراً تحقیقات حسابداری به سمت روش‌شناسی کیفی گام برداشته است به نحوی که توسعه مبانی و بسط اندیشه‌های کیفی و رفتاری در متن پژوهش‌ها، با توجه به ناشناخته و متغییر بودن مولفه‌های رفتاری، پژوهشگران این حوزه را با چالش‌هایی مواجه نموده است.

در نوشتار حاضر با تأکید بر رویکرد آرشیوی و استفاده از منابع نظری و عملی متعدد به بررسی کلی ساختار و منطق پژوهش‌های کیفی در زمینه حسابداری مدیریت و همچنین نقش پژوهش‌های کیفی که منجر به ارائه نظریه‌های حسابداری مدیریت گردیده و اصول و راهنمای کلی جهت انجام پژوهش‌هایی از این دست پرداخته شده است. تأکید نوشتار حاضر بر شناسایی مشکلات و چالش‌های رایج پژوهش‌های کیفی و ارائه راه‌کارهایی برای بهبود و پر کردن آن است. نقدهایی همچون (۱) انتزاعی بودن آمار از واقعیت، (۲) شبیه‌سازی، (۳) ناتوانی در آشکار سازی ابعاد واقعی یک پدیده و (۴) عدم دقت در روش‌های کمی و مسائلی دیگر همچون سنجش مفاهیم، تعیین علیت، قابلیت تعمیم نتایج، تکرار پذیری و تمرکز بر افراد این سبک از پژوهش‌ها را مورد توجه محافل حرفه‌ای قرار داده است.

قابلیت‌های خاص این سبک از مطالعات از طریق کیفی نگری در تحقیق و در موقعیت‌های مختلف می‌توانند ما را به سوی خلق دانش منسجم‌تر، معتبر، مرتبط و رهایی بخش در زمینه حسابداری مدیریت رهنمون باشند، موضوعی که در چند سال اخیر در کشور مورد توجه بیشتری قرار گرفته و رشد کمی پژوهش‌های کیفی در حسابداری مدیریت چنان بوده است که به عنوان یک پارادایم نوین در تحقیقات می‌توان از آن یاد نمود.

واژه‌های کلیدی: پژوهش‌های کیفی، حسابداری مدیریت، چالش‌ها و فرصت‌ها.

۱- دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول). Mona.abednazari@yahoo.com

۲- دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان
Hamedarad.edu@gmail.com

۱- مقدمه

عمدتاً پژوهش کیفی یک کار نامنظم و وقت گیر است و هر پژوهشگری که در زمینه مطالعات موردی و یا میدانی فعالیت داشته، با مشکلاتی فراوانی همچون شناسایی تئوری مربوط، تدوین اهداف پژوهش، دسترسی به افراد کلیدی، یافتن شواهد مربوط، مشاهده بدون وقفه، فعالیت گسترده بر روی داده‌ها، سردرگمی به خاطر تحلیل‌های متضاد، تلاش جهت دستیابی به فهم نظری و نوشتن استدلال‌های جذاب و جدید و معتبر دست به گریبان بوده است. پژوهشگر کیفی در حسابداری پس از گذران ساعت‌های طولانی جهت جمع آوری اطلاعات میدانی و پس از گذراندن ساعت‌های بی شمار در کنار امکانات سخت افزاری به این سوال دشوار و تقریباً وجودی بر می‌خورد: آیا واقعاً پژوهش‌های کیفی در زمینه حسابداری مدیریت اهمیت دارد؟

در سال‌های اخیر دغدغه‌ها و نگرانی‌های بسیاری از درک و توسعه حسابداری و بکارگیری آن در محتوای محیط تجاری امروزی مطرح گردیده است. تنوع و پراکندگی رویکردهای تحقیقاتی، به درک و توسعه کامل ابعاد تحقیقاتی کمک چندانی نمی‌کند. زیرا کماکان شکاف میان حوزه آکادمیک و عمل برقرار است به نحوی که دانشگاهیان و تحقیقات آکادمیک چندان که باید با حوزه عمل در ارتباط نیست و این دست تحقیقات در بازارهای نوظهور و کشورهای در حال توسعه و گذار مورد توجه بیشتری قرار دارد. بی شک ایدئولوژی در شکل‌گیری چنین جریان‌هایی نقش عمده‌ای ایفاء می‌کند. از این گذشته حاکمیت تفکر ساختارگرا در محیط‌های آکادمیک، سبب شده است، اندیشه پیرامون حسابداری در میان محصلین و دانشگاهیان گسترش چندانی نیابد و این توسعه نامتقارن خود به عنوان چالشی برای تحقیقات حسابداری مدیریت تبدیل گردد.

شواهد نشان می‌دهد تحقیقات حسابداری با شرایط اجتماعی تعامل مناسبی ندارد. محور تحقیقات حسابداری سنتی، به اصول حسابداری و مقررات و قوانین، محدود و مقید شده است که این اصول،

قوانین و مقررات، متغیرهای درون حسابداری و نیز روش تعریف و اندازه‌گیری آنها را تعیین می‌کنند (رهنمای رودپشتی و طاهر آبادی، ۱۳۸۹).

انجام پژوهش‌های کیفی به سه دلیل اهمیت دارد: نخست اینکه، پژوهش‌های کیفی ما را فراتر از یک دیدگاه بسته و کارکردگرا در زمینه پدیده حسابداری که آن را دیدگاه آکادمیک می‌نامیم سوق می‌دهد، دوم اینکه، پژوهش‌های کیفی از ما در برابر امپریالیسم علمی که حسابداری مدیریت را به یک موضوع که صرفاً حول انتخاب‌های اقتصادی تقلیل می‌دهد، محافظت می‌کند که این دیدگاه را دیدگاه اقتصادی می‌نامیم و سوم اینکه، پژوهش‌های کیفی به بررسی انتقادی الزامات و تجویزها یا بررسی اثباتی جهت بهبود حسابداری مدیریت می‌پردازد که آن را دیدگاه مشاوره نامیده اند (وای و یو^۳، ۲۰۰۸).

مقصود از پژوهش‌های کیفی، سنت^۴ تحقیقاتی تفسیری در زمینه حسابداری به خصوص پژوهش‌های موردی است که از داده‌های تجربی جمع‌آوری شده از یک سازمان هدف یا تعداد انگشت شماری از سازمان‌ها استفاده می‌کند. پژوهش‌های کیفی منجر به دستیابی به تحلیل‌های نظری با ارزشی خواهد شد که این نوع پژوهش از منابع و شواهد مختلف، مانند مصاحبه، اسناد و متون دیگر و همچنین مشاهده مستقیم در مکان تحقیق استفاده می‌کند.

هدف اصلی پژوهش کیفی، ایجاد یک روش شناسی برای دستیابی، درک، تجزیه و تحلیل و توضیح پدیده‌های مدیریتی در سطح شرکت یا جامعه است (دالتز و همکاران^۵، ۲۰۰۹). هنگامی که اطلاعات کمی درباره یک گروه انسانی، یک سازمان یا برخی از پدیده‌های اجتماعی وجود داشته باشد، پژوهش کیفی با بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمقی و مشاهدات علمی بهترین روش مطالعه آنها است (پولیت و بک^۶، ۲۰۰۷).

در دهه‌های اخیر، تحقیقات حسابداری مدیریت عمدتاً روی روش‌های جدید و موضوعات مربوط تر تمرکز یافته است. با وجود این، یکی از چالش‌های اصلی فراروی محققان حسابداری مدیریت، استمرار

۲- پژوهش‌های کیفی و واکاوی چالش‌ها

پژوهش‌های کیفی به گردآوری، تحلیل و تفسیر داده‌ها بر اساس مشاهده آنچه در جامعه رخ می‌دهد، می‌پردازد. در این نوع پژوهش، پژوهشگر به دنبال بیان معانی، مفاهیم، تشریح ویژگیها، نمادها و توصیف پدیده‌هایی است که مشاهده می‌نماید. پژوهش‌های کیفی اغلب به هولیستیک مشهور است، یعنی مربوط به انسان و محیط زیست انسانی با همه پیچیدگی‌های آن است. پژوهشگران کیفی به گردآوری و تحلیل مطالب بدون ساختار مشخص و گاهی داستانی می‌پردازند و نتیجه‌ای کاملاً موضوعی و انتزاعی از توانایی‌ها و برداشت‌های انسانها ارائه می‌دهند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶). تحقیقات تفسیری حسابداری به درک دنیای اجتماعی می‌پردازد و شامل مطالعاتی می‌شود که به دنبال درک ماهیت اجتماعی و تغییرات در شیوه‌های حسابداری هستند (رایان و همکاران^۷، ۲۰۰۲، ص ۴۲). روش‌شناسی تفسیری برای توصیف، درک و تفسیر تمایلات و نیات انسانی تلاش می‌کند. فعالیت‌های قوم‌نگاری، مطالعات موردی و مشاهده حضوری ترغیب می‌شوند و کنشگران در دنیای روزمره خود مورد مطالعه قرار می‌گیرند. واقعیت اجتماعی به عنوان پدیده‌ای در حال ظهور که به صورت ذهنی پدید آمده و از طریق تعامل انسان شیوه‌سازی می‌گردد، در نظر گرفته می‌شود (چوا^۸، ۱۹۸۶، ص ۶۱۵).

مهم‌ترین عاملی که باعث شکست و ناکامی تحقیقات حسابداری مدیریت شده است، نبود اطلاعات منسجم درباره فعالیت‌های داخلی شرکت‌ها است. هیچگونه اطلاعات جامعی درباره سیستم‌های بودجه بندی شرکت‌ها، روش‌های قیمت‌گذاری انتقالی، سیستم‌های بهای تمام شده و روش‌های تخصیص هزینه و مانند آنها وجود ندارد. عوامل کمبود این اطلاعات ممکن است موارد زیر باشد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۸):

الف- توجه دانشجویان تحصیلات تکمیلی و اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها حسابداری به حوزه

این رویکرد و انتخاب موضوعات مربوط و جدید است. لذا، انتخاب حوزه تحقیق باید با توجه به اولویت‌ها و دغدغه‌های منشعب از بازار، اندیشه‌های مدیریت و خواسته‌های ذی‌نفعان صورت پذیرد. از این رو در حسابداری مدیریت، یکپارچه‌سازی نگرش‌های مختلف تئوری و روش شناختی در جهت ایجاد دانش جدید و ترسیم جریان تحقیقات ضروری است.

شش علت به عنوان علل اصلی ناکامی ادبیات تحقیقات تجربی حسابداری نسبت به انباشت یافته‌های ساختار یافته تعریف شده است که این شش علت عبارتند از: (۱) کمبود اطلاعات قابل اعتماد و منسجم، (۲) رویکرد غیرتئوریک ادبیات حسابداری مدیریت، (۳) تغییر انگیزه‌های محققان، (۴) چارچوب غیراقتصادی مبانی، (۵) کمبود تئوری‌های تجربی قابل آزمون، و (۶) تأکید بیشتر روی امر تصمیم‌گیری به جای کنترل.

ساختار این مقاله به شرح زیر است: ابتدا با جزئیات بیشتری به دستاوردهای پژوهش‌های کیفی در زمینه‌های پدیده‌های حسابداری مدیریت از سلطه سه دیدگاه فوق‌پرداخته شده است. در بخش دوم، به نقش پژوهش‌های کیفی در ارائه تئوری خواهیم پرداخت. در بخش سوم برخی از اصول راهنمای عملی تر جهت انجام پژوهش‌های کیفی عملی در زمینه حسابداری مدیریت ارائه خواهد شد. سپس، برخی از مشکلات رایج در زمینه پژوهش‌های کیفی مربوط به حسابداری مدیریت شناسایی می‌شوند و در بخش پنجم با بحث قابلیت‌های آتی پژوهش‌های کیفی در حسابداری مدیریت جهت ارائه دستاوردهای جدید در زمینه پژوهش‌های کیفی بیشتر خاتمه می‌یابد. تفکر انتقادی و منطق قیاسی در نگارش مقاله مورد توجه قرار داشته و از طیف گسترده‌ای از دیدگاه‌های نظری و پژوهش‌های روش‌شناختی و همچنین از برخی مطالعات میدانی در حسابداری مدیریت بهره برده شده است.

مدیریت، از عمل فاصله گرفته بودند. بسیاری از آنها اقدام به طراحی الگوهای بسیار ساده‌ی خلاصه شده‌ی می‌کردند که از دنیای واقعیت فاصله بسیار زیادی داشت و یا مبادرت به تدوین مدل‌ها و الگوهای عمدتاً ریاضی و آماری پیچیده می‌کردند که نه تنها درک آنها دشوار بود، بلکه فاقد کاربرد عملی نیز بودند. ارتباط میان حسابداران در عمل و اساتید حسابداری دانشگاهی نیز در حد مطلوبی نبود. در نتیجه شکاف عمیقی بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت وجود داشت و بسیاری از مسائل کاربردی سازمان‌ها بدون راه حل باقی مانده بود (نمازی، ۱۳۸۶).^۹

دیدگاه آکادمیک مفروضات بسیار زیادی دارد. بر اساس این دیدگاه، سازمان قادر است جایگاه خود را در محیط تعیین کند و مرزهای خود را به عنوان یک نهاد مستقل شناسایی نماید. سازمان از علائق و تمایلات خود آگاه است و از یک عامل مرکزی یعنی مدیریت مسئول استفاده می‌کند. سازمان دارای اهداف خاص است که اعضا در مورد این اهداف توافق کامل دارند و قبل از اینکه شتابزده وارد عمل شود، به دقت آینده خود را طرح ریزی می‌کند و در جستجوی داده‌های سخت و اطلاعات پردازش شده رسمی است. زمانی که سازمان عمل می‌کند، این اقدام مورد نظارت، مستند سازی و پیگیری منظم قرار می‌گیرد. از این رو، این سازمان به طور مدام با دو مساله مهم مواجه است. اولین مساله تصمیم‌گیری عقلانی است یعنی نحوه انتخاب بهترین زنجیره اقدام در نتیجه توالی منطقی وقایع که آن را به عنوان فرایند تصمیم‌گیری می‌شناسیم و دومین مساله کنترل منطقی یعنی نحوه اجرای تصمیمات و هدایت سازمان از طریق مقایسه پیامدها و اهداف مشخص است.

حسابداری مدیریت، به عنوان یک فناوری کاربردی که به مدیریت در حال اقدام کمک می‌کند با این دو مساله مفروض در ارتباط است. حسابداری مدیریت با فراهم آوردن داده‌های کمی، تحلیل اقتصادی و ارزیابی مالی به تصمیم‌گیری عقلانی کمک می‌کند و از انتخاب‌های آگاهانه و صحیح حمایت می‌کند. همچنین حسابداری مدیریت از طریق اندازه

هایی مثل بازار سرمایه جلب شده است که اطلاعات غنی دارند.

ب- داده‌های مورد استفاده جهت انجام تحقیق از مشکلاتی مثل پاسخگویی‌های جانبدارانه سازمان‌ها و تعصب‌های غیر منطقی پژوهشگران رنج می‌برند.

ج- داده‌هایی هم که محققان به آنها دسترسی دارند، اغلب نمونه‌های غیر تصادفی می‌باشند چرا که تحقیقات نشان می‌دهد شرکت‌هایی که مشکل دارند بیشتر مایلند که محققان به اطلاعات آنها دسترسی پیدا کنند، تا شرکت‌هایی که موفق‌تر هستند. زیرا این شرکت‌ها از اینکه رقبا به اطلاعات محرمانه آنها دسترسی پیدا کنند نگرانند.

یکی از تفاوت‌ها، این است که تحقیقات حسابداری مدیریت در سال‌های پیش بر محیط‌های ایستا تمرکز داشت در حالیکه امروزه محیط اقتصادی پویا و رقابت در فضای اقتصادی، یک ساختار پویا را در اختیار قرار می‌دهد و تطبیق تئوری با محیط عمل پویا مستلزم شناخت چالش‌ها، فرصت‌ها و زمینه‌های آتی پیش روی حسابداران مدیریت است. سایر معیارها و چالش‌های تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت از منظر پژوهش‌های آکادمیک، مسایل مربوط به معیارهای اقتصادی پیش فرض در حسابداری مدیریت و همچنین موضوع مربوط به مشاوره و دامنه انتظارات ناشی از آن است (وای و یو، ۲۰۰۸) همچنین نقد اخیر که در حوزه ارزیابی این سبک تحقیقات مطرح شده که در بخش چهارم چالش‌ها تشریح می‌گردد.

۲-۱- چالش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه آکادمیک

در اوایل دهه ۱۹۸۰، تکنیک‌ها و عملیات رایج حسابداری مدیریت پاسخگوی نیازهای اساسی و مبرم سازمان‌ها، به ویژه سازمان‌های در سطح جهانی نبود. یکی از انتقادات عمده وارده بر حسابداری مدیریت، عدم ارتباط بین تئوری و عمل بود. در این دوران، اغلب تحقیقات آکادمیک مربوط به حسابداری

است. برای مثال، ارقام ارائه شده توسط حسابداران مدیریت را به جای استفاده در زمینه تصمیم‌گیری و یا کنترل نیازهای داخلی، می‌توان برای اهداف صرفاً نمایشی مورد استفاده قرار داد و یک تصویر مدیریتی به روز شده را ارائه نمود. همچنین می‌توان این شیوه‌ها را به عنوان جایگزینی برای عمل استفاده نمود و افراد برون سازمانی را فریب داد تا باور کنند یک تحول بزرگ در حال وقوع است، در حالی که در واقع چنین نیست (کاسورینن^{۱۳}، ۲۰۰۲؛ مالی^{۱۴}، ۱۹۹۷؛ وای ویو، ۲۰۰۶).

بنابراین تحقیقات کیفی با چشم انداز وسیع‌تری در موضوع حسابداری مدیریت، یک هدف آموزشی و فرهنگی مهم را تعقیب می‌کند و درصدد است در ورای دیدگاه آموزشی، حسابداری مدیریت را به عنوان یک اقدام فردی ناقص معرفی کند که در قالب مجموعه متنوعی از روش‌های گوناگون در دنیای واقع متناسب با شرایط سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

۲-۲- چالش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه اقتصادی

آثار آکادمیک آموزشی و عملگرا^{۱۵}، بسیاری از اصول خود را از سنت‌های نظری بنیادین دیدگاه اقتصادی یعنی چشم‌انداز تأثیرگذار بر جریان‌های مهم تحقیقات علمی در زمینه حسابداری مدیریت، به عاریت گرفته است. دیدگاه اقتصادی که از اقتصاد نئوکلاسیک و به طور خاص نظریه اقتصاد خرد نشأت گرفته است، یک چشم‌انداز قدرتمند را در زمینه پژوهش‌های تحلیلی ارائه می‌کند. نقطه قوت این دیدگاه در شفافیت مفهومی، مقتصد بودن و شکوه عظمت و همچنین در شخصیت جهانی آن نهفته است. این دیدگاه تلاش می‌کند حسابداری مدیریت را به صورت انتزاعی و اغلب در قالب مدل‌های ریاضی که فراتر از محدودیت‌های زمانی و مکانی هستند، تبیین نماید. بنابراین این دیدگاه یک نظریه عمومی را ارائه می‌کند (وای ویو، ۲۰۰۸).

گیری و نظارت بر پیشرفت سازمان به سمت اهداف خاص کمی مالی و غیر مالی، به کنترل عقلانی کمک می‌کند و امکان مدیریت بر مبنای استثنا^{۱۶} را فراهم می‌آورد که این نوع مدیریت باعث اقدامات اصلاحی فوری می‌شود. به طور کلی، حسابداری مدیریت به عنوان یک رسانه عملی تلقی می‌شود که در خدمت اهداف مدیریت عقلانی است. حسابداری مدیریت یک ابزار فنی انعطاف‌پذیر و بی‌طرف و یا سیستم رسمی است که می‌تواند به تحقق اهداف عملکردی کاربران خود خدمت کند (وای ویو، ۲۰۰۸).

واقعیت سازمانی که معمولاً با آن مواجه هستیم، با ساده‌انگاری‌های هستی‌شناختی ضمنی دیدگاه آکادمیک مطابقت ندارد. هنگامی که وارد یک سازمان واقعی و به خصوص وارد یک کسب و کار واقعی می‌شویم، خیلی زود متوجه می‌شویم که از مفاهیم انتزاعی جذاب ابزاری کتاب‌های درسی بسیار دور هستیم و سازمان در چندین محیط رقابتی و نهادینه فعالیت می‌کند (دی ماگی و پاول^{۱۱}، ۱۹۹۱).

تحقیقات در سطح آکادمیک بدلیل فقدان توسعه دانش معاصر در حوزه کسب و کار، در حال دور شدن از واقعیت‌های محیط تجاری است. همچنین ظهور این پدیده در رشته‌های خاص از جمله حسابداری سبب گردید که محققان حسابداری و اکثر تحقیقات حسابداری به گونه‌ای جهت‌دهی گردد که جدا از روند حوزه عمل باشد و این شاید بدلیل دوری تحقیقات حسابداری از سایر رشته‌ها از جمله حوزه علوم اجتماعی است. بنابراین ایجاد یک محتوای تحقیقاتی در حسابداری که بتواند ارتباط با محیط و جریان ایده‌ها را بین جهان عمل و دنیای تحقیقات ایجاد نماید، ضرورت دارد (هاپوود^{۱۲}، ۲۰۰۸).

حسابداری مدیریت یک جعبه ابزار دقیق تکنیک‌های کاربردی و سیستم‌های بی‌طرف جهت کمک به انتخاب عقلانی و کنترل نیست (هاپوود، ۱۹۸۳). بلکه حسابداری مدیریت مجموعه‌ای تقریبی از شیوه‌های محاسباتی است که به صورت انتخابی و بسیار نامنظم از سوی عوامل بسیار گسترده در طیف گسترده‌ای از فرایندها و موقعیت‌های سازمانی جمع‌آوری شده

تجربی نیست. پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت به جعبه سیاه مورد نظر اقتصاددانان نفوذ کرده است و به دنبال چگونگی و چرایی امور سازمانی است و بازیگران کلیشه‌ای و معاملات اقتصادی پیش فرض در دیدگاه اقتصادی را کنار گذاشته است.

اما مهمترین پیام این تحقیقات کیفی این است که حسابداری مدیریت منعکس کننده یک واقعیت اقتصادی مشخص و واحد و نیز نتیجه منفعلی شرایط اقتصادی نیست بلکه یک پدیده ساختاری فعال است. ما با استفاده از حسابداری مدیریت، می‌توانیم واقعیت را خلق کنیم (هاپوود، ۱۹۸۳، ۱۹۸۶). محاسبات حسابداری مدیریت در مورد برخی از موضوعات خاص اضطراب ایجاد می‌کند، برخی از موضوعات دیگر را به حاشیه می‌راند و یا بی اعتبار می‌کند. این محاسبات طرح‌های سازمانی را به مسیرهای از پیش تعریف شده می‌کشاند. این سنجش‌ها مشخص می‌کنند چه چیزی مورد توجه مدیریت قرار می‌گیرد و بنابراین یک دید خاص را در درون سازمان ایجاد می‌کنند. برای مثال، مراکز هزینه و سود باعث ایجاد نظم و تقسیم بندی فعالیت می‌شود و در نتیجه تصور عوامل را در مورد چگونگی ساختار بندی فعالیت‌ها و چگونگی ارتباط متقابل عناصر مختلف شکل می‌دهد. حسابداری مدیریت همچنین همخوانی بین این برداشت‌ها را حفظ می‌کند و برای مثال قالب‌های گزارش دهی را استاندارد می‌نماید.

پژوهش‌های کیفی نشان داده‌اند که بر مبنای تحلیل اقتصادی، اگر بخواهیم پدیده‌های حسابداری مدیریت را درک کنیم، به مفهومی فراتر از یک نظریه کلی نیاز داریم. جهان شمولی دیدگاه اقتصادی باید با یک فلسفه اساساً متفاوت از ماهیت نظریه مشروع در تحقیقات حسابداری مدیریت تکمیل شود. نظریه به عنوان یک ساختار جهانی معتبر تلقی نمی‌شود که از نظر آماری از یک نمونه گرفته تا یک جمعیت گسترده در طیف نامحدودی از زمینه‌ها و مکان‌های تجربی تعمیم پذیر باشد. همچنین نظریه یک ساختار پایدار نیست که دستخوش تغییرات جدید نشود. بلکه نظریه‌ها پدید می‌آیند، دارای یک طول عمر مشخص

بر اساس این دیدگاه، شرکت یک واحد انتزاعی تولیدی و یک جعبه سیاه است که در آن عوامل ورودی به صورت مؤثر تبدیل به یک خروجی می‌شوند تا سود را به حداکثر برساند. حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار منطقی متعلق به عوامل اقتصادی منفعت طلب شرکت تلقی می‌شود که تحت شرایط کمبود منابع و هزینه‌های فرصت عمل می‌کند. این عوامل دارای مهارت‌های محاسباتی قابل ملاحظه هستند و از آنها جهت به حداکثر رساندن مطلوبیت خود استفاده می‌کنند. این عوامل در بسیاری از بازارهای مختلف فعالیت می‌کنند که حداقل در بلند مدت، به سمت تعادل گرایش دارند و می‌توانند اطلاعات قابل اعتمادی را در مورد قیمت بازار به دست آورند. گرایش‌ها و تمایلات این عوامل به صورت بیرونی شناخته شده است. از اینرو، حسابداری مدیریت با تصمیم‌گیری نهایی همراه می‌شود تا به ارزیابی بی طرفانه مطلوبیت نهایی در مقایسه با هزینه نهایی بپردازد. علاوه بر این، روابط بین این عوامل منطقی در درجه اول یک رابطه معاملاتی است، اما این معاملات دارای هزینه هستند. به تازگی، دیدگاه اقتصاد به سوی مفاهیمی مانند نماینده و مدیر، روابط قراردادی، مخاطرات اخلاقی و اطلاعات نامتقارن گرایش یافته است تا به تجزیه و تحلیل روش‌های حسابداری مدیریت و مشوق‌های اقتصادی جهت کنترل منطقی فعالیت‌های اقتصادی بپردازد (لامبرت^{۱۶}، ۲۰۰۱).

دستاوردهای پژوهش‌های کیفی شامل دو بخش هستند: اینکه این پژوهش‌ها تصور اقتصاددانان از سازمان به عنوان یک جعبه سیاه را رد کرده است. با این همه، هرگز هدف نظریه اقتصاد خرد شرکتی، توصیف دقیق رویدادهای درون بنگاه نیست. نظریه بنگاه، عوامل منطقی و مارژینالیسم آن به معنای عنصر سازنده در نظریه اقتصاد کلان بسیار گسترده‌تر و نظریه کلی تعادل بازار است که به منظور تبیین گروه گسترده‌ای از پدیده‌های اقتصادی طراحی شده‌اند. هدف بنگاهی که به عنوان یک بنگاه نظری طراحی شده است، هرگز به تصویر کشیدن این بنگاه

۳-۲- چالش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه مشاوره‌ای

یک چشم‌انداز عملی در زمینه حسابداری مدیریت ارائه شده است که به طور کلی تحت عنوان حرفه مشاوره توصیف می‌شود. ذکر این نکته حائز اهمیت است که منافع تجاری در اینجا، یعنی در بازاری که در آن سود مالی قابل توجهی ممکن است تحقق یابد، دخالت دارند. موسسات مشاوره، شرکت‌های حسابداری چند ملیتی، موسسات آموزشی با گرایش مشاوره و پژوهشگران دارای برند که به عنوان مشاوران پاره وقت فعالیت می‌کنند عرضه‌کنندگان محصولات مدیریت متری هستند. حسابداری مدیریت به عنوان یکی از راه‌حل‌های بسته بندی شده رایج و امروزی یکی از محصولات دیگری است که این سازمان‌ها عرضه می‌کنند (جکسون^{۱۸}، ۲۰۰۱؛ کنگ و پالمر^{۱۹}، ۱۹۹۶).

دیدگاه مشاوره‌ای حسابداری مدیریت از واژه‌های اصلاح و بهبود همراه با مثال‌های گویا، نظرات متخصصان پیشگام و داستان‌های مستند گزینش شده در مورد موفقیت استفاده می‌کند. شیوه موجود حسابداری مدیریت اغلب به عنوان شیوه‌ای ارتجاعی و ناکافی به تصویر کشیده می‌شود که باید به طور اساسی به چالش کشیده شده و اصلاح شود. برای مثال، هزینه یابی مبتنی بر فعالیت به عنوان راه حل مشکلات تخصیص سربرار متعارف ارائه شده است. همچنین مجموعه‌ای منسجم از ارقام کلیدی به عنوان راه حل مشکلات شناخته شده فعلی و برنامه‌های بودجه بندی بوروکراتیک به بازار عرضه شده است. علاوه بر این، تکنیک "جدید" حسابداری مدیریت را می‌توان به عنوان پاسخی به نگرانی‌های گسترده‌تر مدیریتی ارائه کرد درست همانطور که برای مثال کارت امتیاز متوازن به عنوان ابزاری جهت تبدیل برنامه‌های استراتژیک سازمان به اقدام عملیاتی ریشه-ای ارائه شده است. از این رو، حسابداری مدیریت در دیدگاه مشاوره‌ای یک فن آوری عملی تلقی می‌شود که باید به شدت اصلاح شود (جانسون و کاپلان^{۲۰}،

هستند و در نهایت از بین می‌روند (ثقفی و برزگر، ۱۳۹۱)

با ارائه حسابداری مدیریت به عنوان یک پدیده زمینه‌ای می‌توان به پژوهش‌های کیفی اعتبار بخشید. حسابداری مدیریت از لحاظ تجربی مجموعه‌ای همگن از شیوه‌های محاسباتی نیست، اما یک پدیده بسیار مشروط و وابسته به موقعیت و شرایط است. علاوه بر این، پژوهش‌های کیفی شواهدی را ارائه می‌کنند که نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت یک پدیده پویا و اجتماعی است که در درون سازمان قرار دارد. عوامل سازمانی به طور مداوم حسابداری مدیریت را در موقعیت‌های خاص باز تعبیر می‌کنند و معانی ذهنی را در مورد اشکال خاص محاسبه و کنترل رسمی خلق می‌کنند. بنابراین، خلق مشترک این واقعیت، که بعداً تبدیل به یک عینیت می‌شود در معرض تغییر و تحول دائمی قرار دارد. ابزارهای حسابداری مدیریت پایدار و ثابت نیستند، بلکه این ابزارها اغلب پیچیده، موقتی و شکننده هستند (وای و یو، ۲۰۰۸).

این بدان معنی نیست که قواعد منظم، شباهت‌ها و گرایش کلی بین پدیده‌های حسابداری مدیریت را نتوان در زمینه‌های مختلف مشاهده کرد. حسابداری مدیریت موارد واحد را به عنوان یک پدیده کاملاً غیر متعارف، جدا و منحصر به فرد کنار نمی‌گذارد، که این مساله در پژوهش‌های کیفی موردی و میدانی کاملاً مشهود است (کاکوری-نوتیلا^{۱۷} و همکاران، ۲۰۰۸ الف، ب). اما بررسی پژوهش‌های کیفی به ما در مورد تعمیم‌ها و نظریه پردازی‌های بسیار کلی در زمینه‌های مختلف هشدار می‌دهد. این نوع نظریه‌های عمومی با وجود اینکه از لحاظ تجربی در طیف گسترده‌ای از سازمان‌های مختلف مورد تأیید قرار می‌گیرند، اغلب غیر جذاب و فاقد محتوای اساسی هستند. این نظریه‌ها عمومی هستند زیرا اطلاعات بسیار اندکی را در اختیار قرار می‌دهند.

می‌گیرند، تنها اصلاحات اندکی را در شیوه‌های خود ایجاد می‌کنند و به تغییرات پراکنده و موضعی دست می‌یابند (برای مثال، تنها یک واحد کوچک در یک سازمان بزرگتر در اجرای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت موفق می‌شود). همچنین، ممکن است تغییرات در سطح اهداف مدیریت ارشد باقی بماند و یا افرادی که در رأس و یا حاشیه شرکت قرار دارند، دیدگاه‌های متفاوتی در مورد سرعت و تأثیر تغییرات داشته باشند. بسیاری از موانع تغییر مانند عدم انعطاف‌پذیری شیوه‌های حسابداری و عدم پشتیبانی سیستم‌های داده از مقاومت کارکنان در رده‌های پایین سازمان شناسایی شده‌اند (بریزر و چووا^{۲۶}، ۲۰۰۱؛ ماجر^{۲۷} و هاپر، ۲۰۰۵؛ آرنز و چاپمن^{۲۸}، ۲۰۰۲؛ ازامل^{۲۹}، ۱۹۹۴؛ مالی، ۱۹۹۷).

پژوهش‌های کیفی با بررسی انتقادی بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت جدید مورد تأیید، یکی از مشکلات اساسی‌تر دیدگاه مشاوره‌ای را شناسایی کرده‌اند. به طور کلی، پژوهش‌های کیفی در مورد تأثیر همگن‌کننده تجویزهای اثباتی هشدار داده‌اند. با وجود اینکه پژوهش‌های کیفی نحوه اتخاذ راه حل‌های حسابداری مدیریت نوین را به تصویر کشیده و تبیین می‌کنند، اما در شیوه‌های جاری به سوی یکنواختی گرایش دارند، بنابراین سازمان‌ها با پذیرش راه حل‌های بسته بندی شده خود را آسیب پذیر می‌کنند. اول اینکه می‌توان این سوال را مطرح کرد که آیا طرح و قالب‌های پیشنهادی دارای مزیت رقابتی هستند یا نه زیرا این راه حل‌ها به صورت آزاد در بازار در دسترس هستند. ثانیاً مهمتر از همه اینکه، راه حل‌های تجویز شده آنچه را که باید اصلاح شود یعنی مشکل بسته بندی شده را نیز نشان می‌دهند. از این رو، ممکن است سازمان‌های پذیرا نسبت به سازشکاری تمایل داشته باشند، زیرا درک آنها از نگرانی‌های مدیریتی اضطراری همگن‌تر و یکنواخت‌تر می‌شود.

۱۹۸۷؛ کوپر^{۲۱} و کاپلان، ۱۹۸۸؛ کاپلان و نورتون^{۲۲}، ۲۰۰۱، ۱۹۹۶؛ هوپ و فریزر^{۲۳}، ۲۰۰۳).

پژوهش‌های کیفی منشاء بیرونی و مبانی استدلالی شیوه‌های حسابداری مدیریت سازمانی را ترسیم کرده است. ظاهراً این پژوهش‌ها خواسته‌های فنی و بیطرفانه را در مورد اصلاح حسابداری مدیریت با استفاده از برنامه‌های اجتماعی بسیار گسترده‌تر در زمینه کارایی و عقلانی با هم پیوند داده است. این پژوهش‌ها این تصویر بزرگ را به ما یادآوری می‌کنند که ما باید از ایده آل‌های اجتماعی غالباً پنهان و آرمان‌های سیاسی که دیدگاه مشاوره‌ای با آنها ارتباط دارد، آگاه باشیم. اما شاید مهمترین نقش پژوهش‌های کیفی به چالش کشیدن دیدگاه مشاوره‌ای باشد. این پژوهش‌ها این طرح اثباتی را در محیط‌های مختلف تجربی تحت بررسی انتقادی و گسترده قرار داده است. نتایج این پژوهش‌ها در سازمان‌های واقعی و در بافت‌های ساختارمند اجتماعی پیچیده و متغیر که در آنها فن‌آوری‌های حسابداری مدیریت جدید مورد استفاده قرار می‌گیرند، مشاهده شده است. به نظر می‌رسد که این بسترهای واقعی - که در آن حسابداری مدیریت دوباره طراحی شده است و در آنها تکنیک‌های "جدید" مورد استفاده قرار می‌گیرد و مزایای محاسبات جدید باید تحقق یابد، با شرایط ایده آل فرض شده در دیدگاه مشاوره‌ای فاصله و تفاوت بسیار زیادی دارند. در واقع، تغییرات حسابداری مدیریت به آرامی اتفاق می‌افتد. همچنین به نظر می‌رسد حسابداری مدیریت در معرض نوسانات غیر منتظره‌ای قرار دارد و عواقب ناخواسته‌ای را ایجاد می‌کند. همچنین تغییرات حسابداری مدیریت محدود به زمینه است. موفقیت در یک زمینه را نمی‌توان به راحتی در زمینه‌های دیگر تکرار کرد (کاسورینن، ۲۰۰۲؛ جزایری و هاپر^{۲۴}، ۱۹۹۹؛ برنز^{۲۵} و وای ویو، ۲۰۰۱).

تغییرات حسابداری مدیریت از آنچه که در دیدگاه مشاوره‌ای فرض شده است، کوچکتر و کمتر است. بررسی‌های دقیق‌تر نشان می‌دهد که برخی از سازمان‌ها که تکنیک‌های محاسبات جدید را به کار

هستند توسعه یافته است، با چند استثنا، اما بحث‌های قابل توجهی مورد استفاده از آنها و استفاده از آنها در تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی وجود ندارد (آرنز و چاپمن، ۲۰۰۶؛ باکستر^{۳۵} و چو، ۲۰۰۸؛ لیلیس^{۳۶}، ۲۰۰۶؛ لوکا و مودل، ۲۰۱۰؛ مک کینون^{۳۷}، ۱۹۸۸؛ پارکر^{۳۸}، ۲۰۱۲؛ رایان و همکاران، ۲۰۰۲). حتی اطلاعات اندکی در مورد وضعیت فعلی ارزیابی مطالعات کیفی حسابداری مدیریت وجود دارد (لوکا و مودل، ۲۰۱۰). از آنجا که استفاده از روشهای تحقیق کیفی در تحقیقات حسابداری مدیریت افزایش یافته است (مرچنت و فاندرا^{۳۹} استده، ۲۰۰۶)، اهمیت تحلیل مسائل فوق بسیار زیاد است.

۲-۴-۱- رویکردها و معیارهای ارزیابی رایج در تحقیقات کیفی

در جدول شماره ۱ نمونه‌ای از معیارهای ارزیابی رایج در تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت ارائه گردیده است (کانین و هانتولا^{۴۰}، ۲۰۱۵).^{۴۱}

جدول شماره ۱

نمونه‌هایی از معیارهای ارزیابی	رویکرد ارزیابی
روایی (روایی سازه ای - روایی درونی روایی بیرونی) تعمیم پذیری پایایی	۱. پذیرش معیارهای کلاسیک روایی و پایایی و استفاده از آنها به شیوه ای مناسب در تحقیق کیفی
<u>تناسب نظری</u> روایی فلسفی و روش شناسی منطق درونی کاربردپذیری تجربی (ناسی، ۱۹۷۹)	۲. پذیرش معیارهای جایگزین
<u>قابلیت اعتماد</u> قابلیت اطمینان / تطبیق پذیری اعتبار انتقال پذیری، تعمیم پذیری نظری (لینکلن و گوبا، ۱۹۸۵)	
<u>روایی هم زمینه ای</u> انتقال پذیری پایایی رویه ای (رایان و همکاران، ۲۰۰۲)	
<u>متقاعد کنندگی</u> اصالت	

۲-۴-۲- چالش‌های حسابداری مدیریت از منظر اندازه گیری و اعتبار سنجی

برخی از دانشمندان علوم اجتماعی بحث‌های انتقادی را در مورد بررسی و ارزیابی تحقیقات کیفی ارائه کرده اند (گرت و هادکینسون^{۳۰}، ۱۹۹۸؛ شوانت^{۳۱}، ۱۹۹۶؛ اسمیت^{۳۲} و هادکینسون، ۲۰۰۵). حتی استدلال شده است که تحقیق تفسیری نوعی "بحران اعتبار" می باشد زیرا هیچگونه شفافیت و یا اجماع در مورد چگونگی ارزیابی و سازگاری/ثبات پارادایم آن وجود ندارد (لوکا و مودل^{۳۳}، ۲۰۱۰، ص ۴۶۳). به عقیده لوکا و مودل (۲۰۱۰)، بحران اعتبار سنجی در تحقیقات تفسیری حسابداری مدیریت شامل سه عنصر است:

(۱) پذیرش اینکه تحقیق تفسیری را نمی‌توان بر اساس معیارهای سنتی (اثبات گرا) مورد اعتبارسنجی قرار داد.

(۲) تعداد معیارهای اعتبارسنجی در حال افزایش است.

(۳) این مساله باعث می شود که معیارها در تضاد با فرضیات فلسفی به شدت ذهنی در تحقیقات تفسیری استفاده شوند.

برخی از محققان در مورد "سفسطه استفاده از معیارهای اعتبارسنجی ثابت" و "وسواس معیار شناسی" ابراز نگرانی کرده اند، و در مقابل، اعتبارسنجی را یک فرایند در حال تغییر و تحول تلقی کرده اند که "قابل تقلیل به ویژگی های فنی استفاده از معیارهای مشخص شده جهت به حداقل رساندن سوگیری های مختلف مشاهده ای نیست" (لوکا و مودل، ۲۰۱۰). استفاده از معیارهای مشخص ارزیابی در فرایند تحقیق می تواند باعث هدایت تحقیق در مسیری شود کیفیت آن را تضمین می کند، شفافیت تحقیق را افزایش دهد و ابزاری را برای برجسته کردن نقاط قوت و محدودیت های تحقیق فراهم می آورد (اریکسون و کوالینن^{۳۴}، ۲۰۰۸، ص ۲۹۰).

در حالی که بسیاری تعداد بسیار زیادی از معیارهای ارزیابی که در عین حال دارای همپوشانی

کیتینگ بین کشف نظریه، پالایش نظریه و مطالعات رد نظریه تمایز قائل می‌شود.

تئوری آنچه را که پژوهش می‌شود توضیح می‌دهد، فرضیه‌های مشتق شده را به‌طور تجربی آزمون می‌کند و آنچه را که هنوز مورد پژوهش قرار نگرفته پیش‌بینی می‌کند. تئوریها به‌دنبال توضیح نظام‌مند قواعد تجربی هستند و عموماً درک عمیق و دقیق پدیده‌های مورد سوال را تقویت می‌کنند. تئوری، دانش و فهم ما را از طریق پیش‌بینی و توضیح پدیده‌هایی که هنگام فرموله کردن تئوری ناشناخته بودند گسترش می‌دهد. ساختار تئوری و تحقیق تجربی با یکدیگر همکنشی دارند. همان‌گونه که تئوریها، تحقیق تجربی را بر می‌انگیزند، سبک‌های غنی تجربی نیز تئوری‌ها را فعال می‌کنند. حقایق و قواعد تجربی باعث می‌شوند که نظریه پردازان آنچه را مورد پژوهش قرار داده‌اند توضیح دهند. به‌علاوه، تئوریها حقایقی را که هنوز ناشناخته مانده پیش‌بینی می‌کنند.

یک پژوهش کیفی با هدف کشف نظریه، را می‌توان به اکتشاف یک سرزمین ناشناخته مقایسه کرد. این نوع پژوهش‌ها در صدد تبیین یک پدیده جدید مورد علاقه است که ممکن است مرزهای آن مشخص نباشد و تنها می‌توان الگوهای ابتدایی را تشخیص داد. این نوع مطالعه ممکن است آشکار کننده باشد و یا توضیحات غنی و طرح ابتدایی پدیده پژوهش را همراه با توضیح مختصری از ارتباط این پدیده با دیگر پدیده‌های شناخته شده و یا از مکانیسم خاص‌تر که در درون این پدیده عمل می‌کند، فراهم آورد. با وجود اینکه نظریه‌های مقدماتی اندکی وجود دارد، اما مطالعات اکتشافی، استقرایی و اکتشافی منجر به نظریه‌های ابتدایی می‌شوند که از مشاهدات تجربی پدید می‌آیند (کیتینگ، ۱۹۹۵، ص ۷-۷۳، سیمونز^{۴۵}، ۱۹۸۷ و مرچنت^{۴۶}، ۱۹۸۷).

بسیاری از دیگر پژوهش‌های کیفی در زمینه حسابداری مدیریت به دنبال پالایش نظریه هستند. در حالی که مطالعات کشف نظریه از یک نقطه نظر محدود نظری شروع شده و بر دانش به دست آمده از

نمونه‌هایی از معیارهای ارزیابی	رویکرد ارزیابی
منطقی بودن انتقادی بودن (گلدن بیدل و لاک، ۱۹۹۳) <u>سودمندی (عملی)</u> (آربنور و بریک، ۱۹۷۷؛ گلدن و همکاران، ۱۹۹۳؛ لیلیس، ۲۰۰۶؛ مکنین، ۱۹۸۰) <u>تعمیم پذیری هم‌زمینه‌ای</u> تعمیم پذیری سازنده (کازانن و لوکا، ۱۹۹۵) تعمیم پذیری تحلیلی (بین، ۲۰۰۹)	

۳- پژوهش‌های کیفی و ارائه تئوری

هر علمی بر پشتوانه تئوری که براساس تحقیقات شکل گرفته، متکی است.^{۴۲} تئوری و مباحث نظری، بیانگر کنجکاوای انسان در شناخت پدیده‌های پیرامونی و در دیدگاهی برتر، دستیابی و شناخت هماهنگی و توازن در پدیده‌های طبیعی و اجتماعی است. هر تئوری علمی، سعی در شناسایی روابط موجود بین متغیرها و تبیین روابط داشته و در این راستا به نوعی سیستماتیک، دانش و یافته‌های خود را سازماندهی می‌کند. با تأیید تجربی و گذراندن یافته‌های خود از آزمون‌های تجربی مختلف به دیدگاه‌هایی مستحکم می‌رسد که نهایتاً می‌تواند روند آتی متغیرها را تعیین نماید.

شناسایی مبانی معرفتی و توجیهات روش‌شناسی در باب پژوهش‌های کیفی حائز اهمیت است. درک تعامل و اثرگذاری پژوهش‌های کیفی بر توسعه مجموعه دانش حسابداری مدیریت با اهمیت است. می‌توان پژوهش‌های کیفی را بر اساس شیوه‌های مختلفی دسته‌بندی نمود. برای مثال، می‌توان بین مطالعات توصیفی، تشریحی، تجربی، اکتشافی و توضیحی (اسکاپنز^{۴۳}، ۱۹۹۰) تمایز قائل شد. همچنین کیتینگ^{۴۴} (۱۹۹۵) چارچوبی را پیشنهاد می‌کند که به دسته‌بندی مطالعات موردی و میدانی بر اساس اهداف متفاوت نظری این تحقیقات می‌پردازد. این دسته‌بندی بر اساس مفهوم حوزه پژوهش، یعنی مفهوم یافته‌های یک مطالعه از لحاظ نظری است.

یا نظریه را پالایش می‌کند، چارچوب مورد استفاده را به چالش می‌کشد که به آن مطالعه رد نظریه می‌گویند (کیتینگ، ۱۹۹۵، ص ۳-۸۱، یانگ و سلتنو^{۴۸} ۱۹۹۳ و مکینتاش^{۴۹} و اسکاپنز^{۵۰} ۱۹۹۰). لازم به ذکر است که ممکن است نظریه رد شده یک ساختار اثباتی یعنی یک راه حل تجویز شده باشد که روابط علت و معلولی خاصی را، برای مثال، بین پذیرش یک روش حسابداری مدیریت و منافع مالی یا استراتژیک خاص ارائه می‌کند. البته این امر همچنین در مورد مطالعات پالایش نظریه، که ممکن است داری نقطه شروع اثباتی باشند، نیز صدق می‌کند. نمونه‌ای از یک مطالعه رد نظریه مطالعه‌ای است که عواقب ناکارآمد اقدامات غیر مالی استراتژیک را در یک سازمان هنری نشان می‌دهد که این سازمان از فرمالیسم بروکراتیک اجتناب می‌کند در نتیجه یک نظریه پرکاربرد را در مورد اثرات یک تکنولوژی جدید حسابداری مدیریت به تناقض می‌کشد.

۴- روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی

پژوهش‌های کیفی تحت تأثیر حوادث پیش‌بینی نشده و عوامل تصادفی قرار دارند یعنی این نوع پژوهش‌ها یک گام جسورانه به ناشناخته‌ها تلقی می‌شوند. مطالعه‌ای که به یک سوال پژوهش کاملاً متمرکز و صحیح از لحاظ نظری در یک ساختار تجربی جذاب می‌پردازد، ممکن است به طور ناگهانی با مشکلات مواجه شود و نتایج ضعیفی را ارائه نماید. ممکن است پدیده‌های مورد نظر به خوبی درک نشده باشد که با دیگر عناصر سازمانی و فرایندهای اجتماعی پویا کاملاً در آمیخته باشد. همچنین ممکن است پژوهشگر در جمع‌آوری داده‌ها ناموفق باشد و برای مثال تنها دیدگاه‌های رسمی را در مورد نقش شیوه جدید حسابداری جمع‌آوری کند و یا داده‌های جمع‌آوری شده بی‌طرفانه نباشند. حتی ممکن است دسترسی به مناطق بحرانی امکان‌پذیر نباشد و یا تفاسیر مربوط فاقد جذابیت و نوآوری نظری باشد. برای به حداقل رساندن این گونه مسائل، پژوهشگران کیفی باید از برخی اصول کلی راهنما در مورد

داده‌های میدانی تکیه می‌کنند، اما مطالعات پالایش نظریه با یک تمرکز نظری روشن و عینی شروع می‌شوند. از یک نظر، پژوهشگر قبل از ورود به میدان، از قبل تصمیم گرفته است که از کدام دیدگاه نظری جهت مشاهده پدیده مورد نظر استفاده کند. اما این بدان معنی نیست که مشاهدات تجربی به صورت اجباری بر اساس یک چارچوب از پیش تعیین شده انجام می‌شوند. نظریه از طریق تفاسیر جدید تجربی ارائه می‌شود. برخی از عناصر نظری تأیید و تقویت می‌شوند. عناصر دیگر با وضوح بیشتری مشخص می‌شوند. ممکن است در نتیجه این پالایش تجربی اثبات شده، نظریه به طور نسبی بازسازی شود و به عنوان ساختاری مناسب‌تر جایگزین نظریه‌های دارای قدرت توضیحی کمتر شود.

پژوهش‌های کیفی مربوط به حسابداری مدیریت که نظریه‌های موجود را توسعه می‌دهند یک نقطه شروع نظری را در چرخه مطالعات تجربی و ارزیابی انتقادی ارائه می‌کنند (کیتینگ، ۱۹۹۵، ص ۸۱-۷۹، سیمونز، ۱۹۹۱ و ماسر^{۴۷}، ۱۹۸۷). مفاهیم و ارتباطات علت و معلولی در چارچوب نظری به طور نسبی اصلاح می‌شوند تا کاربرد نظریه در یک زمینه خاص سازمانی، اجتماعی، و یا نهادی بهبود یابد. حتی می‌توان نظریه را به طور اساسی در پرتو تفسیرهای تکرار شونده پژوهشگر در مورد شواهد حوزه جدید دوباره تدوین و طراحی کرد. برای مثال، یک نظریه اولیه در مورد نحوه استفاده مدیران ارشد از سیستم‌های کنترل جهت کنترل استراتژیک را می‌توان جهت کاربرد در زمینه‌های سازمانی خاص مورد پالایش بیشتری قرار داد. یا اینکه نظریه‌ای که مکانیسم‌های تغییر حسابداری مدیریت را توضیح می‌دهد می‌توان با کاربرد این نظریه در یک مطالعه موردی که عوامل بازدارنده تغییر را نشان می‌دهد، تأیید کرد.

در نهایت، تفسیر شواهد به دست آمده از یک مطالعه موردی و یا میدانی ممکن است نشان دهد که شیوه مورد استفاده با نظریه اثبات شده حسابداری مدیریت مطابقت ندارد. پژوهش به جای نشان دادن اینکه چگونه نظریه در شرایط مطالعه عمل می‌کند و

انتظارات خود مورد بررسی قرار می‌دهیم و واقعیت-هایی را که می‌خواهیم مشاهده کنیم در یک قالب و ساختار از پیش تعیین شده قرار می‌دهیم. با این وجود، جهت گیری قوی نظری و پایبندی بسیار زیاد به ساختارهای از پیش تعیین شده ممکن است دیدگاه‌های نظری از پیش تعیین شده را تبدیل به مشاهداتی کند که فاقد هر نوع بینش تجربی بالقوه باشد (آرنز و دنت^{۵۳}، ۱۹۹۸).

یک مسئله مهم دیگر در طرح پژوهش‌های کیفی مربوط به معضل عمق در مقابل وسعت است. آیا در پژوهش باید به بررسی عمیق و کاوش یک سازمان واحد پرداخت و یا اینکه واحدهای دیگر تحلیل نیز باید مورد استفاده قرار گیرد؟ یا اینکه آیا پژوهشگر باید به دنبال نظریه پردازی در مورد پدیده حسابداری مدیریت در بین سازمان‌های متعدد مورد مطالعه موردی باشد؟ در یک مطالعه موردی واحد، پدیده‌های مورد نظر در بافت و بستر دقیق با استفاده از پیش زمینه غنی فرآیندهای سازمانی، تنش‌ها و رقابت مقطعی منافع که در محاسبات و شیوه‌های حسابداری مدیریت منعکس شده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرند. این درک زمینه‌ای همراه با مشاهدات متضاد در مورد امکان درک پویایی اجتماعی که پدیده مورد مطالعه را احاطه کرده است، فراهم می‌آورد. این امر ارائه یک تبیین زمینه‌ای غنی و موجه را از پدیده پژوهش دارای ارزش نظری امکان‌پذیر می‌سازد.

در یک مطالعه موردی چندگانه، مقایسه در بین بسترهای سازمانی انجام می‌شود بنابراین هر سازمان را باید با گستردگی و شدت کمتری مورد مطالعه قرار داد. این رویکرد معمولاً از ساختارهای نظری، ابزارها و شیوه‌های تحقیقاتی کاملاً از پیش تعیین شده استفاده می‌کند. در جدول ۲ به تفاوت ساختاری پژوهش‌های کمی و کیفی پرداخته شده است (ثقفی و برزگر، ۱۳۹۱).

چگونگی انجام مطالعات موردی یا میدانی موفق پیروی کنند (وای ویو، ۲۰۰۸).

۴-۱- طرح پژوهش

طرح پژوهش نقشه‌ای است برای گردآوری و تحلیل شواهد به نحوی که امکان پاسخ به سوال‌هایی را که محقق مطرح کرده است، میسر می‌سازد. طرح یک پژوهش تقریباً تمامی جوانب تحقیق، از جزئی-ترین جزئیات گردآوری داده‌ها تا انتخاب فنون تحلیل داده‌ها، را در بر می‌گیرد. تحقیق کمی و کیفی دو سنت متضاد و غیر قابل جمع نیستند که نتوان آن‌ها را با یکدیگر تلفیق کرد. تحقیق کیفی درک خاصی از رابطه میان مسئله و روش دارد.

در تدوین طرح پژوهشی کیفی، این سوال همیشه مطرح است که آیا سوال پژوهش از دیدگاه نظری و عملی، به خوبی تدوین شده و به اندازه کافی متمرکز است یا خیر؟ یک رویکرد بیش از حد عملی ممکن است منجر به یافته‌هایی شود که از دیدگاه علمی بیش از حد فنی و کاربردی تلقی شوند. در مقابل، یک رویکرد بیش از حد نظری ممکن است منجر به یافته‌هایی شود که جامعه علمی از آن استقبال نکند و دارای ارزش کاربردی اندکی باشد. یک سوال پژوهش که به خوبی بیان نشده ممکن است منجر به جمع آوری داده‌های نامنظم و پراکنده شود و به نتیجه گیری‌های کلی و مبهم منجر شود. اگر هدف پژوهش فاقد تمرکز باشد ممکن است باعث شود پژوهشگر به مشاهده تمام دنیای درون یک سازمان بپردازد. در مقابل یک سوال پژوهش که بیش از حد متمرکز است ممکن است، در بدترین حالت، پژوهشگر را دست خالی رها کند و پژوهشگر نداند که آیا پدیده مورد نظر وجود دارد یا نه (فریرا و مرچنت^{۵۱}، ۱۹۹۲). یکی از تصمیمات اساسی در طرح یک پژوهش کیفی مربوط به میزان تاثیرگذاری نظریه اولیه بر سوال تحقیق و جمع آوری داده‌ها است (دایر و ویلکینز^{۵۲}، ۱۹۹۱). لازم به ذکر است که ذهن هیچ پژوهشگری مانند یک لوح سپید و نانوخته نیست. ما پدیده‌ها را بر اساس برخی از پیش فرض‌های ضمنی در مورد

جدول ۲. تفاوت پژوهش کمی در مقایسه با پژوهش

کیفی

دغدغه‌های پژوهش‌های کمی	دغدغه‌های پژوهش‌های کیفی
سنجش مفاهیم	استفاده از دیدگاه کنشگران اجتماعی
تعیین علیت	توصیف جامع
تعمیم دهی	تمرکز بر فرآیندهای اجتماعی
تکرار پذیری	پذیرش رهیافت انعطاف پذیر
تمرکز بر افراد	پروراندن مفاهیم و نظریه

۴-۳- تفسیر

سوم اینکه یک پژوهش کیفی موفق در زمینه حسابداری مدیریت را می‌توان از طریق تفسیرهای دارای گرایش نظری ارائه شده تشخیص داد. تحقیقات باید فرآیندهای جذاب سازمانی را که با یک پدیده حسابداری مدیریت خاص در هم آمیخته‌اند، آشکار کنند. پژوهش اغلب زنجیره‌ای از حوادث به هم پیوسته را مستند کرده و معانی متعدد و متغیری را که عوامل مختلف در مورد استفاده از حسابداری مدیریت در زمینه‌های خاص بیان می‌کنند، شناسایی می‌نماید.

۴-۲- جمع آوری داده‌ها

دوم اینکه علاوه بر توجه کافی به طرح پژوهش، پژوهش‌های کیفی موفق در زمینه حسابداری مدیریت بر مبنای شواهد تجربی قابل اعتماد و معتبر به دست آمده از طریق جمع آوری دقیق و حرفه‌ای داده‌ها انجام می‌شوند (مک کینون ۱۹۸۸).

اگر مصاحبه منبع اطلاعاتی اولیه باشد، این مصاحبه‌ها باید به اندازه کافی در واحد مطالعه گسترده باشند. این مصاحبه‌ها باید به طور جامع آماده شده باشند و پژوهشگر به یک روش خاص در طی مصاحبه عمل می‌کند و برای مثال تلاش کند سوگیری پاسخ دهنده را به حداقل برساند. فرضاً انجام مصاحبه فقط با مدیریت ارشد در مورد اجرای هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت به تنهایی کافی نیست زیرا ممکن است کارگرانی که در کارخانه کار می‌کنند داستان‌های کاملاً متفاوت برای گفتن داشته باشند.

مصاحبه‌های عمقی منابع اولیه داده‌ها هستند اما تنها منابع داده‌ها محسوب نمی‌شوند. یک پژوهش کیفی کامل مصاحبه را با منابع دیگر داده‌ها تکمیل می‌کند. در اینجا نیز، پژوهشگر باید رفتار با ملاحظه‌ای در حوزه مورد مطالعه از خود نشان دهد و نباید به نحوی تلاش کند که باعث تغییر در رفتار اعضای سازمان شود. همچنین پژوهشگر باید از تهدید و رفتار ساکت یک کارآگاه پلیس که در گوشه‌ای می‌نشیند و اقدام به مشاهده می‌کند، خودداری کند (مک کینون، ۱۹۸۸).

پژوهش کیفی بدون تفسیر و نظریه پردازی جسورانه چیزی جز مجموعه‌ای از جزئیات جذاب و مربوطه نیست. تفسیر نظری با ارزش در عمل نیاز به تکرار متعدد بین نظریه و شواهد دارد. لایه‌های شواهد جمع آوری شده و اغلب متناقض به تدریج سازمان یافته‌تر شده و مفاهیم رفته رفته پدید می‌آید. برخی از مشاهدات مهمتر و معتبرتر از مشاهدات دیگر هستند، و برخی از شواهد به خاطر نامرتب بودن کنار گذاشته می‌شوند و به این ترتیب یک سیر داستان اولیه شکل می‌گیرد. اولین الگوهای نظری پدیدار می‌شوند. اما پژوهشگر نباید اقدام به نتیجه‌گیری عجولانه کند. شاید برخی از شواهد اضافی در مورد نمونه‌های تجربی غیر معمول جمع آوری شوند که نیاز به تبیین بیشتر داشته باشند. شاید هم یک زاویه نظری جدید فراتر از تحقیقات پیشین حسابداری مدیریت کشف شود. این زاویه می‌تواند نمونه‌ها و رویدادهای مشاهده شده را توضیح دهد اما این دیدگاه ارتباط بسیار نزدیکی با داده‌ها نداشته باشند. همچنین تبیینات جایگزین و دیدگاه‌های متناقض در حوزه مورد مطالعه باید در نظر گرفته شوند و منطق پژوهش را تشریح کند. اما هیچ داستانی را نباید به زور در داخل شواهد گنجاند. یک توصیف غنی و موجه با صبر و شکیبایی ایجاد می‌شود. همچنین نباید یک توصیف فکری فاسد از رویدادها ارائه شود که شواهد به دست آمده را وارد قالب‌های ساده انگاره تجویزهای اثباتی نماید (آرنز و دنت، ۱۹۹۸). در نهایت، پس از تکرار متعدد بین نظریه و

مفهوم اثباتی و یا مدرنیستی علم ناشی می‌شود (وای ویو، ۲۰۰۸).

داده‌ها، می‌توان یک تفسیر دارای گرایش نظری را استخراج و پس از آن گزارش کرد.

۵- مشکل پژوهش‌های کیفی

هنگامی که یک نظریه اجتماعی جدید برای اولین بار در حوزه حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرد، اینگونه مطالعات گویا به خوبی توجیه می‌شوند. اما پس از آن که نظریه اجتماعی اثبات شد، تکرار از مطالعات کاملاً گویا نتیجه معکوس می‌دهد. در مقابل، باید تلاش کرد تا از یافته‌های مطالعات موردی یا میدانی جهت به چالش کشیدن و پالایش نظریه اجتماعی استفاده کرد زیرا تمام نظریه‌ها صرف نظر از موقعیت و اعتبار خود موقت و ناقص هستند. علاوه بر این، پژوهش‌های کیفی که از نظریه اجتماعی استفاده می‌کنند نیز باید ماهیت مشروط شیوه حسابداری مدیریت معاصر را مورد تحلیل و بررسی قرار دهند (مالمی و گرانوند^{۵۴}، ۲۰۰۶؛ هامفری^{۵۵} و اسکاپنیز، ۱۹۹۶). این مطالعات باید دیدگاهی جدید در مورد کاربرد خاص تکنیک‌های حسابداری مدیریت فراهم کنند.

از آنجا که به نظر می‌رسد شیوه حسابداری مدیریت به دنبال آخرین توصیه‌های اثباتی است، پژوهشگر بی تجربه ممکن است به دیدگاه مشاوره‌ای به عنوان یک چارچوب نظری جهت هدایت مطالعه خود علاقمند شود. ممکن است این مساله در تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت، مشکل باد سواری^{۵۶} نامیده می‌شود.

در نهایت، پژوهشگران کیفی حسابداری مدیریت می‌توانند در معرض تعمیم دهی بیش از حد یافته‌های خود قرار گیرند. برخی از محققان پس از اینکه حسابداری مدیریت را به عنوان یک شیوه بستر سازی شده در محیط منحصر به فرد مطالعات موردی ارائه کرده‌اند، به طور ناگهانی ادعا می‌کنند که می‌توان این یافته‌ها را از نظر آماری به یک جامعه سازمانی بزرگتر تعمیم داد. این ادعای نامناسب مساله جهان شمولی اشتباه^{۵۷} نامیده می‌شود. این مشکل یکی دیگر از نقایص تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت است که از

۵-۱- مشکلات معمول در پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت

گرچه سنت پژوهش‌های کیفی در زمینه حسابداری مدیریت پیشرفت نظری قابل توجهی داشته است، اما برخی از مطالعات فردی دارای نقطه ضعف‌هایی بوده‌اند. البته، این انتقاد را می‌توان در زمینه هر رویکرد روش شناختی و هر گونه روش پژوهش مطرح کرد. با این حال، شرح مختصری از نقاط ضعف مشترک پژوهش‌های کیفی اهمیت دارد زیرا در هر حوزه علمی، میزان مناسبی از خود انتقادی باعث بهبود می‌شود.

اغلب، پژوهش‌های کیفی نا امید کننده با یک چارچوب نظری ناموفق شروع می‌شود که نمی‌تواند کار میدانی را متمرکز و هدایت کند. در مقابل، ممکن است چارچوب نظری یک مجموعه پراکنده از ادبیات تحقیق باشد که بخش‌های مختلف نظری را از گوشه و کنار جمع آوری می‌کند. ممکن است برخی از عناصر این چهارچوب ناسازگار باشند زیرا آنها نشان دهنده جریان‌های مختلف از پژوهش‌های پیشین هستند که از پیش فرض‌های هستی شناختی، معرفت شناختی و روش شناختی متفاوت نشأت می‌گیرند. اما با این وجود، نا امیدی واقعی زمانی اتفاق می‌افتد که مطالعه نتواند به طور کامل از نظریه ارائه شده در مرحله تجربی و تفسیری استفاده کند. زیرا این بار سنگین نظری باعث نا امیدی خواننده می‌شود. سیر داستانی پیچیده و عدم وجود چهارچوب تبیینی منعکس کننده مشکل اساسی تر است: یعنی استفاده بیش از حد از دیدگاه‌های نظری بهتر از کورکورانه رفتن نیست و نشان می‌دهد که تحقیق تجربی به ابهام کشیده شده است.

یکی دیگر از مشکلات شایع زمانی رخ میدهد که یک مطالعه کیفی نتواند با نقطه شروع نظری خود ارتباط مجدد برقرار کند، حتی زمانی که این نقطه نظر

شبکه‌ای، یعنی یک جامعه نظارت دیجیتالی با فن آوری‌های پیشرفته زندگی می‌کنیم که در آن حسابداری مدیریت می‌تواند تقریباً هر شکلی در حوزه عمل را نمایان سازد. با استفاده از پژوهش‌های کیفی می‌توانیم این سوال را بپرسیم که آیا حسابداری مدیریت در ایجاد یک شیوه جدید نظارت در دنیای امروزی یعنی یک فضای باز که در آن کسی می‌تواند تمام حرکات ما را زیر نظر بگیرد دخالت دارد؟ (باکستر و چووا، ۲۰۰۳).

این مسأله باعث می‌شود بدانیم چگونه قابلیت‌های پژوهش کیفی می‌تواند کمک کند تا سنجش کمی زندگی سازمانی را مورد بررسی قرار دهیم؛ زیرا واقعیت در نتیجه برنامه‌های سیاسی و تجویزهای هنجاری، مانند کارت امتیاز متوازن و اندازه‌گیری رضایت مشتری و کیفیت و همچنین به دلیل پیشرفت مداوم سیستم‌های اطلاعاتی و شبکه‌های داده‌ها، به طور فزاینده‌ای تحت سلطه اقدامات مالی و غیر مالی قرار دارد (لیولاین و نورثکات^{۶۲}، ۲۰۰۵). این مسأله اساساً نحوه درک سازمان‌ها در مورد خود و محیط خود، چگونگی مذاکره آن‌ها و چگونگی عملکرد سازمان‌ها در مورد مسائل و رویدادها را تغییر داده است. اخیراً حتی کوچک‌ترین جنبه‌های فعالیت‌های سازمانی از طریق حسابداری مدیریت شفاف شده است و در معرض ارزیابی قرار گرفته است. اعضای سازمان دیگر نمی‌توانند از نظارت جاری اجتناب کنند زیرا معیارها و استانداردهای یکسان به طور فزاینده‌ای اعمال می‌شوند (وای ویو، ۲۰۰۶، ۲۰۰۵). پژوهش کیفی است که به مشکلات فوق توجه می‌کند و در زمینه ارائه استانداردهای بالای علمی تلاش می‌کنند، از قابلیت‌های زیادی جهت توسعه نظریه حسابداری مدیریت برخوردارند. یک مطالعه کیفی در بهترین حالت خود یک تحلیل نظری آگاهانه، متمرکز، فشرده، مستند و قابل قبول است که درک ما را در مورد نحوه عمل حسابداری مدیریت در موقعیت‌های مختلف اجتماعی، فرهنگی، نهادی و سازمانی افزایش می‌دهد. از آنجا که پژوهش‌های کیفی روش حسابداری مدیریت را به عنوان یک پدیده زمینه‌ای محدود و پویا

به اندازه کافی روشن و متمرکز است (لافلین^{۵۸}، ۱۹۹۵).

همچنین، به طور معمول ممکن است پژوهش‌های کیفی در زمینه حسابداری مدیریت از نظریه اجتماعی یا فرا چهارچوب‌های اجتماعی و فلسفی استفاده کنند. چنین رویکردی به صراحت اعلام می‌کند که حسابداری مدیریت فقط یک فن آوری همگانی، بیطرف و کاربردی نیست، بلکه یک شیوه زمینه‌ای است که دارای ابعاد اجتماعی، انضباطی، و سیاسی می‌باشد. با این حال، اینگونه مطالعات اغلب تنها یک نظریه اجتماعی خاص را منعکس می‌کنند. یک نظریه اجتماعی عمومی، که جهت تبیین طیف گسترده‌ای از پدیده‌های اجتماعی و پویایی اجتماعی مربوطه در مقیاس کلان طراحی شده است به طور تجربی از طریق شیوه‌های حسابداری مدیریت یک سازمان خاص تشریح و تأیید می‌شود. این منجر به مشکلی می‌شود که آن را انطباق تصادفی می‌نامیم (وای ویو، ۲۰۰۸).

۵-۲- قابلیت‌های آینده‌ی پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت

موضوعات کنونی مهم پیش روی محققان کیفی حسابداری مدیریت شامل جهانی شدن^{۵۹}، آمیختگی^{۶۰} و جامعه شبکه‌ای^{۶۱} می‌باشد. (باکستر و چووا، ۲۰۰۳). جهانی شدن اغلب بدان معنی است که شیوه‌های حسابداری مدیریت از بستر اصلی خود آزاد شده و در مکان‌های دور دست پراکنده می‌شود. با این حال دانش ما در مورد چگونگی انتقال این فن آوری و مشکلات احتمالی محدود است. آمیختگی، یک مفهوم مرتبط، نشان می‌دهد که ما باید عملکرد حسابداری مدیریت را در شرایطی بررسی کنیم که در آن عناصر سنتی و جدید مانند شرایط محلی و جهانی، رقابت و مشارکت با هم ترکیب می‌شوند. چگونه حسابداری مدیریت توسط سازمان‌هایی که برای مثال، عوامل خصوصی و عمومی را ترکیب می‌کنند مانند موسسات آموزشی مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ در نهایت، پیشنهاد شده است که ما در حال حاضر در یک جامعه

می‌تواند نتایج پیمایشی غیر منتظره، بی نتیجه و یا دارای توزیع غیر عادی را مورد بررسی قرار دهد و یا یک همبستگی جالب را که نیاز به توضیح بیشتری دارد، مورد سنجش قرار دهد. برای مثال، به چه دلیل کاربرد کنترل‌های رسمی در یک زیر گروه خاص شرکت‌ها بر خلاف انتظارات ما بسیار رایج و گسترده است؟ آیا می‌توانیم اجرای با تأخیر اصلاحات حسابداری مدیریت را در شرایط استراتژیک و سازمانی خاص توضیح دهیم؟ و پرسشهایی از این دست.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

یک مطالعه کیفی حداقل باید از طریق مقایسه مطالعات مربوطه و یافتن الگوهای بین موردی متقابل به بهبود نظریه منسجم حسابداری مدیریت کمک کند. این نوع مطالعه باید ابعاد نظری متمایز کننده این نوع مطالعه از سایر مطالعاتی که شیوه‌های حسابداری مدیریت مشابه را بررسی کرده‌اند، شناسایی نمایند. این امر باعث ارتقای تعمیم نظری می‌شود و می‌تواند اعتبار بیرونی یافته‌های مطالعه را افزایش دهد.

اعتبار بیرونی و بینش‌های نظری یک مطالعه کیفی را می‌توان با تکمیل آن با یک مطالعه دارای نمونه آماری بزرگ با استفاده از فرضیه‌های پدیده آمده از مطالعه کیفی بهبود بخشید. اعتبار سازه‌ای در این مطالعات پیمایشی بالا است زیرا تعاریف عملیاتی مفاهیم نظری و ابزارهای اندازه‌گیری مورد استفاده در این مطالعات پیمایشی بر مبنای یافته‌های استقرایی^{۶۳} مطالعه کیفی ارائه شده است. برای مثال، اگر بتوانیم از یافته‌های مطالعه موردی که پویایی دقیق فرآیند پس از ممیزی در شرکت نفت را مورد بررسی قرار می‌دهد استفاده نماییم، به راحتی می‌توانیم یک پرسشنامه معنی دار را در مورد سرمایه‌گذاری پس از حسابرسی در بخش انرژی طراحی کنیم. همچنین می‌توان یک مطالعه کیفی را با یک مطالعه آزمایشگاهی طراحی شده جهت شبیه سازی نوعی محیط طبیعی مشاهده شده در مطالعه موردی یا میدانی تکمیل کرد. همچنین ممکن است این نوع مطالعه را با مدل سازی

تبیین می‌کند، می‌تواند فراتر از مدل‌های اقتصادی و آرمانی و هنجاری به کاوش و تفحص بپردازد. این قابلیت، حسابداری مدیریت را به عنوان پدیده‌ای بسیار واقعی که بر زندگی افراد بی شماری در محل کار آنها تأثیر می‌گذارد، معرفی می‌کند.

از این رو، پژوهش کیفی درک ما را در مورد چگونگی شکل‌گیری بافت‌های منحصر به فرد توسط شیوه‌های حسابداری مدیریت و شکل‌گیری این شیوه‌ها توسط این بافت‌ها افزایش می‌دهد. دوم اینکه شیوه‌های حسابداری مدیریت با وجود ماهیت بافتی و ویژگی‌های تاریخی خود از نظم و قابلیت پیش‌بینی در زمینه‌های مختلف برخوردار است. مسلماً، بر اساس این مفروضات هستی‌شناختی، می‌توانیم شیوه‌های کیفی را بهتر اعمال کنیم و از قابلیت کامل آنها جهت ارائه تحقیق و نظریه‌هایی که با چالش‌های واقعی پیش روی سازمان‌ها و جوامع زمان ما ارتباط برقرار می‌کنند، استفاده کنیم.

پژوهش‌های کیفی می‌توانند مسائل اساسی و عملی مربوط به نحوه استفاده از حسابداری مدیریت و تحول آن در موقعیت‌های مختلف را حل نمایند. با این وجود این مطالعات به جای ارائه فرا نظریه‌های بزرگ اجتماعی، می‌توانند از نظریه‌های حسابداری مدیریت موجود استفاده کنند. یافته‌های مطالعات پیشین در یک حوزه تحقیقاتی یکسان می‌تواند یک مبنای مستحکم را جهت طرح مطالعات جدید میدانی فراهم آورد. آیا ما می‌توانیم این گونه مطالعات را زمینه‌های تجربی دیگر تکرار کنیم و یا آن را تا حدی رد کنیم؟ آیا می‌توانیم اینگونه مطالعات را بیشتر بسط دهیم، ابعاد تبیینی جدیدی را به آن اضافه کنیم و آن‌ها را در زمینه‌های سازمانی دیگر بکار گیریم و یا مطالب خاص‌تری را در مورد شرایطی که باید قبل از ارائه شیوه حسابداری مدیریت باید برآورده شوند، یاد بگیریم؟ (وای و یو، ۲۰۰۸).

یک مطالعه کیفی که به خوبی طراحی شده باشد، ممکن است از یک مطالعه پیمایشی به عنوان نقطه عطف استفاده کند و برای مثال کاربردهای فعلی شیوه‌های مختلف را به تصویر بکشد. این نوع مطالعه

شهود، تجربه عملی و قضاوت قرار دارد؟ آیا ارقام انعطاف‌ناپذیر بر گفتمان نرم غلبه می‌کنند؟ این پرسش‌ها را نباید در پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت نادیده گرفت. اینگونه پرسش‌ها برای مدیریت موفق سازمان‌های کنونی مهم هستند زیرا آنها بر طیف وسیعی از مسائل مانند تدوین استراتژی رقابتی، یادگیری سازمانی و انعطاف‌پذیری عملیاتی تأثیر می‌گذارند. این پرسش‌ها همچنین از نقطه نظر اجتماعی گسترده‌تر مهم هستند. سنجش کمی حیات سازمانی تنها یک نگرانی محدود مدیریتی نیست بلکه تأثیرات آن بسیار عمیق‌تر است و به چگونگی شکل‌گیری واقعیت روزمره فرد پست مدرن ارتباط دارد. تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت نباید وظیفه اجتماعی خود را نادیده بگیرد. این نوع تحقیقات باید دیدگاه‌های نظری و عملی را ارائه کنند که از افراد در برابر نیروهای غیر شخصی و نیروهای نهادینه متناقض با منافع آنها محافظت کنند. پژوهش‌های کیفی باید عوامل اجتماعی و سیاسی در حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دهد و تصویر کلی‌تر و آرمان‌ها و انگیزه‌های روشنگری را که در زیر سطح شیوه‌های کنونی قرار دارد، به ما یادآوری کند (وای و یو، ۲۰۰۸).

پژوهش کیفی رویکردی در مطالعات علوم انسانی و اجتماعی است که در آن مفاهیم فرهنگی و اجتماعی در بافت طبیعی خود مورد بررسی استقرایی قرار می‌گیرند. در ابتدای این مطالعات پژوهشگر نه متغیر مشخصی در نظر دارد و نه فرضیه‌ای خاص تدوین می‌کند. این پژوهش‌ها با مسئله‌ای مشخص شروع می‌شوند، با پرسش یا پرسش‌های دقیق و روشنی ادامه می‌یابند. سپس پژوهشگر با گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها در جستجوی پاسخ‌های مبتنی بر واقعیت است.

نقدهایی همچون انتزاعی بودن آمار از واقعیت، شبیه‌سازی، ناتوانی در آشکار سازی ابعاد واقعی یک پدیده و عدم دقت در روش‌های کمی، پژوهش‌های کیفی را با ویژگی‌هایی همچون سنجش مفاهیم، تعیین علیت، قابلیت تعمیم نتایج و پدیده‌های واقعی،

ریاضی که روابط کلیدی کشف شده در یک محیط میدانی را نشان می‌دهد، ادامه داد (مدل^{۶۴}، ۲۰۰۵، برنبرگ^{۶۵} و همکاران، ۱۹۹۰). استفاده از روش‌های متعدد، همراه با تحمل و احترام متقابل در جامعه مورد مطالعه، می‌تواند به ما در توسعه مجموعه دانش منسجم حسابداری مدیریت کمک کند.

قابلیت پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت باید به طور خاص، در مورد دغدغه‌ها و نگرانی‌های کنونی این رشته مورد استفاده قرار گیرد. هر چند مراقب خواسته‌های بیش از حد عملی و ابزاری باشیم، اما باز ممکن است یافته‌های پژوهش کیفی انجام شده در انزوای علمی فراتر از بحث‌های دقیق علمی نباشند. بنابراین، پژوهش کیفی باید ایده‌های در حال ظهوری را مورد چالش قرار دهند که سازمان به امید بهبود شیوه‌های مدیریت خود از آنها استفاده می‌کند. ما باید آخرین دیدگاه‌های مشاوره‌ای و مبنای پیامدهای آنها را به صورت انتقادی مورد بررسی قرار دهیم زیرا ارزیابی این دیدگاه‌ها آنقدر مهم است که نمیتوان آن را به مشاوران واگذار کرد.

پژوهش کیفی می‌تواند به مدیران و دست‌اندرکاران حسابداری در مورد مشکلات و عواقب ناشی از نقص عملکرد طرح‌های اثباتی هشدار دهد و شرایطی را که ممکن است در آنها این تجویزات بهترین عملکرد را داشته باشند، شناسایی کند. همچنین پژوهش کیفی چگونگی تغییر و بهبود این شرایط را نشان می‌دهد. بنابراین، تنش بین محققان کیفی و مشاوران باید زمینه را جهت گفتگوی سازنده با شیوه متداول فراهم کند.

پیامدهای این سنجش کمی فزاینده در سازمان‌های پست مدرن چیست؟ ما اطلاعات اندکی در مورد چگونگی تأثیر این سنجش بر عملکرد افراد داریم. آیا این افراد به جای اینکه عوامل خلاق باشند و به ترویج یادگیری و نوآوری بپردازند، در نهایت تبدیل به افرادی مطیع، منفعل و ریسک‌گریز می‌شوند؟ آیا افزایش سنجش کمی چگونگی اتخاذ تصمیمات را تغییر می‌دهد؟ آیا اینگونه سنجش‌ها تحت تأثیر

- تحقیقات، آموزش و حرفه حسابداری و ارائه یک الگوی جدید، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۲۱، صص از ۱۲ تا ۱۷ و ۶۳ تا ۶۵.
- * صالحی، اله کرم، احمدی، محمد علی، هاشمی بلمیری، سمیرا (۱۳۹۶)، تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت با تاکید بر مبانی فلسفی، فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره ۲۵، صص ۳۵-۵۵.
- * نمازی محمد (۱۳۸۵-۱۳۸۶)، چالش‌ها و فرصت‌های حسابداری مدیریت، ماهنامه حسابدار شماره-های ۱۸۰ و ۱۸۱.
- * نیکو مرام، هاشم و فریدون رهنمای رودپشتی و علی بیات (۱۳۸۸)، بررسی دلایل کمبود پژوهش‌های تجربی انجام شده در حوزه حسابداری مدیریت در ایران، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۲.
- * Ahrens, T. (2007), "Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, pp. 292-7.
- * Ahrens, T. and Chapman, C. (2006), "Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 8, pp. 819-41.
- * Ahrens, T. and Chapman, C. (2002), "The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a UK restaurant chain", *Management Accounting Research*, Vol. 13 No. 2, pp. 151-71.
- * Ahrens, T. and Dent, J. (1998), "Accounting and organizations: realizing the richness of field research", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 1-39.
- * Armstrong, P. (2007), "Calling out for more: comment on the future of interpretive accounting research", *Critical Perspectives on Accounting* (in press).
- * Baxter, J. and Chua, W. F. (2003). "Alternative management accounting research – whence and whither", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 97-126
- * Baxter, J. and Chua, W.F. (2008), "The field researcher as author-writer", *Qualitative*

تکرار پذیری و تمرکز بر افراد مورد توجه محافل حرفه‌ای اعم از عمل و آکادمیک قرار داد.

اساساً روش پژوهش کیفی زمانی انجام می‌شود که دانسته‌های اندکی در مورد مساله مورد نظر وجود داشته باشد و یا دانسته‌ها بیش از آنی باشد که بتوان به ادراکات جدید دست یافت. اما آنچه از پیش این سبک از پژوهش بدست می‌آید، تبیین دنیای واقعی فراتر از ارقام و سبک رایج پژوهش در حوزه‌های مالی و حسابداری است. آنچه که در فقدان یک تئوری منسجم در عمده تحقیقات داخل کشور به چشم می‌خورد.

در این نوشتار بصورت اجماعی چشم اندازی از دیدگاه‌های مختلف پژوهش کیفی در حسابداری مدیریت ارائه شد. مسیر تحقیقاتی حسابداری عمدتاً در جستجوی روش‌های استاندارد و تمرکز بر اطلاعات کمی است، حال آنکه بخش عمده‌ای از اطلاعات به دلایل عمده‌ای مورد توجه رویکردهای سنتی قرار نمی‌گیرد. تحقیقات آکادمیک مستلزم درک محتوای سازمانی، اجتماعی و فرهنگ حاکم بر فضای اقتصاد و کسب و کار از طریق ایجاد دانش پایداری تفکرات جدید است. در این نوشتار تمرکز اصلی ما بر پژوهش کیفی به عنوان یک وزنه تعادل برای آرمان و اهداف جامعه آکادمیک، مدل‌های اقتصادی رسمی و محصولات و خدمات مشاوره‌ای مورد تأکید قرار گرفته است. قابلیت‌های این مطالعات از طریق کیفی نگری در تحقیق و در موقعیت‌های مختلف به تصویر کشیده می‌شوند و این قابلیت‌ها می‌توانند ما را به سوی خلق دانش منسجم‌تر، معتبر، مرتبط و رهایی بخش در زمینه حسابداری مدیریت رهنمون باشند.

فهرست منابع

- * ثقفی، علی و برزگر، قدرت اله (۱۳۹۰)، تحقیقات حسابداری مدیریت، با تاکید بر روش تحقیق کیفی، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون و علی اصغر طاهرآبادی (۱۳۸۹)، مشکلات تعامل بین

- budgeting system in its organizational context", *Organization Studies*, Vol. 15, pp. 213-40.
- * Ferreira, L. and Merchant, K. (1992), "Field research in management accounting and control: a review and evaluation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 3-34.
 - * Garrett, D. and Hodgkinson, P. (1998), "Can there be criteria for selecting research criteria? Hermeneutical analysis of an inescapable dilemma", *Qualitative Inquiry*, Vol. 4 No. 4, pp. 515-539.
 - * Hope, J. and Fraser, R. (2003), "Who needs budgets?", *Harvard Business Review*, February, pp. 108-15.
 - * Hopwood, A. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, pp. 287-305.
 - * Hopwood, A. (1986), "Management accounting and organizational action: an introduction", in Bromwich, M. and Hopwood, A. (Eds), *Research and Current Issues in Management Accounting*, Pitman, London, pp. 9-30.
 - * Hopwood, A. (2008), "Management Accounting Research in a Changing World", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 20, pp. 3-13.
 - * Humphrey, C. and Scapens, R. (1996), "Methodological themes – theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9 No. 4, pp. 86-106.
 - * Institute of Management Accountant, (2008), *Definition of Management Accounting* Retrieved December 2012.
 - * Jackson, B. (2001), *Management Gurus and Management Fashions*, Routledge, London.
 - * Jazayeri, M. and Hopper, T. (1999), "Management accounting within world class manufacturing: a case study", *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 263-301.
 - * Johnson, H. and Kaplan, R. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
 - * Kakkuri-Knuuttila, M-L., Lukka, K. and Kuorikoski, J. (2008a), "Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in *Research in Accounting and Management*, Vol. 5 No. 2, pp. 101-121.
 - * Birnberg, J., Shields, M. and Young, S. (1990), "The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting)", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 33-66.
 - * Briers, M. and Chua, W.F. (2001), "The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 237-9.
 - * Burns, J. and Vaivio, J. (2001), "Management accounting change", *Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 389-402.
 - * Chua, W.F. (1986), "Radical developments in accounting thought", *The Accounting Review*, Vol. 61. No. 4, pp. 601-632.
 - * Clegg, S. and Palmer, G. (Eds) (1996), *The Politics of Management Knowledge*, Sage, London.
 - * Cooper, R. and Kaplan, R. (1988), "Measure cost right: make the right decision", *Harvard Business Review*, September/October, pp. 96-103.
 - * DiMaggio, P. and Powell, W. (1991), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", in Powell, W. and DiMaggio, P. (Eds), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, University of Chicago Press, Chicago, IL, pp. 63-82.
 - * Delattre Miguel, Ocler Rodolphe, Moulette Pascal and Rymeyko Karine (2009). "Singularity of Qualitative Research: From Collecting Information to Producing Results" ,*Tamara Journal*, Vol 7 Issue 7. 3 (March)
 - * Dyer, W.G. and Wilkins, A.L. (1991), "Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder to Eishenhart", *Academy of Management Review*, Vol. 16 No. 3, pp. 613-9.
 - * Eisenhart, K. (1989), "Building theories from case study research", *Academy of Management Review*, Vol. 14, pp. 532-50.
 - * Eriksson, P. and Kovalainen, A. (2008), *Qualitative Methods in Business Research*, Sage, London.
 - * Ezzamel, M. (1994), "Organizational change and accounting: understanding the

- research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35 No. 4, pp. 462-477.
- * McKinnon, J. (1988), "Reliability and validity in field research: some strategies and tactics", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 1, pp. 34-54.
 - * Macher, M. (1987), "The use of relative performance evaluation in organizations", in Burns, W. Jr and Kaplan, R. (Eds), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, MA, pp. 295-315.
 - * Machlup, F. (1967), "Theories of the firm: marginalist, behavioral, managerial", *American Economic Review*, reprinted in *Microeconomics – Selected Readings*, Mansfield, E. (Eds), 4th ed., 1982. W.W. Norton & Company, New York, NY, pp. 93-108.
 - * Macintosh, N. and Scapens, R. (1990), "Structuration theory in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 No. 5, pp. 455-77.
 - * Major, M. and Hopper, T. (2005), "Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company", *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 205-29.
 - * Malmi, T. (1997), "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization", *Management Accounting Research*, Vol. 8 No. 4, pp. 459-80.
 - * Malmi, T. and Granlund, M. (2006), "In search of management accounting theory", paper presented at the Annual Conference of the European Accounting Association, Dublin, March.
 - * Merchant, K.A. and Van der Stede, W.A. (2006), "Field-based research in accounting: accomplishments and prospects", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 18 No. 1, pp. 117-134.
 - * Merchant, K. (1987), "How and why firms disregard the controllability principle?", in Bruns, W. Jr and Kaplan, R. (Eds), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, MA, pp. 316-38.
 - * Modell, S. (2005), "Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications", *management accounting*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 Nos 2/3, pp. 267-91.
 - * Kakkuri-Knuuttila, M-L., Lukka, K. and Kuorikoski, J. (2008b), "No premature closures of debates, please: a response to Ahrens", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 Nos 2/3, pp. 298-301.
 - * Kaplan, R. and Norton, D. (1996), "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, January/February, pp. 75-85.
 - * Kaplan, R. and Norton, D. (2001), *The Strategy Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
 - * Kasurinen, T. (2002), "Exploring management accounting change: the case of a balanced scorecard implementation", *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 323-43.
 - * Keating, P.J. (1995), "A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7 No. 1, pp. 66-86.
 - * Kihn, Lili-Anne and Ihanola Eeva-Mari, (2015), "Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting", *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 12 Iss 3 pp. 230 - 255.
 - * Lambert, R. (2001), "Contracting theory and accounting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, pp. 3-87.
 - * Laughlin, R. (1995), "Methodological themes – empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8 No. 1, pp. 63-87.
 - * Lillis, A. (2006), "Reliability and validity in field study research", in Hoque, Z. (Ed.), *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus, London, pp. 461-475.
 - * Llewellyn, S. and Northcott, D. (2005), "The average hospital", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30 No. 6, pp. 555-83.
 - * Lukka, K. and Modell, S. (2010), "Validation in interpretive management accounting

Management Accounting Research, Fall, pp. 300-26

Management Accounting Research, Vol. 16, pp. 231-54.

یادداشت‌ها

¹ Vaivio

^۲ در پژوهش‌های کیفی از واژه سنت به جای روش استفاده می‌شود. سنت دارای معنای خاصی است که مبنای یک بحث فلسفی می‌باشد. پژوهش‌های کیفی مبتنی بر پیش فرض‌هایی است که با درک اهمیت این پیش فرضها بر مفهوم سنت تأکید شده است. سنت کل به هم پیوسته و یکپارچه ای تعریف است که در آن مفروضاتی درباره ماهیت آدمی، اجتماع و روش‌شناسی با هم سازگارند. در پژوهش‌های کیفی به موازات تغییر در الگوهای فلسفی و علمی مورد قبول و همچنین تغییر در زمینه‌های اجتماعی که تلاش علمی در آن جریان دارد، سنت‌های پژوهش نیز تغییر می‌کنند (نویسندگان).

⁵ Delattre et al.

⁶ Polit and back

⁷ Ryan

⁸ Chua

^۹ چالش‌هایی همچون فقدان نوآوری‌های تکنیکی در حسابداری مدیریت و تحت الشعاع قرارداشتن حسابداری مدیریت و تأثیر پذیری مستقیم آن از حسابداری مالی از جمله سایر چالش‌های حسابداری مدیریت در دهه ۸۰ محسوب می‌شود.

^{۱۰} به این معنی که تعیین هدف تخصیص منابع و روش‌های انجام کار را سرپرستان واحدها انجام می‌دهند و مدیران عالی‌رنگامی دخالت می‌کنند که جریان عادی امور دچار اختلال شده باشد. اصل بر این است که کارمندان امور را سازماندهی کنند و روشهای تعیین هدف را مشخص کنند و هر جا مشکلی ایجاد شد مدیر مشکل را حل کند به عبارتی در این روش اصل بر تفویض اختیار و اعطای آزادی عمل به کارکنان است. در مدیریت بر مبنای استثنا برای تصمیم‌گیری فقط انحرافات مهم از خط‌مشی‌ها و روش‌ها باید به اطلاع و نظر مقامات بالای سازمان برسد. می‌توان گفت مدیریت بر مبنای استثنا نقطه مقابل مدیریت بر مبنای هدف است. در مدیریت بر مبنای هدف مدیران و کارکنان به اتفاق هم هدف گذاری می‌کنند و با تشریک مساعی روش‌های رسیدن به هدف را تعیین می‌کنند و به اتفاق هم عملکرد و میزان دستیابی به هدف را ارزیابی می‌کنند و هم انحرافات احتمالی را تعیین می‌کنند در واقع نوعی مدیریت مشارکتی است (نویسندگان).

¹¹ DiMaggio and Powell

¹² Hopwood

¹³ Kasurinen

¹⁴ Malmi

¹⁵ Pragmatism

¹⁶ Lambert

¹⁷ Kakkuri-Knuuttila

¹⁸ Jackson

¹⁹ Clegg and Palmer

²⁰ Johnson and Kaplan

²¹ Cooper

²² Norton

²³ Hope and Fraser

²⁴ Jazayeri and Hopper

²⁵ Burns

²⁶ Briers and Chua

²⁷ Major

²⁸ Ahrens and Chapman

²⁹ Ezzamel

³⁰ Garrett and Hodkinson

³¹ Schwandt

³² Smith

³³ Lukka. and Modell

³⁴ Eriksson, P. and Kovalainen

³⁵ Baxter

³⁶ Lillis

³⁷ McKinnon

³⁸ Parker

³⁹ Merchant and Van der Stede,

⁴⁰ Kihn, Lili-Anne and Ihantola

* Parker, L.D. (2012), "Qualitative management accounting research: assessing deliverables and relevance", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23 No. 1, pp. 54-70.

* Polit D. F. and C. T. Back (2007). "Nursing Research: Principles and Methods", New York, Edward Elgar.

* Ryan, B., Scapens, R.W. and Theobald, M. (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2nd ed., Thomson, London.

* Scapens, R. (1990), "Researching management accounting practice: the role of case study methods", *British Accounting Review*, Vol. 22, pp. 259-81.

* Simons, R. (1987), "Planning, control and uncertainty: a process view", in Burns, W. Jr and Kaplan, R. (Eds), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, MA, pp. 339-62.

* Simons, R. (1991), "Strategic orientation and top management attention to control systems", *Strategic Management Journal*, Vol. 12, pp. 49-62.

* Smith, J.K. and Hodkinson, P. (2005), "Relativism, criteria and politics", in Denzin, N.K. and Lincoln, Y.S. (Eds), *The Sage Handbook of Qualitative Research*, 3rd ed., Sage, Thousand Oaks.

* Schwandt, T.A. (1996), "Farewell to criteriology", *Qualitative Inquiry*, Vol. 2 No. 1, pp. 58-72.

* Vaivio, J. (2005), "'Strategic' non-financial measurement in an organizational context: a critique", *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Liber & Copenhagen Business School Press, Kristianstad.

* Vaivio, J. (2006), "The accounting of 'the meeting': examining calculability within a 'fluid' local space", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, pp. 735-62.

* Vaivio, J. (2008). "Qualitative Management Accounting Research: Rationale, Pitfalls and Potential", *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol.5 pp. 64-86.

* Young, S. and Selto, F. (1993), "Explaining cross-sectional workgroup performance differences in a JIT facility: a critical appraisal of a field-based study", *Journal of*

⁴¹ اولین رویکرد اعتبارسنجی و ارزیابی ز مفاهیم کلاسیک اعتبار، قابلیت اطمینان و قابل تعمیم پذیری که در ابتدا از تحقیق کمی نشأت گرفته اند، استفاده می کند. روایی/اعتبار به طور کلی به میزان مطابقت نتیجه گیری های انجام شده در تحقیقات با شرح دقیق یا توضیح آنچه اتفاق افتاده است" اطلاق می شود. با این حال، روایی/اعتبار در تحقیقات کیفی با تعریفی متفاوت استفاده می شود؛ هدف روایی تضمین این مساله است که گزارش و یا توصیف ارائه شده صحیح است (اریکسون، کوالینن، ۲۰۰۸، ص ۲۹۲). این بدین معنی است که گزارش ها و توصیف ها باز نمود درست و دقیق پدیده در دست بررسی است (که از طریق شواهد تأیید می شود) (شوانت، ۲۰۰۱، به نقل از اریکسون و کوالینن، ۲۰۰۸، ص. ۲۹۲). پایایی به طور کلی به میزان همسانی نتایج ارائه شده یک شاخص، روش یا ابزار در کاربردهای مکرر اطلاق می شود" (اریکسون و کوالینن، ۲۰۰۸، ص ۲۹۲). به عبارت دیگر، هدف پایایی به حداقل رساندن خطا و سوگیری است (اریکسون و کوالینن، ۲۰۰۸، ۲۹۲). قابلیت تعمیم به ارائه یک بیان کلی یا اعتقاد بر اساس تعداد محدودی از حقایق، نمونه ها یا آمار اطلاق می شود. برای مثال، نظریه ها تعمیم هایی هستند که نشان می دهند که یک ایده دارای کاربرد کلی می باشد (اریکسون و کوالینن، ۲۰۰۸). به منظور بسط بیشتر این موضوع تلاش می شود در نوشته ای دیگر موضوع به طور عمیق تر واکاوی شود و در نوشتار حاضر به همین اندازه اکتفا می گردد (نویسندگان).

⁴² رویکردهای نظری در پژوهش های کیفی را می توان در سه دسته خلاصه نمود: ۱- سنت کنش متقابل نمادی (رویکرد ذهنی)، ۲- روش شناسی مردم نگارانه (رویکرد توصیفی)، ۳- مواضع ساختگرا یا روان کوانه (رویکرد ذهنی و تفسیری).

⁴³ Scapens

⁴⁴ Keating

⁴⁵ Simons

⁴⁶ Merchant

⁴⁷ Macher

⁴⁸ Young and Selto,

⁴⁹ Macintosh

⁵⁰ Scapens

⁵¹ Ferreira and Merchant

⁵² Dyer and Wilkins

⁵³ Dent

⁵⁴ Granlund

⁵⁵ Humphrey

⁵⁶ Windsurfer Problem

⁵⁷ Universe of mistake

⁵⁸ Laughlin

⁵⁹ Globalization

⁶⁰ Hybridity

⁶¹ Network Society

⁶² Lewellyn and Northcott

⁶³ از آنجا که اغلب پژوهش های کیفی همراه با اکتشاف (Exploration)، توصیف (Description)، تبیین (Explanation) و تفسیر (Interpretation) همراه است، معمولاً ماهیت تحلیل های پژوهشگران در این رویکرد بیشتر استقرایی و کمتر قیاسی است. زیرا پژوهشگر سعی می کند داده های گردآوری شده را به کوچکترین اجزاء ممکن تقسیم کند و سپس این اجزاء را در کنار یکدیگر قرار دهد و در فرایندی طولانی از تعامل مستمر با جامعه مورد مطالعه و مقایسه اجزاء با هم به تحلیل و تفسیری برسد که پاسخگوی پرسش های او باشد (نویسندگان).

⁶⁴ Modell

⁶⁵ Birnberg