

## تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت با تاکید بر مبانی فلسفی

اله کرم صالحی<sup>۱</sup>، محمدعلی احمدی<sup>۲</sup>، سمیرا هاشمی بلمیری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۲۹

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۹/۱۵

### چکیده

در این مقاله به نقش و اهمیت تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت پرداخته می‌شود. با تاکید بر مبانی فلسفی تحقیقات کیفی، در این تحقیق مباحث نظری و ادبیات روش شناسی و همچنین برخی مطالعات میدانی در حوزه حسابداری مدیریت تشریح می‌گردد. مقاله با چشم انداز وسیعی بر تحقیقات میدانی و طرح دیدگاه‌های مختلف (آموزشی، اقتصادی و مشاوره‌ای) نشان می‌دهد که چگونه تحقیقات کیفی موجب گسترش و بهبود حسابداری مدیریت شده است. علاوه بر این به چهار پارادایم تحقیقات کیفی شامل اثبات‌گرا، واقع‌گرا، نقدگرا و ساخت‌گرا و انواع تحقیقات کیفی شامل توصیفی، تفسیری (مثال زدنی)، تجربی، اکتشافی و توجیهی و نمونه‌هایی از مطالعات مربوطه در حوزه حسابداری مدیریت اشاره شده است. در حسابداری مدیریت انجام تحقیقات کیفی با مطالعه در مکان‌های مختلف، به صورت میدانی و با تکرار بین تئوری و داده‌ها صورت می‌گیرد، پس از آن نتایج استخراج و تفسیر می‌گردد. همچنین در این مقاله به برخی از مشکلات و موانع تحقیقات کیفی در حوزه حسابداری مدیریت پرداخته شد.

**واژه‌های کلیدی:** تحقیقات کیفی، حسابداری مدیریت، دیدگاه آموزشی، اقتصادی و مشاوره‌ای.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2017.11368.1185

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، مسجدسلیمان، ایران. نویسنده مسئول.

(A.k.salehi@iaumis.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز، اهواز، ایران. (Mahmadi26092@gmail.com)

<sup>۳</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد گروه مدیریت بازرگانی، گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین المللی خرمشهر - خلیج فارس، خرمشهر، ایران. (Prosha8387@yahoo.com)



#### مقدمه

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<sup>۱</sup> 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. پژوهش‌های کیفی به خاطر تاکید بر واقعیت‌های موضوعی دارند، نیاز به حداقل ساختار و حداکثر دخالت پژوهش‌گر دارند، به نحوی که پژوهش‌گر سعی بر آن دارد تا به افرادی که تجارب آن‌ها مورد مطالعه است، نوعی جامعیت بدهد (طیبی و همکاران، ۱۳۸۸: ۱۲۴). هدف پژوهش کیفی توصیف، اکتشاف و کاوش است و از مشاهده و ارتباطات استفاده می‌نماید و به شرایط و محیط پیرامون وابسته است و استدلال‌های آن مبتنی بر منطق استقرایی می‌باشد (آندرسون، ۲۰۰۶). هدف اصلی پژوهش کیفی، ایجاد یک روش‌شناسی برای دستیابی، درک، تجزیه و تحلیل و توضیح پدیده‌های مدیریتی در سطح شرکت یا جامعه است (دلتر و همکاران، ۲۰۰۹). هنگامی که اطلاعات کمی در باره 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 (پالت و بک، ۲۰۰۷).

این مقاله از سه دیدگاه نشان می‌دهد که پژوهش کیفی در حسابداری مدیریت مهم است. اول دیدگاه آموزشی<sup>۲</sup> که دیدگاهی محدود و کارکردگرا<sup>۳</sup> از پدیده‌های حسابداری مدیریت را ارائه می‌دهد. دوم تحقیقات حسابداری در مقابل امپریالیسم علمی<sup>۴</sup> که حسابداری مدیریت را تا سطح یک موضوع خاص اقتصادی تنزل می‌دهد، از آن محافظت می‌کند و به عنوان دیدگاه اقتصادی<sup>۵</sup> یاد می‌شود. سوم، تحقیقات کیفی، مطالعات توصیفی را برای بهبود حسابداری مدیریت به دقت بررسی می‌کند که از آن تحت عنوان دیدگاه مشاوره‌ای<sup>۶</sup> یاد می‌شود (وای و یو، ۲۰۰۸). تحقیقات کیفی تلاش می‌کند که مبانی ارزشمند نظری را به پیش‌برد و از منابع گوناگونی از شواهد مانند مصاحبه‌ها، مستندات و همچنین مشاهدات عینی پژوهشی استفاده نماید. حال با این مقدمه می‌توان گفت: چه نیازی به پژوهش‌های کیفی در حسابداری مدیریت وجود دارد؟

### دیدگاه آموزشی

در این دیدگاه، حسابداری مدیریت نوعی ابزارشناسی عملی<sup>۷</sup> است؛ یعنی مجموعه‌ای از ابزارهای عملی که کارکنان در شرایط عملیاتی بکار می‌برند، به خصوص هنگامی که آن‌ها تجسم ذهنی از پول و تجارت داشته باشند. براساس چنین دیدگاهی سازمان به عنوان یک شخصیت مستقل و داشتن یک مدیر پاسخگو ضمن اینکه دارای اهداف مشخصی می‌باشد و به طور گسترده با ذینفعان خود در تعامل است، می‌تواند در یک محیط پویا توانایی‌ها و محدودیت‌های خود را نیز شناسایی کند. بنابراین سازمان به طور دائم با دو مساله مهم سروکار دارد؛ اول تصمیم‌گیری عقلایی یعنی اتخاذ چگونگی بهترین روش انجام کار و دوم کنترل عقلایی، یعنی چگونگی اجرای تصمیمات و مقایسه نتایج حاصله با اهداف تعیین شده است.

حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار عملی به ایفای نقش مدیریت در انجام هر دو مساله فوق کمک می‌کند. اولاً با استفاده از اطلاعات کمی، تجزیه و تحلیل اقتصادی و ارزیابی مالی به اتخاذ تصمیمات عقلایی در پیش بینی و انتخاب صحیح طرح‌های پیشنهادی کمک می‌نماید و ثانیاً با اندازه‌گیری و نظارت بر پیشرفت روبه جلو سازمان، تعیین اهداف مالی و غیرمالی و همچنین مدیریت بر مبنای استثناء<sup>۸</sup> که اقدامات اصلاحی را بلافاصله به کار می‌گیرد<sup>۹</sup>، به کنترل عقلایی طرح‌ها می‌پردازد. 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.

### دیدگاه اقتصادی

دیدگاه اقتصادی که ریشه در اقتصاد نئوکلاسیک<sup>۹</sup> و تئوری اقتصاد خرد به ویژه مفهوم «بنگاه» دارد، چارچوب پژوهشی - تحلیلی محکمی را ارائه می‌کند. قدرت این چارچوب بر مفاهیمی از قبیل شفافیت، صرفه‌جویی، زیبایی و کاربرد عمومی آن استوار می‌باشد. این دیدگاه تلاش می‌کند که حسابداری مدیریت را به صورت مختصر و اغلب بر اساس مدل‌های ریاضی که محدودیت‌های زمانی و مکانی را به چالش می‌طلبد به تصویر بکشد. بنابراین این دیدگاه یک تئوری «کلی» را پیشنهاد می‌کند.

طبق این دیدگاه، «بنگاه»<sup>۱۰</sup> یک شخصیت حقوقی مستقل همانند یک جعبه سیاه است که ورودی‌های آن به طور موثر به یک خروجی با بیشترین مقدار سود تبدیل می‌گردد. حسابداری مدیریت به عنوان یک ابزار عقلایی مرکب از عوامل اقتصادی نفع شخصی بنگاه در نظر گرفته می‌شود که با توجه به شرایط منابع محدود و هزینه‌های فرصت مورد استفاده قرار می‌گیرد. این عوامل دارای توانایی محاسباتی بالایی هستند و با حداکثر سودمندی مورد استفاده قرار می‌گیرند. آن‌ها در بازارهای متفاوتی که حداقل به تعادل در بلندمدت گرایش دارند، به کار می‌روند و می‌توانند اطلاعات قابل اتکایی را در باره قیمت‌های بازار به دست آورند. مهمترین ویژگی این عوامل مشخص بودن و برون‌زایی آنها است. بنابراین، حسابداری مدیریت در نهایت با تصمیم‌گیری گره می‌خورد، یعنی برابری سود نهایی<sup>۱۱</sup> در مقابل هزینه نهایی<sup>۱۲</sup>. علاوه بر این، روابط اولیه بین این عوامل ابتدا معاملاتی است و سپس این معاملات به بهای تمام شده منجر می‌شود. اخیراً دیدگاه اقتصادی با تجزیه و تحلیل روش‌های حسابداری مدیریت و انگیزه‌های اقتصادی برای کنترل عقلایی تعهدات اقتصادی به سوی مفاهیم سرمایه، قرارداد نمایندگی<sup>۱۳</sup>، خطر اخلاقی<sup>۱۴</sup> و اطلاعات نامتقارن<sup>۱۵</sup> گرایش یافته است.

تحقیقات کیفی در این زمینه دو دستاورد مهم داشته‌اند، اولاً، موجب رد نظریه اقتصاددانان مبنی بر این که سازمان به مثابه یک جعبه سیاه می‌باشد، شده‌اند و مدعی شدند که تئوری اقتصاد خرد مبتنی بر بنگاه، حتی قادر به توصیف دقیق آن چه که پیرامون بنگاه رخ می‌دهد، نمی‌باشد. تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت در جعبه سیاه اقتصاددانان رخنه کرده است تا چگونگی و چرایی کوشش‌های سازمانی و اقدامات کلیشه‌ای و مبادلات اقتصادی که در دیدگاه اقتصادی بر مبنای مفروضات خاصی بنا شده‌اند را کشف کند؛ اما بهترین پیام بررسی‌های کیفی این است که حسابداری مدیریت به تنهایی یک واقعیت اقتصادی معین را منعکس نمی‌کند و آن معلول شرایط اقتصادی نیست، بلکه یک پدیده مصنوعی و فعال می‌باشد.

دوم، تحقیقات کیفی نشان داده‌اند اگر ما بخواهیم پدیده حسابداری را درست بفهمیم بیشتر از یک «تئوری کلی»<sup>۱۶</sup> بر مبنای تحلیل‌های اقتصادی نیاز داریم. دیدگاه عمومی اقتصادی با مبانی گوناگون فلسفی آن باید بیان کند چه چیزی را در پژوهش حسابداری مدیریت به عنوان مشروعیت «تئوری» می‌پندارد. در پژوهش کیفی، «تئوری» اصولاً یک توضیح و توصیف

موضوعی و نیز آفرینش موقتی است. این ویژگی تئوری یک معرفت‌شناسی<sup>۱۷</sup> متفاوت و یک هستی‌شناسی<sup>۱۸</sup> متمایز را بیان می‌کند.

تحقیقات کیفی می‌تواند حسابداری مدیریت را به عنوان یک پدیده موضوع محور<sup>۱۹</sup> معرفی نماید. بطور تجربی، حسابداری مدیریت مجموعه همگنی از تکنیک‌های محاسباتی نیست، بلکه تا حدود زیادی اقتضایی و بسته به شرایط است. بعلاوه، بنا به شواهدی که تحقیقات کیفی ارائه می‌کنند، حسابداری مدیریت یک پدیده اجتماعی پویایی است که در دل سازمان قرار دارد. ابزارهای حسابداری مدیریت ثابت و پایدار نیستند، اما اغلب پیچیده، موقتی و حساس هستند. بنابراین دلیلی ندارد که بتوان همه قواعد، تمایلات کلی و موازی بین پدیده‌های حسابداری را در تمام مفاهیم یافت. حسابداری مدیریت مورد به مورد به عنوان یک طرز تفکر یا پدیده منحصر بفرد و مستقل ظاهر نمی‌شود، بلکه به صورت تحقیقات کیفی مورد پژوهی و میدانی نشان داده می‌شود. برای حسابداری مدیریت، بیشتر از تحقیقات میدانی استفاده می‌شود (وای و یو، ۲۰۰۸). مرچنت و ون در (۲۰۰۶) در تحقیقی نشان دادند که در حوزه حسابداری مدیریت، بیش از ۸۰٪ از مطالعات میدانی بوده‌اند و اغلب از طریق مصاحبه، مشاهده و تجزیه و تحلیل مستندات واقعی صورت گرفته است.

### دیدگاه مشاوره‌ای

این دیدگاه، یک دیدگاه عملی را در حسابداری مدیریت ارائه می‌کند که به طور گسترده می‌تواند به عنوان صنعت مشاوره توصیف شود. در بازاری که سودهای مالی هنگفتی را می‌توان کسب نمود، این دیدگاه نقش مهمی را بازی می‌کند. مشاورین، شرکت‌های حسابداری چند ملیتی، موسسات آموزشی مشاوره‌ای و انجمن‌های علمی حرفه‌ای به عنوان مشاورین پاره وقت قادر به عرضه محصولات پیشرفته مدیریت هستند. از جمله محصولات پیشنهادی این مشاورین، حسابداری مدیریت می‌باشد که به صورت «راه حل‌های کلیشه‌ای<sup>۲۰</sup>» متناسب با شرایط روز ارائه می‌شود. این راه حل‌ها شامل رهنمودهای منطقی و معناداری از فناوری‌های جدید حسابداری مدیریت هستند که می‌توان انجام داد. از اینرو، چنین رهنمودهای ارزشمندی را باید جدا از یافته‌های تحقیقات پژوهشی مبنی بر این که چگونه حسابداری مدیریت به عنوان یک پدیده تجربی ظاهر می‌شود، ادامه داد.

دیدگاه مشاوره‌ای با ارائه مثال‌هایی از نمونه‌های مختلف، نوشته‌ها و دیدگاه‌های نویسندگان و گزارشات موفقیت آمیز مکتوب، حسابداری مدیریت را با واژه‌های اصلاح و بهبود پیوند می‌دهد. اغلب روش‌های موجود حسابداری مدیریت، صحت و درستی مبانی سنتی را زیر سؤال برده و در صدد اصلاح آن‌ها می‌باشد. برای مثال، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، جهت حل مشکل تخصیص سربار سنتی بوجود آمده است. یا راه‌حل‌های بیشتری را برای شناسایی و حل مشکلات بودجه‌بندی جاری ارائه می‌کند. همچنین یک تکنیک جدید حسابداری مدیریت ممکن است در واکنش به ارتباطات وسیع مدیریتی بکاربرده شود، مانند ارزیابی متوازن که اهداف بلندمدت سازمان را به اهداف عملیاتی کوتاه‌مدت تبدیل می‌کند. بنابراین، در دیدگاه مشاوره‌ای، حسابداری مدیریت یک فناوری کاربردی است که باید از بنیاد اصلاح شود.

تحقیقات کیفی سرچشمه اصلی و مبانی برهانی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌ها را ردیابی می‌کند. این نوع تحقیقات بطور فنی و منصفانه ارتباط روشنی با برنامه اجتماعی گسترده حسابداری مدیریت مبتنی بر کارآیی و منطق دارد و برای ما ذهنیتی را بوجود می‌آورد تا از آرمان‌های اجتماعی و مطالبات سیاسی که دیدگاه مشاوره‌ای در آن نقش بازی می‌کند، مطلع شویم. شاید بیشترین دستاورد تحقیقات کیفی به زیر سؤال بردن هنجارهای دیدگاه مشاوره‌ای بوده است. همچنین طرح‌های هنجاری را به صورت فشرده جهت بررسی‌های انتقادی در موضوعات تجربی گوناگون ارائه کرده است. کار آن‌ها مشاهده مفاهیم اجتماعی ساخته شده در سازمان‌های واقعی و پیچیده و متغیر است که با استفاده از فناوری‌های جدید حسابداری مدیریت اجرا می‌شود (وای و یو، ۲۰۰۸).

### پژوهش کیفی و مبانی فلسفی آن

منظور از پژوهش کیفی عبارت است از هر نوع تحقیقی که یافته‌هایی را به دست می‌دهد که با شیوه‌هایی غیر از روش‌های کمی کسب شده‌اند. بعضی داده‌ها ممکن است به شیوه آماری کمی شده باشند، اما تجزیه و تحلیل به شکل کیفی باشد. این روش پژوهش اغلب از تبیین استقرایی بهره می‌جوید. روش پژوهش کیفی، اغلب به روش‌هایی گفته می‌شود که به منظور به دست آوردن داده‌های ذهنی به کار می‌رود. در مجموع پژوهش کیفی به سوی درک دنیای طبیعی<sup>۲۱</sup> گرایش پیدا می‌کنند و ماهیت آن کاملاً تفسیری است. پژوهش کیفی بیشتر در علوم اجتماعی و انسانی مثل مردم‌شناسی، علوم تربیتی، علوم ارتباطی، روان‌شناسی، تاریخ،

باستان شناسی، جامعه شناسی، علوم سیاسی، روابط بین المللی، مدیریت کتابداری و اطلاع رسانی و برخی از شاخه‌های علوم طبیعی مثل مطالعات بالینی و پرستاری به کار می‌رود و معمولاً پژوهشی ترکیبی است. به عبارتی مجموعه‌ای از روش‌ها، فنون و ابزارها مثل مطالعه موردی، تجربه شخصی، درون‌گری، شرح حال، روایت، مشاهده مشارکتی، مشاهده متون تاریخی، متون تعاملی و بصری بهره می‌گیرد و گستره وسیعی از روش‌های تامل و تحلیل‌های تفسیری را می‌پوشاند (خداوردی، ۱۳۸۷).

گوبا و لینکلن (۱۹۹۴) چهار پارادایم برای تحقیقات کیفی مطرح کرده‌اند که شامل اثبات‌گرا<sup>۲</sup>، واقع‌گرا<sup>۳</sup>، نقد‌گرا<sup>۴</sup> و ساخت‌گرا<sup>۵</sup> است و هر کدام دارای سه جزء شامل هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی، روش‌شناسی<sup>۶</sup> است. به اختصار، هستی‌شناسی حقیقتی است که پژوهش‌گران به دنبال آن هستند. معرفت‌شناسی، ارتباط بین آن "حقیقت و ذات" و محقق است و روش‌شناسی بیانگر روشی است که محقق برای درک آن "حقیقت" به کار می‌بندد (سعید نهایی و صالح محمدعلی نژاد، ۱۳۸۴).

اثبات‌گرایان عموماً معتقدند که واقعیت به صورت عینی و مشخص وجود دارد و می‌توان از ویژگی‌های قابل سنجش که مستقل از مشاهده‌گر (محقق) و ابزار او هستند شناسایی کرد. مطالعات اثبات‌گرایی عموماً در پی آزمون تئوری هستند. به عبارتی در تلاش برای افزایش درک پیش‌بینی‌گری از پدیده‌ها هستند (دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۸۶). اثبات‌گرا، به دلیل آنکه در علم نفوذ و غلبه داشته فرض می‌کند که علم، علل قابل فهم را به صورت کمی اندازه‌گیری می‌کند. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) در تئوری اثباتی خود اهمیت تئوری حسابداری را با اشاره به برخی گروه‌های ذینفع که پیرامون گزارشات حسابداری برون‌سازمانی تصمیم‌گیری می‌کنند، توجیه کرده‌اند. علاوه بر این، آن‌ها معتقدند که یک معیار مهم برای موفقیت یک تئوری، ارزش و اعتبار آن برای استفاده‌کنندگان است. بنابراین، پشتیبانی از تئوری اثباتی حسابداری به واسطه هدف کاربردی برای تئوری در حسابداری شکل می‌گیرد (خواجوی و ناظمی، ۱۳۸۶). نمونه دیگر رویکرد اثباتی در حسابداری مدیریت، مطالعات میدانی کاوالسکی و دیرس میت (۱۹۸۳) روی بودجه بندی بیمارستان بود. آن‌ها بر اساس الگوی پیشنهادی سویرنگا و مانکور (۱۹۷۵) اطلاعات اولیه را جمع‌آوری کردند. این شیوه برای درک واکنش پرستارانی که با آنان مصاحبه شده بود غیرمفید به نظر می‌رسید، زیرا آنچه که آن‌ها به عنوان موضوعات مربوط تلقی



می کردند، بیان نمی کرد. کاوالسکی و دیرس میت سپس مطالعات خود را به صورت میدانی گسترش دادند که سرانجام منجر به ارائه تئوری سازمانی (نهادی) گردید (آرنز و چمپن، ۲۰۰۶). ساخت گرا بیان می دارد که حقیقت یک باور ویژه در مورد موضوع خاص است. همانند تئوری انتقادی، ساخت گرا، در مورد ایدئولوژی و ارزش‌هایی که ورای یافته‌ها وجود دارند سؤال می کند. بنابراین حقیقت در برگرفته "چندین حقیقت" است که مردم در ذهن خویش دارند. تحقیق در چنین حقیقت ساختگی مبتنی بر نحوه ارتباطات بین مصاحبه شونده و محقق است. محقق می بایست یک "یار شفیق" در موضوع تحقیق باشد. رویکرد ساخت گرا برای برخی علوم اجتماعی و رفتاری نظیر تحقیق در مورد مذهب، هنر و حقوق مناسب می باشد (سعید نهایی و صالح محمد علی نژاد، ۱۳۸۴). کاسانن و همکاران (۱۹۹۳) این رویکرد را در حسابداری مدیریت مطرح کرده‌اند. اگرچه آن‌ها روش کاملاً متفاوتی را جهت پژوهش اثباتی حسابداری پیشنهاد می کنند، اما دارای یک هدف مشابه برای پژوهش حسابداری مدیریت می باشند. کاسانن و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند که حسابداری مدیریت در نهایت دارای زمینه کاربردی بوده و تئوری‌های آن بدون کاربردهای عملی فاقد اثر و نتیجه است (خواجوی و ناظمی، ۱۳۸۶).

تئوری انتقادی یا نقد گرا، تاکید بر ارتباطات اجتماعی مبتنی بر ساختاری تاریخی دارد. بنابراین پژوهش گران تئوری انتقادی، سعی در انتقاد و نقد در بررسی مسائل اجتماعی، سیاسی، فرهنگی، اقتصادی، رفتاری و ارزش‌های فردی دارند. بنابراین، سئوالات تحقیق عمدتاً جملات طویل با ماهیت جامعه شناسی و تاریخی از سازمان‌ها و فرآیندهای آن‌ها، می باشد. فرضیات، عمدتاً ذهنی و دانش تحقیق بر پایه علوم اجتماعی و رویه‌های تاریخی است (سعید نهایی و صالح محمد علی نژاد، ۱۳۸۴). باکستر و چوا (۲۰۰۳) این نوع رویکرد پژوهشی را در حسابداری مدیریت به صورت ارائه یک خط مشی منتقدانه و با هدف تغییر و بهبود در سطح سازمان‌ها، افراد و به طور کلی در جامعه پیشنهاد می نمایند. به نظر می رسد که پژوهش انتقادی همچون رویکرد ساخت گرا و اثبات گرا، دارای یک هدف مشابه یعنی تغییر و بهبود باشد، اگرچه قضاوت در مورد اهداف و محرک‌های مختلف پژوهش در حسابداری مدیریت دشوار است؛ اما باکستر و چوا این مساله را به شکل ذیل تشریح می کنند: "این میراث ما را قادر می سازد تا حدودی محدودیت حسابداری مدیریت و فن آوری سازنده آن‌ها را درک نماییم. روشن است که درک این محدودیت شرط لازم برای عمل کردن بر آن اساس می باشد" منشاء چنین عقایدی ممکن است براساس ارزیابی

و اظهار نظر اولیه چوا (۱۹۸۶) باشد، اما در عین حال وی معتقد است که: "هدف کلی اندیشمند، توسعه درک و بینش مردم از معانی و مفاهیم فعالیت‌های آن‌ها می‌باشد، بدین سان امکان تاثیر و ارتباط متقابل افزایش می‌یابد" (خواجوی و ناظمی، ۱۳۸۶).

واقع‌گرا بر این باور است که لااقل یک دنیای حقیقی و واقعی برای کشف وجود دارد. گرچه قسمتی از آن مبهم و قسمتی قابل فهم باشد (سعید نهایی و صالح محمدعلی نژاد، ۱۳۸۴). در نتیجه به نظر می‌رسد که قریب به اتفاق اکثر مطالعات اخیر حسابداری مدیریت دارای یک هدف مشترک برای تئوری و پژوهش بوده و آن ارائه رهنمود و پیشنهادات در خصوص نحوه بکارگیری آن‌ها در حسابداری مدیریت و یا کنار گذاشتن آن‌ها است.

### انواع تحقیقات کیفی

تحقیقات کیفی را می‌توان با توجه به مبانی هستی‌شناسی و استدلال‌های روش‌شناسی طبقه‌بندی کرد. ریان و همکاران (۱۹۹۲) پنج طبقه پژوهش در حسابداری ارائه نموده‌اند.

۱- توصیفی<sup>۲۷</sup>: در اجرای این نوع پژوهش نوع فعالیت بر حسب روش‌های مورد استفاده توصیف می‌گردد. پژوهش‌گر در این گونه تحقیقات بهترین روش یا موفق‌ترین روشی را که گروهی از شرکت‌ها به کار می‌برند، بیان می‌کند؛ نمونه‌های آن را می‌توان در آثار پیترز و واترمن (۱۹۸۲) مشاهده کرد (اسمیت، ۲۰۰۳). پژوهش‌گران به خصوص از تحقیقات توصیفی در دهه ۱۹۸۰ برای تشریح تکنیک‌های حسابداری مدیریت استفاده نمودند و پس از آن چنین مطالعاتی اغلب به صورت حرفه‌ای در ساختار حسابداری دیده می‌شود (اسکینز، ۲۰۰۴).

۲- تفسیری (مثال زدنی)<sup>۲۸</sup>: در اجرای این روش، پژوهش‌گر به تفسیر شیوه‌های اجرا و نتایج حاصل از روش‌های ابتکاری می‌پردازد. نمونه‌های آن را می‌توان در آثار دی کالی و اسمیت (۱۹۹۶) و کاپلان و نورتون (۱۹۹۲) و کاپلان (۱۹۹۸) مشاهده کرد (اسمیت، ۲۰۰۳). مثلاً کاپلان (۱۹۹۸ و ۱۹۸۶) نشان داده است که پژوهش‌گران حسابداری می‌توانند مطالب زیادی را از تحقیقاتی که مربوط به روش‌های ابتکاری شرکت‌ها است، بیاموزند. چنین مطالعاتی آنچه را که در عمل به دست آمده است، بیان می‌کند (اسکینز، ۲۰۰۴).

۳- تجربی<sup>۲۹</sup>: در اجرای این روش، پژوهش‌گر می‌کوشد در یک حوزه مشخص تجربه اندوزی نماید. یعنی در واحدهای فرعی روش جدیدی را محک می‌زند. در ادبیات حسابداری

این نوع پژوهش خیلی کم است، زیرا پژوهش گر توانایی کنترل کامل همه متغیرها را ندارد. مشهورترین نمونه در این زمینه تحقیقات هارتون است.

۴- اکتشافی<sup>۳۰</sup>: در اجرای این روش، پژوهش گر در مورد شیوه و علت کاربرد روش یا روش های گوناگون به تحقیقات اولیه می پردازد. شاید نتوان نتیجه چنین پژوهشی را به راحتی منتشر کرد، مگر اینکه پژوهش گر بتواند در ارائه یک تئوری یا روش جدید نقش مهمی را ایفا نماید (اسمیت، ۲۰۰۳). این روش به محققین کمک می کند که با استفاده از مطالعات پیمایشی و روش های مقدراری، فرضیه هایی را مبنی بر این که چرا برخی از روش های خاص حسابداری به کار گرفته می شود، آزمون کند (اسکینز، ۲۰۰۴). پژوهش های اکتشافی در حسابداری با استفاده از الگوهای باکس - جنکینز (یا به اصطلاح جعبه سیاه) می تواند برای درک آثار روش های گوناگون حسابداری و ضرورت افشای یافته های مربوط به گزارش دهی درآمدها بکار گرفته شود. گندیس و دوپچ این روش را برای تعیین اثر تعدیل سطح قیمت ها روی جریان پیش بینی درآمدهای شرکت، پیشنهاد کردند (عبدالخلیق و آجین کیا، ۱۹۷۹).

۵- توجیهی (توضیحی)<sup>۳۱</sup>: در اجرای این روش، پژوهش گردرصد بر می آید توضیحات متقاعد کننده ای را ارائه نماید، به گونه ای که بتوان روش های اجرایی را توجیه کرد و زمینه ارائه تئوری را فراهم نمود. به هر حال، پژوهش گران در تعمیم دادن نتایج پژوهش های خود چندان موفق نبوده اند (اسمیت، ۲۰۰۳). این نوع تحقیق تلاش می کند که دلایل به کارگیری روش های حسابداری را توضیح دهد و تمرکز آن بصورت مورد پژوهی، روی موارد خاص در حسابداری است.

### پژوهش کیفی و توسعه تئوری

چگونه تحقیقات کیفی به بدنه دانش توسعه تئوری در حسابداری مدیریت کمک می کند و چگونه می توان بین انواع مطالعات کیفی در این زمینه تفاوت قائل شد؟ کیتینگ (۱۹۹۵) چارچوبی را پیشنهاد کرد که بر آن اساس تحقیقات میدانی و موردی بر مبنای اهداف نظری شان طبقه بندی می شود. این چارچوب براساس مفهوم "حوزه تحقیقات" و شامل کشف تئوری<sup>۳۲</sup>، تعدیل تئوری<sup>۳۳</sup> و ابطال تئوری<sup>۳۴</sup> می باشد.

یک پژوهش کیفی با هدف کشف تئوری را می‌توان با کشف یک سرزمین ناشناخته مقایسه نمود. شبیه اکتشافات ماجراجویی قرن نوزدهم که ملوانان بادبان‌های کشتی‌ها را به سوی آب‌های ناشناخته برافراشته نمودند و پس از مراجعت گزارشی از مشاهدات خود از موجودات ناشناخته و گیاهان عجیب و غریب به استحضار مقامات سلطنتی رسانیدند. هدف این نوع مطالعات ارائه گزارشی از مناطق تسخیر شده بود. این نوع پژوهش به تشریح یک پدیده جدید مورد علاقه می‌پردازد که ممکن است دارای مرزهای نامعلوم باشد و الگوهای مبتدیان‌های را ارائه کند. این نوع تحقیق ممکن است نوعی افشاگری، شرح موضوع و نقشه اولیه‌ای از پدیده مورد تحقیق را با توضیح اندکی از ارتباط آن با سایر پدیده‌های شناخته شده یا مکانیزم‌های اجرایی خاصی که با آن بکار برده می‌شود، ارائه کند. آن جایی که پیشینه تئوری کمتر باشد، مطالعات اکتشافی به صورت قیاسی و توصیفی منجر به ارائه تئوری اولیه‌ای خواهد شد که از طریق مشاهدات تجربی به دست می‌آید.

بیشتر مطالعات کیفی در حسابداری مدیریت به دنبال تعدیل تئوری می‌باشند. در حالی که مطالعات اکتشافی تئوری بیشتر محدود به مسائل نظری اولیه پژوهش می‌باشد و بینش عمیقی از اطلاعات رشته مورد مطالعه را ایجاد می‌کند. مطالعات تعدیل تئوری با تمرکز بر مباحث نظری و هدف مشخص آغاز می‌گردد. تا حدودی، قبل از ورود به این حوزه مطالعاتی، پژوهش‌گر قبلاً تصمیم گرفته است که "دیدگاه‌های"<sup>۳۵</sup> نظری را برای کنترل مشاهدات پدیده مورد علاقه خود بکار برد. طبق نظریه کیتینگ (۱۹۹۵)، این نوع مطالعات تعدیلی را می‌توان به مطالعاتی که بطور خاص یک تئوری را توضیح می‌دهند و مطالعاتی که یک تئوری را می‌سازند تقسیم نمود. برای مثال، یک مطالعه موردی که با استفاده از تئوری اجتماعی خاص، اثر قدرت سیستم‌های حسابداری مدیریت را بررسی می‌کند، ممکن است به عنوان نمونه‌ای از این دیدگاه نظری در نظر گرفته شود. همچنین هنگامی که معیارهای حسابداری مدیریت و قدرت اندیشه‌ها در یکدیگر تنیده شوند، قادرند توانایی تئوری اجتماعی را برای توضیح پدیده‌ای که در قلمرو حسابداری مدیریت قرار دارد، توصیف نمایند. چنین مطالعه‌ای قدرت قابل قبول تئوری اجتماعی را برای نشان دادن کاربردهای چارچوب نظری مربوط به موضوعات حسابداری را قویاً بررسی می‌کند.

پژوهش کیفی در حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که یک تئوری از طریق بررسی‌های تجربی و ارزیابی‌های نقادانه آغاز می‌گردد. مفاهیم و روابط علت و معلولی در این چارچوب نظری بخشی از اقداماتی است که برای استفاده بهینه از تئوری در یک زمینه خاص سازمانی، اجتماعی یا نهادی به کار می‌رود. اساساً می‌توان تئوری را حتی بر مبنای تفسیرهای تکراری محققین از شواهد جدید دوباره ساخت. برای مثال، یک تئوری اولیه هنگامی که در زمینه‌های خاصی از مسایل سازمانی در باره این که چگونه مدیران ارشد جهت کنترل استراتژی از سیستم‌های نظارتی استفاده می‌کنند، ممکن است زمینه تعدیل تئوری را فراهم آورد یا یک تئوری که برای بیان تغییرات روش‌های حسابداری مدیریت به زحمت ساخته می‌شود، هنگامی که برای یک مطالعه موردی بکار برده می‌شود، ممکن است برخی از عوامل پیش‌گیرانه یا به تاخیر انداختن تغییرات را آشکار سازد.

سرانجام، تفسیر شواهد حاصل، از یک مطالعه موردی یا میدانی ممکن است روشی را که برای ایجاد تئوری حسابداری مدیریت مناسب نباشد، آشکار کند. در عوض حتی شواهدی که یک تئوری در زمینه بررسی یا تعدیل تئوری بکار می‌گیرد ممکن است با چارچوب بکاربرده شده متناقض باشد؛ این همان ابطال تئوری است. باید توجه داشت که ابطال تئوری ممکن است دارای ساختاری توصیفی باشد. مانند یک راه حل تجویزی که در تعیین روابط علت و معلولی، بین پذیرش تکنیک حسابداری مدیریت و منافع مالی خاصی یا بلندمدت موثر می‌باشد. البته این موضوع همچنین در مطالعات تعدیل تئوری، که ممکن است یک نقطه مبدا توصیفی داشته باشد، نیز بکار می‌رود (وای و یو، ۲۰۰۸).

### تحقیقات کیفی چگونه در حسابداری مدیریت انجام می‌شود؟

تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت در دهه اخیر بیشتر مورد توجه محققین حسابداری قرار گرفته است (مانند مودل، ۲۰۰۷، چاپمن، ۲۰۰۸، هاپ وود، ۲۰۰۸، پارکر، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۲ و برنز، ایوسک و مالینا، ۲۰۱۴). در دهه‌های اخیر، تحقیقات حسابداری مدیریت عمدتاً روی روش‌های جدید و موضوعات مربوط تمرکز یافته است. با وجود این، یکی از چالش‌های اصلی محققان استمرار این رویکرد و انتخاب موضوعات مربوط و جدید است. بنابراین، انتخاب حوزه تحقیق باید با توجه به اولویت‌ها و دغدغه‌های مدیران صورت گیرد. حسابداران مدیریت دیروز، روی محیط ایستا تمرکز داشتند. در حالی که در اقتصاد امروز تقاضاها و بازارها به شدت در

راستای کسب موفقیت تجاری است و برای دستیابی به موفقیت، یک سازمان باید قادر به تغییر روش‌های موجود با توجه به محدودیت‌های در حال تغییر باشد. در واقع، حسابداری مدیریت باید برای ترویج و توسعه خلاقیت سازمانی به کار گرفته شود، به این معنی که بتواند قادر به تغییر چارچوب فکری و چگونگی دستیابی به اهداف سازمان با شرایط جاری بازار گردد. بنابراین، حسابداری مدیریت به یکپارچه کردن نگرش‌های مختلف نظری و روش‌شناسی برای ایجاد دانش جدید و ترسیم جریان تحقیقات نیاز دارد (ثقفی و برزگر، ۱۳۹۱). تحقیقات کیفی از طریق رویدادهای پیش‌بینی نشده و عمدتاً به صورت تصادفی یعنی با رخنه کردن در ناشناخته‌ها صورت می‌گیرد. در تحقیقات کیفی همانند سایر روش‌های تحقیق، ابتدا طرح پژوهش با طرح یک سؤال اساسی مطرح می‌گردد و پس از آن داده‌ها جمع‌آوری و سپس نتایج تفسیر می‌گردد. در طرح پژوهش می‌توان از تحقیقات قبلی بهره جست. بهتر است مطالعات حسابداری مدیریت، به صورت عرضی در چندین مکان مختلف انجام گیرد. اگرچه می‌توان این مطالعات را به صورت موردی در یک سازمان خاص نیز انجام داد، اما بررسی در چندین سازمان مختلف فرصت بیشتری را برای بررسی و تعیین مشابهت‌ها و تفاوت‌های پدیده مورد مطالعه فراهم می‌کند.

علاوه بر تهیه یک طرح تحقیق خوب، یک پژوهش کیفی موفق در رشته حسابداری مدیریت را می‌توان با جمع‌آوری اطلاعات دقیق از طریق روش‌های حرفه‌ای و شواهد تجربی قابل اتکا و معتبر مانند مصاحبه‌های سازمان یافته، بازدیدهای مکانی و مشاهدات عینی انجام داد. برای اینکه تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت منجر به اثبات یک نظریه قوی بشود، باید مطالعات میدانی صورت گیرد. باید مصاحبه‌ها با منابع اطلاعاتی گوناگون صورت گیرد تا شواهد قابل اعتمادی به دست آید. مثلاً هنگام بررسی معیارهای غیرمالی حسابداری مدیریت در باره طرح بهبود سازمانی باید از طریق مستندات لازم از قبیل بخشنامه‌ها، گزارش‌ها، مقررات، دستورالعمل‌های مدون و برنامه‌های اداری اطلاعات مورد نیاز را به دست آورد.

مرحله آخر تفسیر اطلاعات است. یک تحقیق کیفی موفق در حسابداری مدیریت را می‌توان از نظر تئوری و تفسیر نتایج آن متمایز نمود. اگر تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت در زمینه‌های خاص منجر به تفسیر روشن و تئوری پردازی نشود، در واقع پژوهش کیفی فقط درگیر جمع‌آوری اطلاعات جزئی بوده است. در عمل، برای دستیابی به یک تفسیر ارزشمند، باید

چندین بار داده‌ها بین تئوری و شواهد تکرار شوند، زیرا برخی از این داده‌ها گاهی متناقض با یکدیگر می‌باشند و چون از یک احساس اولیه محقق نشأت گرفته‌اند و بتدریج سازمان‌دهی شده‌اند، ممکن است دارای مشاهدات نامربوط باشند و حتی برخی از مشاهدات دارای اهمیت و اعتبار بیشتری نسبت به بقیه داده‌ها باشند. بنابراین محقق نباید شتاب زده به سراغ نتایج برود، بلکه همانند خط و سیر یک داستان که با یک تم اولیه شروع و بتدریج شکل می‌گیرد، تحقیقات کیفی نیز شامل نمونه‌هایی از شواهد میدانی هستند که باید اطلاعات بیشتری پیرامون آن‌ها جمع‌آوری و سرانجام پس از چند بار تکرار بین تئوری و داده‌ها، می‌توان یک تفسیر نظری روشن را استخراج و گزارش نمود.

اکثر مدیران و حسابداران مدیریت در سطح کمی، تصمیم‌گیری و عمل می‌کنند. در این سطح پژوهش‌های کیفی بسیار مناسب هستند. برای فهم دقیق‌تر مفاهیم کمی، پژوهشگران باید از مفاهیم کیفی استفاده کنند. این مفاهیم برای درک هر چه بهتر، اعداد و ارقام ضروری می‌باشد. پژوهش‌گران حسابداری برای نوآوری در این رشته باید از ترکیب هر دو رویکرد کمی و کیفی استفاده کنند که باعث کم‌کردن شکاف بین این دو و نتیجه‌گیری بهتر می‌شود (برای فهم بهتر مفاهیم کمی از مفاهیم کیفی استفاده شود). در بسیاری از موارد می‌توان با توجه به مفاهیم کیفی، کمبودها و نقص‌ها را از بین برد و باعث توسعه در روش‌ها، نظریه‌ها، رویکردها و تئوری‌ها گردید. مفاهیم کیفی در حسابداری مدیریت شامل ارتباط و تعامل آن با محیط اطراف می‌باشد که باید امروزه در نظر گرفته شوند و باعث تحصیل در نوآوری روند تئوری‌ها می‌شود.

### موانع تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت

اگرچه تحقیقات کیفی شواهد نظری زیادی را در حسابداری مدیریت بوجود آورده است، اما برخی از این تحقیقات نتایج ضعیفی داشتند. البته، مشکلات چنین تحقیقاتی را باید در رویکرد روش‌شناسی آن جستجو نمود. برخی از مشکلات و موانع تحقیقات کیفی که می‌تواند برای محققین ارزشمند و راه‌گشا باشد به شرح زیر بیان شده است (وای و یو، ۲۰۰۸).

۱- یک تحقیق کیفی که قادر به تمرکز و ارائه رهنمودهای لازم برای کار پژوهشی نباشد با چارچوب نظری مایوس‌کننده آغاز می‌شود ولو اینکه این چارچوب نظری از ادبیات پژوهش‌های قبلی گردآوری شده باشد. برخی از عناصر آن ممکن است نامناسب باشد، زیرا این

عناصر از بخش‌های متفاوت تحقیقات قبلی اقتباس شده که هر یک دارای هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی و روش‌شناسی متفاوتی هستند. مانند یک تحقیق قوم‌نگاری که از دو تئوری نمایندگی-اقتصادی و تئوری مفهوم‌سازی بنیادی<sup>۳۶</sup> استفاده می‌نماید.

۲- مشکل دیگر هنگامی بوجود می‌آید که یک پژوهش‌قادر نیست با مباحث نظری که با آن آغاز شده است، دوباره ارتباط برقرار کند، حتی اگر این مباحث به اندازه کافی شفاف و منسجم باشد. چنین پژوهش‌هایی ممکن است از طریق مصاحبه‌های پراکنده و مستندات شبیه به واقعیت، حکایت جالبی مانند فرایند تغییر حسابداری مدیریت را به تصویر بکشند، اما اگر این شواهد تجربی قادر نباشند توضیح دهند که چگونه تغییرات حسابداری از بعد نظری در ذهن ما شکل گرفته‌اند، قطعاً از پشتوانه استانداردهای علمی برخوردار نخواهند بود.

۳- مساله بعدی در پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت به تئوری اجتماعی یا ابرنظریه‌های فلسفی-اجتماعی<sup>۳۸</sup> مربوط است. چنین رویکردی به صراحت تایید می‌کند که حسابداری مدیریت تنها یک فناوری جامع، بی‌طرف و کاربردی نیست، بلکه یک روش موضوع محور است که دارای ابعاد اجتماعی، علمی و سیاسی است. بهرحال چنین پژوهش‌هایی اغلب فقط برای یک تئوری اجتماعی خاص ارائه می‌شوند. یک تئوری اجتماعی عمومی، که برای حجم زیادی از پدیده‌های اجتماعی و تغییرات اجتماعی مربوطه در مقیاس کلان طراحی می‌شود بطور تجربی در زمینه روش‌های حسابداری مدیریت در یک سازمان خاص نیز قابل بررسی و اثبات می‌باشد. این تئوری می‌تواند به چیزی منجر شود که ما آن را مناسب می‌دانیم، در نتیجه این مناسب بودن خود برای تحقیق کیفی مشکلاتی را ایجاد می‌کند.

۴- نمونه غیرعادی دیگری که از دیدگاه نظری در پژوهش‌های کیفی حسابداری مدیریت روی می‌دهد، مواردی هستند که از دیدگاه مشاوره‌ای نشأت می‌گیرد و بطور تجربی یک راه حل توصیفی برای حسابداری مدیریت را دنبال می‌کنند. بویژه، اگر پژوهش‌گر غیرتجربی باشد، ممکن است از انگیزه مورد بحث آگاه نباشد، زیرا بطور کلی روش‌های توصیفی برای فهمیدن آسان‌تر هستند و از آنجایی که تصور می‌شود روش‌های حسابداری مدیریت از آخرین نظریه‌های هنجاری توصیفی تبعیت می‌کنند، یک پژوهشگر غیرتجربی ممکن است به دیدگاه مشاوره‌ای روی آورد، با این هدف که "چارچوب نظری" پژوهش او را راهنمایی خواهد کرد.



در تحقیقات کیفی حسابداری مدیریت، این شیوه تحقیق به نام موج سواری در حل مساله<sup>۳۸</sup> نامیده می‌شود.

۵- یکی دیگر از نمونه‌های غیرعادی تجربی معروف در کار پژوهشی، نادیده گرفتن اصول راهنمایی حرفه‌ای در جمع‌آوری اطلاعات است. پژوهش‌گر تنها به موج سواری به صورت میدانی در جامعه و جمع‌آوری شواهد ظاهری قانع می‌شود. مصاحبه‌کنندگانی که صریح و بی‌پرده سخن می‌گویند، اغلب کسانی هستند که یک تکنیک جدید را ارتقا می‌دهند و علاقه سازمانی به آن تکنیک دارند. سخن آن‌ها ممکن است اطلاعات مصاحبه را تحت تاثیر قرار دهد، در حالی که تردیدها هم‌چنان در آن زمینه ادامه دارد. اجتناب از مصاحبه یا به چالش کشیدن مصاحبه تنها به اظهارات "معقولانه"<sup>۳۹</sup> پژوهش‌گر بستگی دارد. همچنین اگر اثر مستقیم یک تکنیک جدید تا کنون احساس نشده باشد ممکن است از نظر اشخاصی، این تکنیک نابهنگام بوده و بعداً تغییر کند. همچنین استناد کردن به چارچوب نظری دیدگاه مشاوره‌ای را می‌توان ناشی از مشاهدات جانبدارانه تلقی نمود، بویژه هنگامی که یک تکنیک جدید حسابداری مدیریت برای نشان دادن پیشرفت به شکل تجربی احساس شود. پژوهش‌گر ممکن است خواستار شواهد مثبتی مبنی بر اجرا یا چشم‌پوشی از جنبه‌های دیگری از مساله باشد. در نتیجه، یافته‌های چنین پژوهش‌هایی بدیهی و معمولی است و تا حدودی ضعیف بنظر می‌آید، اما بازهم برای ارائه یک رویکرد جدید (مانند ارزیابی متوازن) قابل قبول می‌باشد، هرچند که این موضوع به عنوان طرح اولیه پیشنهاد شده باشد.

۶- سرانجام، پژوهشگران کیفی در حسابداری مدیریت را می‌توان علاقه‌مند به کلی‌گویی در یافته‌هایشان دانست. هنگامی که یک مساله موردی منحصر بفرد، در حسابداری مدیریت به عنوان یک روش مفهومی ارائه شود، بلافاصله برخی از پژوهش‌گران پیشنهاد می‌کنند که نتایج به دست آمده از یافته‌های آماری خود را می‌توان به جوامع سازمانی بزرگ‌تر نیز تعمیم داد. این ادعای نامناسب به اشتباه مساله کلیت‌گرایی را شکل می‌دهد. این موضوع می‌تواند خطر دیگری از تحقیق کیفی در حسابداری مدیریت را بروز دهد که آن هم ناشی از ایده اثبات‌گرایی یا نوگرایی علم می‌باشد.

### نتیجه گیری

در این مقاله ابتدا با طرح سه دیدگاه آموزشی، اقتصادی و مشاوره‌ای نشان داده شد که تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت مهم می‌باشد. از دیدگاه آموزشی، حسابداری مدیریت مجموعه‌ای از ابزارهای عملی است که متناسب با شرایط سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. دیدگاه اقتصادی تلاش می‌کند که حسابداری مدیریت را بر اساس مدل‌های ریاضی با توجه به شرایط و محدودیت‌های زمانی و مکانی و هزینه‌های فرصت معرفی نماید و از دیدگاه مشاوره‌ای، حسابداری مدیریت یک فناوری کاربردی است که به صورت راه حل‌های کلیشه‌ای برای اصلاح و بهبود شرایط موجود بکار می‌رود. سپس مبانی فلسفی، مباحث نظری و پارادایم‌های علمی تحقیقات کیفی و چگونگی انجام این گونه تحقیقات در حسابداری مدیریت تشریح گردید و نشان داده شد که چگونه تحقیقات میدانی و موردی به ایجاد و توسعه تئوری حسابداری مدیریت کمک کرده‌اند. همچنین پنج نوع تحقیق کیفی که محققین حسابداری مدیریت در تحقیقات خود استفاده نموده‌اند، مورد بررسی قرار گرفت. تحقیق توصیفی، که به توصیف ویژگی‌های موفق‌ترین روش‌های مورد استفاده مانند تکنیک‌های نوین هزینه‌یابی در حسابداری مدیریت می‌پردازد. تحقیق تفسیری (مثال زدنی) که روش‌های جدید و نوآورانه مانند تکنیک ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت را تفسیر می‌کند. پژوهش تجربی که به رابطه علت و معلولی بین متغیرها با کنترل کامل همه متغیرها می‌پردازد و بیشتر در علوم تجربی به کار می‌رود. روش اکتشافی که به شناسایی و تشریح پدیده‌هایی می‌پردازد که پیش از این اطلاعاتی در باره آن‌ها در دست نبوده است و تحقیق توجیهی که دلایل کاربرد روش‌های حسابداری را توضیح می‌دهد. آنگاه به برخی از مشکلات و موانع تحقیقات کیفی در حوزه حسابداری مدیریت اشاره گردید، به این امید که محققین با آشنایی از این مشکلات و همچنین چشم انداز آتی تحقیقات حسابداری بتوانند همچنان باعث گسترش دانش حسابداری مدیریت در آینده بشوند.

### پی نوشت

- |                      |                          |
|----------------------|--------------------------|
| ۱ Holistic           | ۲ The textbook view      |
| ۳ Functionalist view | ۴ Scientific imperialism |
| ۵ The economics view | ۶ The economics view     |

۷	Practical technology	۸	Management by exception
۹	Neoclassical economics	۱۰	the firm
۱۱	Marginal utility	۱۲	Marginal cost
۱۳	Agent contracting	۱۴	Moral hazard
۱۵	Asymmetric information	۱۶	General theory
۱۷	Epistemology	۱۸	Ontology
۱۹	Context-bound	۲۰	Packaged solutions
۲۱	Material world	۲۲	Positivism
۲۳	Realism	۲۴	Critical
۲۵	Constructivism	۲۶	Methodology
۲۷	Descriptive	۲۸	Illustrative
۲۹	Experimental	۳۰	Exploratory
۳۱	Explanatory	۳۲	Theory discovery
۳۳	Theory refinement	۳۴	Theory refutation
۳۵	Goggles	۳۶	Grounded theory
۳۷	socio-philosophical meta- frameworks	۳۸	The windsurfer
۳۹	Sanitized		

### منابع

- Abdel-Khalik, A. , Ajinkya, B. (2000). Translation by Namazi, M. , "*Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint*", First edition, Shiraz: Shiraz University publication. [in Persian].
- Ahrens Thomas & Chapman Christopher S. (2006). "Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to *THEORY*" *Sciencedirect, Accounting, Organizations and Society* 31: 819-841
- Anderson ,J. D. (2006). "Superintendent of school , Imperial COE Geneva", *World Health Organization*.
- Baxter, J. and Chua, W. F. (2003). "Alternative management accounting research – whence and whither", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 97-126.
- Burns, J. , Euske K. J. , Malina Mary A. (2014). "Debating Diversity in Management Accounting Research, in Marc J. Epstein , John Y. Lee (ed.) " *Advances in Management Accounting (Advances in Management Accounting, Volume 24)* Emerald Group Publishing Limited, pp. 39 – 59.
- Chapman, C. , (2008). "We are not alone: Qualitative management accounting research – rationale, pitfalls and potential", *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5 (3) , 247-252.
- Chua, W. F. (1986). "Radical developments in accounting thought", *The Accounting Review*, LXI (4) , 601-631.

- Covaleski, M. A. , & Dirsmith, M. W. (1983). "Budgeting as a means for control and loose coupling". *Accounting, Organizations and Society*, 8 (4) , 323–340.
- Danaei Fard, H. , Alvani. M. , & Azar, A. (2007). "*Qualitative research methodology in management: Comprehensive approach*". Second edition, Tehran: Safar Publication. [in Persian].
- 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)
- Dikolli, S. and Smith, M. (1996). "Implementing ABC: An Australian Feasibility Study", *Australian Accounting Review*, Vol. 6, No. 2, September, pp. 45–55.
- Guba, E. G. , Lincoln, Y. S, (1994). "*Competing paradigms in qualitative research*", *Handbook of qualitative research*, London CA: Sage. ,
- Hopwood, A. G. , (2008). "Management accounting research in a changing world", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 20:. 3–13.
- Kaplan, R. S. (1986). "The role of empirical research in management accounting". *Accounting, Organizations and Society*, 11 (4/5) , 429–452.
- Kaplan, R. S. (1998). "Innovation action research: creating new management theory and practice", *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89–118.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard – Measures
- Kasanen, E. , Lukka, K. , & Siitonen, A. (1993). "The constructive approach in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.
- Keating, P. (1995). "A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 66-86.
- khajavi, Shokrollah and Nazemi Amin (2007) , "searching Management Accounting Theory", *Journal of Hesabras*, No 37. [in Persian].
- khodaverdi hassan (2008). "Qualitative research methodology ", *political Rahavard* , NO 21: 37. [in Persian].
- Merchant, Kenneth A. and Van der Stede, Wim (2006). "Field-based research in accounting: accomplishments and prospects", *Behavioral Research in Accounting*, 18 (1). pp. 117-134. ISSN 1050-4753
- Modell, S. , (2007). "*Integrating Qualitative and Quantitative Methods in Management Accounting Research: A Critical Realist Approach*", Manchester Business School, University of Manchester.
- Nehaei S. and F. Saleh Mohammad Ali Nejad, F. (2005) , " comprehensive indexes to evaluate the validity and reliability of qualitative research within the framework of Realism paradigm", *Journal of Farda Management*, spring and summer, pp: 77-85. [in Persian].
- Parker, L. , (2010). "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance", *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 54-70.
- Parker, Lee D. (2012). "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance", *Critical Perspectives on Accounting*, 23: 54– 70
- Peters, T. J. and Waterman, R. H. (1982). "*In Search of Excellence: Lessons from America's Best-run Companies*", Harper & Row, New York.

- Polit D. F. and C. T. Back (2007). "*Nursing Research: Principles and Methods*", New Yourk , Edward Elgar.
- Rayan, R. , Scapens, R. w. and Theobald, M. (1992). "*Research method and methodology in finance and accounting*" , Academic press, London. P: 114
- Sagafi Ali and Barzegar Ghodratollah (2012). "Management accounting research with an emphasis on qualitative research methods", *Journal of Accounting and Auditing*, Vol. 1 No 1: 4-19. [in Persian].
- Scapens Robert W. (2004). "*The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*", Elsevier Ltd.
- Smith Malcolm (2003). "*Research methods in accounting*" First published, SAGE Publications Ltd.
- Swierenga, R. J. , & Moncur, R. H. (1975). "*Some effects of participative budgeting on managerial behaviour*". New York: National Association of Accountants.
- Tabibi, S. J. , Maleki, M. R. and Delgoshaei (2009). "*Writing successful Theses, Dissertations, Research projects and Scientific articles*", First edition, Tehran: Ferdos Publication. [Persian].
- That Drive Performance', *Harvard Business Review*, Jan. /Feb. , pp. 9-71.
- Vaivio Juhani (2008). "Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential" ,*Emerald Group Publishing Limited* 1176-6093, Vol. 5 No 1: 64-68.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall