

تحقیقات حسابداری مدیریت؛ با تاکید بر روش تحقیق کیفی

دکتر علی ثقفی

دانشیار گروه حسابداری دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی

قدرت اله برزگر

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

چکیده:

در سالهای اخیر، دغدغه ها و نگرانی های بسیاری از درک و توسعه حسابداری و بکارگیری آن در محتوای محیط تجاری امروزی مطرح گردیده است و یکی از این موارد اساسی، انتقاد به مسیر تحقیقات معاصر برای جنبه های مهم مباحث جدید است. اکثر تحقیقات حسابداری مدیریت باید به دنبال این باشد که چه چیزی در اقتصاد سیاسی- اجتماعی رخ داده است و با شناخت دقیق محیط و جلوگیری از پراکندگی ایدئولوژیکی و متدولوژیکی، به آنچه که هم برای درک مفاهیم و هم برای اجرا در عمل ضروری است، توجه نماید. از این رو، در حسابداری مدیریت بطور فزاینده ای یکپارچه کردن نگرشهای مختلف تئوریک و متدولوژی برای ایجاد دانش جدید و ترسیم مسیر جدید تحقیقات با پارادایم های مختلف تحقیق ضرورت دارد.

این مقاله به مباحثات اخیر در ادبیات حسابداری مدیریت برای افزایش دغدغه هایی در خصوص فقدان ارتباط و یکپارچگی بین پارادایم های تحقیقات پرداخته است. هدف این مقاله، مروری بر تحقیقات کیفی و اصول رهنمود برای مطالعات علمی در حسابداری مدیریت است. ابتدا، به ماهیت و اهمیت تحقیقات کیفی و نقش آن در توسعه تئوری پرداخته خواهد شد و یک نگرش وسیع انتقادی از ادبیات

متدلوژیکی و تئوریکی تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت ارائه می نماید. همچنین، این مقاله مشکلات مطالعات کیفی را بیان و پتانسیل آتی تحقیقات کیفی را برای پژوهش های حسابداری مدیریت مطرح می نماید تا بتواند به عنوان یک ابزار تحقیقی یکپارچه برای اعتبار دهی بیشتر برای تحقیقات در این حوزه بکار گرفته شود.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، تحقیقات، پارادایم، روش تحقیق کیفی

مقدمه

در سالهای اخیر دغدغه ها و نگرانی های بسیاری از درک و توسعه حسابداری و بکارگیری آن در محتوای محیط تجاری امروزی مطرح گردیده است. سوال اساسی که باید به آن پاسخ داده شود، این است که چرا در عصر جدید برخی انتقادات و دغدغه ها درخصوص ابعاد نوظهور حسابداری مطرح گردیده است. بدون بصیرت و بینش به این سوال، درک دلایل توجه سازمانها به افشاء و گزارشگری مباحث جدید، مشکل به نظر می رسد. یکی از این موارد اساسی، انتقاد به مسیر تحقیقات معاصر برای جنبه های مهم مباحث جدید است. آیا تنوع و پراکندگی رویکردهای تحقیقاتی، به درک و توسعه کامل این ابعاد در حسابداری کمک می نماید؟ آیا فرایندهای نوظهور و تغییرات در کارکردهای جاری محیط تجاری در ساختار وسیع اقتصاد سیاسی، پاسخ مناسب و راه حل منطقی از نتایج تحقیقات دریافت می نماید؟ در مقابل ضرورت و نیاز به درک وسیع تر از محیط جدید، دنیای تحقیقات حسابداری در هر دو بعد حسابداری مالی و حسابداری مدیریت محدود و کوتاه نگر به نظر می رسد. بدون شک، ابعاد ایدئولوژیکی، نقش اساسی را در این جریان

تحقیقات حسابداری ایفاء می نماید. تمرکز بیش از حد روی تسهیل تصمیم گیری های بازار و دور شدن از توجه به ابعاد اجتماعی-سیاسی محیط حسابداری، موجب فقدان بینش تئوریک برای وارد شدن به ایده های جدید و ایفای نقش واقعی در محیط اقتصادی و کسب و کار شده است. [۵]

همچنین، بسیاری از دانشگاه ها و محیط های علمی دارای نگرش تکنیکال به جای آموزش تفکر و عقاید در حسابداری با رویکرد درک و شناخت محیط پیرامونی و پاسخ به انتظارات تغییرات ساختار محیطی در جهت نظارت بر چالشها و پیچیدگیهای موجود در آن هستند و مسیر تحقیقات حسابداری نیز عمدتاً "بدنبال روشهای استاندارد شده با بکارگیری داده های کمی است. تاکید بیش از حد بر تئوری های موجود، موجب جدایی حسابداری از محیطی است که واقعا" در آن در حال عملیات می باشد. درحالی که، تحقیقات آکادمیک مستلزم درک محتوای محیط سازمانی، اجتماعی و فرهنگ حاکم بر فضای اقتصاد و کسب و کار از طریق ایجاد دانش و پایداری تفکرات جدید در این راستا است. [۵]

تحقیقات معاصر در حسابداری مدیریت

امروزه افزایش فشارها از طرف بازارهای سرمایه، رقابت بین المللی و تغییرات سیاسی، اجتماعی و فرهنگی در کنار ملاحظات پولی و اقتصادی، سبب گردید که بنیان های دانش بسیار وسیع تری در سازمانها ضرورت یابد. در واقع، ترکیب اطلاعات اقتصادی و غیر اقتصادی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته و به همین دلیل حسابداران مدیریت درباره جایگاه شان در سازمان ها و واحدهای تجاری نگران شده اند. جامعه تحقیقاتی حسابداری مدیریت هنوز ضرورت توجه به توسعه در عمل و در کنار آن ایجاد پایه های دانش برای کاربرد در جهت تغییر وضعیت خود و سازگاری با محیط امروزی را به درستی درک نکرده است. سیستم های اقتصادی اکنون به بازاریابی، عملیات، استراتژی و حتی مدیریت منابع انسانی بسط یافته است و مانع

درک کل سازمان بعنوان یک دغدغه اقتصادی می گردد. چنین دغدغه هائی برای تغییر حرفه و تحقیقات، منعکس کننده تحولاتی است که در سالهای اخیر رخ داده است. اکثر تحقیقات حسابداری مدیریت باید به دنبال این باشد که در اقتصاد چه چیزی رخ داده است و با شناخت دقیق محیط و جلوگیری از پراکندگی ایدئولوژیکی و متدولوژیکی، به آنچه که هم برای درک و هم برای اجرا در عمل ضروری است، توجه نماید. [۷]

در دهه های 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. لذا، انتخاب حوزه تحقیق باید با توجه به اولویت ها و دغدغه های 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 محدودیت های در حال تغییر باشد. در واقع، حسابداری مدیریت باید برای ترویج و توسعه خلاقیت سازمانی بکار گرفته شود به این معنی که بتواند قادر به تغییر چارچوب فکری و چگونگی دستیابی به اهداف سازمان با شرایط جاری بازار گردد. [۷]

از این رو، در حسابداری مدیریت یکپارچه کردن نگرشهای مختلف تئوریک و متدولوژیکی برای ایجاد دانش جدید و ترسیم جریان تحقیقات ضرورت دارد. این واقعیت اجتناب ناپذیر است که طراحی اثربخش سیستم های حسابداری مدیریت و کنترل، مستلزم برخورداری از بینش و آگاهی به عوامل محرک سیستم برای این تغییرات محیطی و پیامدهای آن است. از این رو، طراحی نگرشهای جدید در حوزه حسابداری مدیریت که از پتانسیل کاربرد سازمانی برخوردار باشد، مفید و اثر بخش خواهد بود. برخی محققین از جمله کاپلان^۱ و نورتن^۲ در هزینه یابی بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن با این رویکرد عمل نموده اند. در واقع، اگر تفسیر وسیع تری به

مفهوم طراحی اعمال گردد، وجود نگرش تفسیری و منطقی در حسابداری مدیریت با شناخت درست محیط میتواند برآورده کننده نیازها و انتظارات محیط عملیاتی سازمان باشد. تحقیقات در سطح آکادمیک بدلیل فقدان توسعه دانش معاصر در حوزه کسب و کار، در حال دور شدن از واقعتهای محیط تجاری است. همچنین، ظهور این پدیده در رشته های خاص از جمله حسابداری سبب گردید که محققان حسابداری و اکثر تحقیقات حسابداری به گونه ای جهت دهی گردد که جدا از روند حوزه عمل باشد و این شاید بدلیل دوری تحقیقات حسابداری از سایر رشته ها از جمله حوزه علوم اجتماعی است. بنابراین، ایجاد یک محتوای تحقیقاتی در حسابداری که بتواند ارتباط با محیط و جریان ایده ها را بین جهان عمل و دنیای تحقیقات ایجاد نماید، ضرورت دارد. [۵]

لذا، باید با توجه به پیامدهای تغییرات معاصر محیط تجاری، با یک رویکرد بلند مدت و توجه به نیازها و ضرورت ها، تغییر وضعیت و تغییر شکل در حسابداری مدیریت صورت گیرد. جامعه آکادمیک و تحقیقاتی حسابداری مدیریت باید این دانش را در حوزه عمل بصورت درست درک نموده و بکار گیرد. در واقع، حسابداری مدیریت باید آماده حرکت جهت تغییر و سازگاری برای تغییرات در هزاره جدید باشد. بطور خلاصه، به جای درک فشارها و تغییرات بعنوان تهدید، این چالشها بیانگر ضرورت حوزه هائی جدید برای تحقیقات، بینش و دانش جدید است و این بطور بالقوه مسیر تحقیقات آتی را برای حسابداری مدیریت ترسیم می کند. لذا، محققان به شناسایی حوزه های تحقیقاتی نو ظهور و جدید برای تغییرات محیطی و برخورداری از یک نگرش پویا برای پاسخگویی به انتظارات جدید نیاز دارند. برای تحقق این امر، باید درک حسابداران مدیریت از طراحی، فراسوی ابعاد تکنیکال و در نظر گرفتن ابعاد مناسب محیط سازمانی باشد. بنابراین، برای تغییر نیازهای اطلاعاتی مدیران در سازمان همگام با تغییرات شرایط سازمانی، تحقیقات حسابداری مدیریت در کنار طراحی سیستم باید روشهایی را با توجه به درک و

شناخت ویژگیهای خاص شرایط سازمانی انجام دهد که مشاوران سازمان به ندرت منابع و توانائی درک آنها دارند. از این رو، فرایند طراحی با رویکرد علوم اجتماعی برای در نظر گرفتن ابعاد، ساختار و فرهنگ سازمانی مهم و ضروری است. [۵]

ویژگیهای روش تحقیق کمی و کیفی

روش تحقیق کمی^۳ و یا تجربی از جمله شیوه‌های تحقیقاتی است که در جوامع مختلف پیشینه طولانی دارد. این شیوه، روش جاافتاده و تعریف شده‌ای است که پژوهش‌گران برای انجام بسیاری از تحقیقات از جمله تحقیقات اجتماعی و فرهنگی از آن استفاده می‌کنند. پژوهش‌گران دلیل استفاده نسبتاً زیاد از چنین شیوه‌ای را تعمیم‌پذیری، آسان بودن، سرعت در نتیجه‌گیری، وقت‌گیر نبودن و مورد تأیید قرار گرفتن بیان می‌کنند. پژوهشگری که روش تحقیق کمی را برمی‌گزیند، به طور ضمنی پارادایم اثبات‌گرائی^۴ را مبنای پی بردن مسئله تحقیق قرار می‌دهد و با استفاده از روشهای تحقیق توصیفی در شرایط کنترل شده، شناخت لازم درباره پدیده‌ها حاصل می‌نماید. [۱] ولی، انجام تحقیقات بسیار پیچیده، خاص و نیز امور و مسائلی که ابعاد ناشناخته، مبهم و پنهانی دارند و همچنین تحقیق بر روی افراد و مکان‌های خاص و برخی مطالعات مقایسه‌ای و تطبیقی با شیوه‌های کمی، چندان مناسب نبوده و عملاً پژوهشگران را یا به نتیجه نمی‌رساند و یا اگر هم نتایجی در پی داشته باشد، این نتایج چندان دقیق و مستدل نیستند. فرض کلی بر این است که دنیای اجتماعی همیشه ساخته بشر است نه کشف بشر. بنابراین، عمل تفسیری سعی دارد تا واقعیت را همان گونه که دیده شده و تجربه شده است، به دست آورد تا رفتارهای معنی‌دار بشر و تفسیرهایی که مردم از خود و دیگران ارائه می‌دهند را تعبیر نماید. در حقیقت، تحقیق کیفی^۵ انجام عملی تحقیق در دنیای واقعی است و بسیار ظریف و عمیق مسایل را مورد شناسایی قرار می‌دهد. این نوع تحقیق تلاش دارد بتواند مردم را درک کند و بفهمد نه اینکه آنها را اندازه‌گیری نماید و اطلاعات جمع‌آوری شده را به صورت کامل و نه از طریق کمی و تحلیل آماری، ارائه نماید و نهایتاً تفسیر کند.

با استفاده از این روش، می‌توان پیچیدگی مسأله‌های اجتماعی را شناسایی کرد. هم‌چنین با به‌کارگیری این روش در تحقیقات می‌توان هرچه بیشتر شرایط را واقعی نمود و از شرایط تصنعی و غیر واقعی که بیشتر در تحقیقات کمی رخ می‌دهد، فاصله گرفت. پارادایم تحقیق کیفی، تفسیری یا حقیقت‌گرا، روش‌ها و تکنیک‌های خاصی را برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها معرفی می‌کند و پایه‌های فلسفی تحقیق کیفی بیشتر به پدیده‌شناسی وابسته است، درحالی‌که تحقیق کمی معمولاً در ارتباط با اثبات‌گرایی است.

البته، با استفاده از روشهای تحقیق کیفی نیز به تنهایی نمی‌توان واقعیت پدیده‌های مربوط از جمله رفتار انسانی را آشکار ساخت و برای پی‌بردن و درک واقعیت‌های آمیخته یا ترکیبی امکان‌درک مطلوب‌تر و شناخت ابعاد بیشتری از موقعیت‌های ناشناخته را فراهم می‌آورد و به همین دلیل در دو دهه اخیر علاوه بر پارادایم مرسوم تحقیق، استفاده از پارادایم‌های دیگری نیز مورد توجه قرار گرفته است. [۱] پژوهش‌های کیفی به نسبت تحقیقات کمی، گستره کمتری داشته و انجام آن‌ها با مشکلات بسیاری از جمله تعمیم‌پذیری نسبی، محدود بودن، سخت و وقت‌گیر بودن روبه‌روست. در بسیاری از کشورها وجود مشکلات فوق در انجام تحقیقات کیفی مطرح بوده، لیکن برخی از جوامع بالاخص کشورهای پیشرفته توانسته‌اند تا حد زیادی این مشکلات را مرتفع کرده و با ارائه تعریف دقیق و اصولی نسبت به چنین شیوه‌هایی، راه را بر انجام پژوهش‌های کیفی گشوده و پرداختن به آن‌ها را تسهیل نمایند. البته، در برخی دیگر از جوامع نظیر کشورهای در حال توسعه، آهنگ این جریان کند است، به طوری‌که جایگاه واقعی چنین تحقیقاتی به صورت دقیق مشخص نشده است. ایران، از جمله کشورهایی است که به دلیل عدم شناخت، نبود امکانات و شرایط لازم و کافی و نیز وجود موانع مختلف از جمله موانع ذهنی، علمی و مالی از سوی مراکز تحقیقاتی و عدم تعریف درست از چنین تحقیقاتی، هنوز نتوانسته است

به صورت دقیق و آشکار جایی برای چنین روش‌هایی باز نماید به طوری که نبود، کمبود و یا عدم استفاده صحیح از این روش‌ها به طور کامل به چشم می‌خورد.

مقایسه ویژگی‌های تحقیق کمی و کیفی

تحقیق کمی	تحقیق کیفی	
کمیت (مقدار و میزان)	کیفیت (ماهیت و هستی پدیده‌ها)	تمرکز تحقیق:
پوزیتیویسم، تجربه‌گرائی منطقی	پدیده‌شناسی	پایه‌های فلسفی:
اثبات، توصیف و تائید آزمون فرضیات	تشریح، کشف، تولید فرضیات	هدف تحقیق:
تجربی، آماری و ساخت یافته	کار میدانی و باز	ویژگی‌های طرح:
بزرگ و تصادفی	کوچک، غیر تصادفی، هدفمند، نظری	گردآوری داده و نمونه:
آزمون‌ها، پیمایش‌ها، پرسش‌نامه‌ها	مصاحبه و مشاهده و استناد کردن	روش تحلیل یافته‌ها:

روش تحقیق کمی	روش تحقیق کیفی
پرسش‌های پژوهش: چقدر؟ چه میزان؟	پرسش‌های پژوهش: چرا؟ چگونه؟
آزمون تئوری	توسعه تئوری
متغیرهای قابل اندازه‌گیری	متغیرهای تفسیرپذیر

منبع:

پارادایم تحقیقات در حسابداری مدیریت

به طور کلی، یک مجموعه از پارادایم های علمی^۶ در هر جریان تحقیقاتی در حسابداری حاکم بوده و تحقیقات حسابداری به عنوان بخشی از علوم اجتماعی، بر مبنای مفروضات ذاتی محیط اجتماعی استوار است. تفاوت بین دیدگاه های عینی^۷ و ذهنی^۸ از دنیای واقعی منجر به تفاوت رویکرد در تحقیقات حسابداری می گردد. نقاط مشترک این رویکردها بسیار زیاد هستند، اما محققان به طور فزاینده ای در حال سازگاری و هماهنگی با نگرش های انتقادی و تفسیری^۹ برای غلبه بر ضعف های موجود در مسیر تحقیقات مرسوم^{۱۰} هستند. در نتیجه، هیچ یک از نگرش ها، پارادایم غالب نیستند و این بستگی به محققان و موضوعات مورد مطالعه در شرایط و موقعیت های مختلف دارد. اکثر محققان به رویکرد صرف علمی در علوم اجتماعی انتقاد دارند و به دنبال به کارگیری و ترویج نگرش واقع گرایانه تری هستند. [۹]

بیکر و بتنر^{۱۱} (۱۹۹۸) بحث کردند که تحقیقات حسابداری از نوع رویکرد متدلوژی اثباتی و با تاکید بر روشهای کمی است. در حالیکه روشهای کمی محققان را به کشف روابط بین متغیرها تحت بررسی قادر می سازد، تحلیل چرایی وضعیت ها و تفاوت های محتوایی ممکن نیست. درک این موارد پیچیده می تواند از طریق کاربرد روشهای مطالعه ی کیفی و چندگانه از جمله مصاحبه و مشاهده، اسناد کاوی و مطالعه ی موردی با ایجاد بینش واقعی و درست به موضوعات حاصل گردد. نگرشهای مختلفی برای رویکرد تحقیقات تفسیری و کیفی وجود دارد که در قالب تئوری های متفاوتی قابل بحث است. [۹] در سالهای اخیر، ترکیب تئوری ها همراه با پارادایم های جدید تحقیقاتی در علوم، ارتباط بین پارادایم ها به خصوص پارادایم های کارکردگرایانه^{۱۲} و تفسیری بطور قابل ملاحظه ای مطرح گردیده است. تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نیز بطور فزاینده ای روشهای کمی و کیفی را ترکیب می کند. تحقیقات با روشهای ترکیبی^{۱۳} برای در نظر گرفتن توام و یکپارچه این پارادایم ها، شاید درک جامع تری از عمل حسابداری مدیریت فراهم آورد و

بطور بالقوه ابزاری قوی برای اعتباربخشی به یافته های تحقیقات باشد. در مقابل تفکر عمل گرایانه^{۱۴} معاصر، روشهای ترکیبی پارادایم های تحقیقات در حسابداری مدیریت، با رویکرد واقع گرایانه انتقادی بنیان های علمی را برای ترکیب روش ها و تئوری ها فراهم می آورد. این رویکرد شاید سبب تقویت جایگاه روشهای ترکیبی تحقیق در حسابداری مدیریت شود. [۶]

تحقیقات بسیاری با رویکرد علمی در حسابداری اجرا می شود. با وجود این، برخی محققان تاکید دارند که تحقیقات حسابداری به جای علوم طبیعی باید از منظر علوم اجتماعی بسط داده شود. برای این منظور برای درک تفاوت متدولوژی ها و تغییر پارادایم ها، پارادایم تحقیقات اجتماعی و پارادایم تحقیقات حسابداری و مفروضات اساسی و بنیادی آنان و بکارگیری نگرش تحقیقات تفسیری و کیفی در حوزه حسابداری مدیریت مورد بحث و بررسی قرار می گیرد. منتقدین ادبیات حسابداری مدیریت این موضوع را مورد بحث قرار داده اند که استفاده از تکنیکهای متداول و سنتی بدون مفروضات فلسفی و علمی به سختی در پارادایم کارکردگرایانه و تفسیری جای می گیرد. در مقابل، اتکا به رویکرد واقع گرایانه انتقادی^{۱۵} با تجربیات انسان به پیشرفت و اصلاح این پارادایم کارکردگرایانه کمک می کند و سبب می شود درک بهتری از معنی و محتوای خاص پدیده های اجتماعی و مطالعات تجربی حاصل نماییم. روش های تحقیق ترکیبی نه تنها یک مکمل مفید برای روش های کمی هستند، بلکه هم چنین یک ابزار ضروری برای بهبود اعتبار مشاهدات تحقیقات و یافته های تجربی و افزایش ظرفیت درک عینی تر پدیده ها و عوامل آن محسوب می گردد. محتوای تئوریک مدلهای انجام شده برای تحقیقات تجربی به عنوان نقطه اتکاء اصلی برای ارزیابی درجه اعتبار آن است و محققان به طور مستمر به دنبال تئوری سازی موارد نوظهور و بکارگیری آنها در ابعاد تجربی هستند و درک نقش محققان با رویکرد واقع گرایی انتقادی مستلزم توجه و تاکید وسیعتر ابعاد اجتماعی برای دانش علمی است و محققان جهت تلاش برای مفهومی

سازی این دانش، باید نگرش ضد اثباتی داشته باشند. این پیشرفت دانش و عمق بخشیدن به تئوری و مفهومی سازی دانش باید مبتنی بر روشهای ترکیبی باشد. مزیت اصلی این روش، غلبه بر مشکلات پارادایم مرسوم حسابداری مدیریت است. از طریق چارچوب تحلیل تجربی همراه با نگرش تفسیری و تحلیلی با رویکردهای تئوریک چندانگانه، محققان قادر خواهند ضمن جمع آوری شواهد، تئوری های جامعتری بر مبنای منطق برای حل بسیاری از مشکلات ارائه کنند. اگر بی ثباتی بین پارادایم ها و روشهای تحقیق در ادبیات حسابداری مدیریت یافت شود، واضح است که بحثهای متدلوژیکی نیز در این حوزه وجود خواهد داشت. [۶]

به طور خاص رویکرد واقع گرایی انتقادی، از پتانسیل فراهم کردن پایه های علمی پایدار برخوردار بوده و به عنوان پلی بین شکاف پارادایم های تفسیری و کارکردگرایانه عمل می کند و نگرش علمی تری برای انتخاب روشها و تئوریهها همراه با تفکر منطقی ارائه می نماید. روشهای تحقیق کیفی و ترکیبی برای توجیه فرآیند تئوری سازی عمل گرا در آینده ضروری است. در واقع، در جریان تحقیقات معاصر، تاکید بسیاری بر یکپارچگی و هم افزایی جنبه های ترکیبی تئوری ها و روشهای مختلف وجود دارد. این رویکرد ترکیبی می تواند منجر به ایجاد چارچوب تئوریک جامع تر گردد و در پاسخ به این نیازهای پیچیده و ارائه نتایج معتبرتر ایفای نقش نماید. در ادبیات حسابداری، پژوهشگران حسابداری هنوز تمایل به حفظ پارادایم های موجود با نگاه حرفه ای دارند و ضرورت رفع این موانع برای توجیه وسیع تر چارچوب های تئوریک ضعیف موجود مشهود نیست. [۶]

ضرورت تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت

"حسابداری مدیریت" فرایند شناسایی، اندازه گیری، محاسبه، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارتباط اطلاعاتی است که به مدیران برای دستیابی به اهداف سازمانی کمک می کند. اطلاعات فراهم شده از طریق حسابداری مدیریت به عنوان رهنمودی برای عمل

مدیران، انگیزش رفتاری و حمایت برای دستیابی به اهداف استراتژیکی، تاکتیکی و عملیاتی سازمان است. قواعد و مقررات مشخص برای اینکه حسابداری مدیریت چگونه باید عمل کند، وجود ندارد. در عوض، حسابداری مدیریت در هر سازمان در هر مقطع زمانی خاص برای برآورده ساختن نیازهای مشخص جهت اهداف کنترل مدیریت و حمایت از تصمیمات شکل گرفته است. اگرچه طراحی حسابداری مدیریت بر اساس اصول اقتصادی است، اما محتوای اجتماعی شرکت یا سازمان باید مورد توجه قرار گیرد و محققان حسابداری مدیریت برای درک کاملتر از پیچیدگی پدیده های اجتماعی نیازمند تعاملات مستقیم با سازمان و اعضای آن هستند. [۴]

بنابراین، این واقعیت در سطح وسیعی مورد تایید و توافق است که مطالعات حسابداران مدیریت باید با توجه به محتوای اجتماعی و سازمانی صورت گیرد. لذا، رهنمود عملی برای محققان حسابداری مدیریت درباره ملاحظات با اهمیت در طراحی و اجرای زمینه های مطالعات از طریق کاربرد تحلیل کمی داده ها برای آزمون یا ساخت تئوری حائز اهمیت است. [۴] چگونه سازمان باید معیار های مالی و غیر مالی را درک کند، چگونه با فعالیت های مختلف سازمانی بطور شفاف از طریق معیارهای حسابداری مدیریت ارزیابی شود، چگونه با تغییرات سریع متغیر های کمی تصمیم گیری انجام شود و محرک های نفوذ گذار در تجربیات عملی کدامند؟ پاسخ به این سوالات و برآورده کردن این انتظارات موجب مدیریت موفق سازمان های معاصر خواهد شد و لذا، فرموله کردن یک استراتژی رقابتی برای انعطاف پذیری سازمانی و عملیاتی حائز اهمیت است. تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت نباید وظیفه ی اجتماعی اش را از دست دهد. از این رو، فراهم کردن بینش تئوریک و تجربی برای حمایت از تحقیقات کیفی جهت بررسی ابعاد اجتماعی و سیاسی محیط حسابداری مدیریت ضرورت دارد و باید تصویر واضح و آشکار از ایده ها و انگیزه های تحقیقات معاصر منعکس گردد. [۶] بنابراین، باید ایده های جدید و نو ظهور در سازمانها به امید بهبود عمل مدیریت ادامه یابد. تحقیقات کیفی در مقابل

ضعف ها و پیامدهای نامطلوب تئوریهای هنجاری^{۱۶}، می تواند به مدیران و افراد حرفه ای برای شناسایی بهترین شرایط انجام کار کمک کند تا بتوان آنها را اصلاح نموده و بهبود بخشید.

در دوره ی معاصر، پژوهشگران حسابداری مدیریت با موضوعات جدید و مهم شامل جهانی شدن، شبکه های اجتماعی و غیره مواجه هستند و با ظهور این موضوعات و تکنولوژی های جدید، اینکه چگونه و چه مشکلاتی برای حسابداری مدیریت ایجاد خواهد شد، هنوز بطور واضح پاسخ داده نشده است. نقش و کارکرد حسابداری مدیریت در این شرایط این است که با توجه به شرایط خاص، سازمان ها چگونه باید باشد و چگونه استفاده از پتانسیل مطالعات کیفی در بخش عمومی و خصوصی می تواند به حسابداری مدیریت در این راستا کمک کند.

اثرات و پتانسیل تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت

بطور کلی در ادبیات حسابداری مدیریت، این حوزه یک تکنولوژی عملی^{۱۷} است و شامل یک مجموعه ای از ابزارها است که در وضعیت های عملی و به طور خاص در حوزه کسب و کار بکار می رود. جمع آوری هزینه، تحلیل سودآوری، ارزیابی سرمایه گذاری بلند مدت، روشهای بودجه بندی و معیارهای سنجش عملکرد برای اداره سازمان و شرکت ضروری است. با کمک ابزارهای حسابداری مدیریت، سازمان قبل از اینکه عمل نماید، فکر می کند و فرض بر این است که سازمان قادر است قبل از اینکه عمل رخ دهد، وضعیت خودش را در محیط و مرزهایش را شناسایی کند و به طور دقیق برای آینده طرح ریزی نماید. از این رو، سازمان یا شرکت دارای دو مشکل اساسی است: اول اینکه تصمیم گیری عقلانی^{۱۸} است و سازمان باید فرآیند تصمیم گیری را بشناسد و اینکه چگونه عمل نماید تا نتایج و پیامدهای آن منطقی باشد و دوم اینکه، کنترل عقلانی^{۱۹} است و چگونه تصمیمات باید اجرا شود که سازمان بتواند به اهداف و پیامدهای خاص تعیین شده دست یابد.

حسابداری مدیریت یک کارکردی است که بتواند به مدیریت در هر دو مشکل کمک نماید. در واقع، حسابداری مدیریت از طریق فراهم کردن اطلاعات کمی، تحلیل اقتصادی و ارزیابی به انتخاب مناسب و تصمیم گیری عقلانی کمک می کند. همچنین، از طریق اندازه گیری و نظارت بر پیشرفت سازمان در راستای اهداف کمی و کیفی تعیین شده و مدیریت بر پایه استثناء به انجام اعمال اصلاحی رهنمون سازد. از این دیدگاه، حسابداری مدیریت یک ابزار تکنیکال و انعطاف پذیر یا سیستم رسمی است که می تواند در اهداف استفاده کنندگان نقش آفرین باشد. سازمانها در یک محیط رقابتی و سازمان یافته چند بعدی فعالیت می کنند. اما، این نکته حائز اهمیت است که آیا سازمانها قادر به طراحی و مهندسی محیط خودشان هستند. مرزهای هر سازمان خصوصاً در اقتصاد شبکه ای امروزی نامعلوم هستند و سازمان باید به دنبال کشف مزیت ها و اولویت ها باشد و اینکه در شرایط پویا و ابهام آلود چگونه می تواند و باید عمل نماید. [۶]

پژوهشگران حسابداری مدیریت با این سؤال اساسی مواجه هستند که آیا تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت واقعاً مهم است؟ پاسخ به این سوال مثبت است و این نوع تحقیقات به سه دلیل با اهمیت هستند. اول اینکه، تحقیقات کیفی فراسوی دیدگاه صرف توصیفی در حسابداری مدیریت و فراتر از دیدگاه متون درسی است. دوم، تحقیقات کیفی نگرش انتخاب اقتصادی را از دیدگاه عقلانی کاهش می دهد و سوم، تحقیقات کیفی از بعد اقتصادی موجب بهبود توصیف دستوری حسابداری مدیریت می گردد که می تواند برای دیدگاه مشاوره مناسب باشد. از طریق تحقیقات کیفی، تحقیقات تفسیری در حسابداری پیشنهاد می گردد و به طور خاص تحقیقات مبتنی بر مطالعات مورد کاوی^{۲۰} موجب تقویت تحقیقات تجربی می گردد. تحقیقات کیفی از منابع و شواهد چند گانه از قبیل مصاحبه، اسناد کاوی، مشاهده و... استفاده می کنند که منجر به تفسیرهای با ارزش از بعد نظری و تئوریک می گردد. [۶]

تحقیقات کیفی مستند می کنند که چگونه ابزارهای حسابداری مدیریت با فرآیند سیاسی و اجتماعی در هم آمیخته می شود و نشان می دهد چگونه معیارهای حسابداری فضای مناسبی برای حاکمیت محیط اقتصادی ایجاد می نماید. تحقیقات کیفی تصریح نموده است که به بیش از یک تئوری عمومی که بر مبنای تحلیل اقتصادی صرف باشد، نیاز هست. برای درک پدیده حسابداری مدیریت در تحقیقات کیفی، ابعاد تئوریک اساساً یک توصیف و تبیین موضعی است و بر محتوا و ویژگی های مشخص محدود می شود. اما، تحقیقات کیفی شواهدی را فراهم می کند که حسابداری مدیریت پویا است و از نظر سازمانی یک پدیده اجتماعی است. نمایندگان و مدیران سازمانی به طور مستمر حسابداری مدیریت را در وضعیت های خاص تفسیر نمایند. در دیدگاه عملی، حسابداری مدیریت می تواند به طور وسیعی به عنوان یک مشاور صنعت پیشنهاد شود و برای دانش تجاری در بازارها، منافع قابل توجهی به دنبال داشته باشد. لذا، تکنولوژی های نوین حسابداری مدیریت به عنوان بخش جدائی ناپذیر از محیط سازمانی به شمار می روند. یافته های تحقیقات پژوهشی می تواند نشان دهد که چگونه حسابداری مدیریت به عنوان یک پدیده تجربی ظاهر می شود و تحقیقات کیفی ریشه های بیرونی روشهای حسابداری مدیریت را ردیابی می نماید و با نگرش محیط اجتماعی می تواند منجر به اطلاعات وسیع تر در حسابداری مدیریت با برنامه های کارا و منطقی گردد. [۳]

سازمانها، به دلیل نقص حسابداری بهای تمام شده و ارزیابی ناقص عملکرد آنها، تحت فشار می باشند، چرا که عدم رفع و حل مناسب این مشکلات، تهدیدی برای بقاء شرکت ها و سازمان ها است. نکته حائز اهمیت این است که ایده ها و نگرش های اجتماعی و سیاسی می توانند نقش اساسی در این راستا برای تشریح چرایی و چگونگی بکارگیری تکنولوژی های حسابداری مدیریت در محیط سازمانی داشته باشد. واقعیت این است که فرآیند پیشرفت و تغییرات در حسابداری مدیریت کند و آهسته است و به نظر می رسد تغییرات محتوایی حسابداری مدیریت از بعد کیفی و

تفسیری محدود باشد و شاید یکی از این دلایل، تغییر در نگرش مدیریت سطح بالای سازمانی باشد که نتوانسته است به معنای واقعی از این ابزارها و تکنیک های جدید برای اصلاح رویه ها و دست یابی به اهداف سازمانی بهره گیرد. لذا، تغییرات موضعی و گسسته در حال انجام است و در سازمانهای بزرگ، این تکنولوژیهای جدید از بعد محتوایی با در نظر گرفتن محیط اجتماعی و سازمانی بطور موفق اجرا نشده است و این منجر به کاهش سرعت درک و اثر تغییرات در حسابداری مدیریت گردیده است و مقاومت برای تغییر به عنوان یک مانع اساسی برای اجرای تکنولوژیهای جدید حسابداری مدیریت به شمار می رود. [۳] بطور خلاصه، تحقیقات کیفی بدلیل امکان درک مناسب حسابداری مدیریت می تواند مشارکت مدیران را در این فرآیند برای موفقیت افزایش دهد و بررسی انتقادی اجرای تکنیکهای حسابداری مدیریت در تحقیقات کیفی امکان ارائه دیدگاه مشاوره اساسی تری را فراهم می آورد.

مشکلات عملی تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت

اگر چه تحقیقات کیفی در حسابداری مدیریت پیشرفت های قابل ملاحظه ای به همراه داشته است، اما برخی ضعف ها در این مطالعات و برخی انتقادات از بعد متدلوژی و روش تحقیق می تواند وارد باشد. اغلب، مطالعات کیفی با یک چارچوب تئوریک^{۲۱} ضعیف و نامناسب شروع می گردد که برای تأمین چارچوب مرجع ناکافی خواهد بود. بنابراین، چارچوب تئوریک باید مطلوب و جامع باشد. همچنین، مشکل عمومی دیگر این است که وقتی یک مطالعه برای ارتباط با نقطه شروع تئوریک ناکام باشد، تمرکز کافی و واضح برای تفسیر نتایج وجود نخواهد داشت و در نتیجه تفسیر تئوریک نتایج برای برآورده ساختن انتظارات آکادمیک مناسب نخواهد بود و نمی تواند در تبیین چگونگی و چرایی شواهد تجربی و تئوریک تغییرات حسابداری مدیریت، موفق و موثر باشد. اگر یافته های تجربی مطالعات درباره فرآیند تغییر قابل مقایسه با تحقیقات قبلی از بعد تئوریک نباشد، نتایج آن کم

ارزش خواهد بود. یک نکته مشترک دیگر در تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی این است که آن برگرفته از یک تئوری اجتماعی^{۲۲} با یک چارچوب معین است که برای تبیین دامنه وسیعی از پدیده های اجتماعی بکار می رود [۳]. روشهای کیفی حسابداری مدیریت صرفاً در محتوای یک سازمان خاص نه کل محیط پویای سیاسی اجتماعی جامعه مورد بررسی قرار می گیرد و از این رو، بینش جدید برای کاربردهای خاص تکنیکهای حسابداری مدیریت فراهم می آورد. نهایتاً اینکه آیا محققین حسابداری مدیریت کیفی می توانند یافته هایشان را تعمیم دهند؟ برخی محققین پیشنهاد می دهند که یافته های مطالعات کیفی در قالب یک مطالعه مورد کاوی با محتوای سازمانی خاص می تواند در یک دیدگاه آماری برای یک جامعه سازمانی بزرگتر تعمیم داده شود و این ادعا نادرست است. یک سوال تحقیق خوب از نظر تئوریک به دلیل مواجه شدن با مشکلات غیر منتظره شاید منجر به نتایج ضعیف گردد. محققین شاید در جمع آوری داده ها با ناکامی مواجه شوند و صرفاً به دیدگاه های رسمی درباره نقش روشهای جدید حسابداری مدیریت بسنده کنند که در این صورت، تفسیر نتایج تحقیقات فاقد تازگی تئوریک خواهد بود [۳]. برای حداقل سازی چنین مسائلی در تحقیقات کیفی، باید برخی اصول رهنمود درباره چگونگی اجرای موفق مطالعات رعایت گردد. بطور کلی، مشکلات روشهای تحقیق کیفی را می توان در موارد ذیل برشمرد:

۱. بی توجهی به بستر و زمینه متغیرها و اثرات آنها
۲. بی توجهی به معنایی که انسانها به فعالیتهاشان می دهند
۳. تعمیم ناپذیری در موارد منحصر به فرد
۴. بی توجهی به بعد اکتشافی و فرآیندهای کشف روابط واقعی

تحقیقات کیفی و توسعه تئوری حسابداری مدیریت

پس از بررسی اجمالی آثار و پیامدهای تحقیقات کیفی، به توجیه بنیادی و متدولوژیکی آن می پردازیم. آیا تحقیقات کیفی به توسعه تئوریک دانش در حسابداری مدیریت کمک می کند؟ و چگونه می توانیم بین انواع متفاوت تحقیقات کیفی در این حوزه، تمایز قائل شویم؟ مطالعات کیفی می تواند به چندین روش طبقه بندی گردد. تحقیقات از بعد اثر گذاری بر تئوری می تواند به سه نوع کشف تئوری، اصلاح تئوری و رد تئوری تقسیم شود. تحقیقات کیفی در کشف تئوری کمک می کند و به دنبال توضیح و تبیین پدیده های جدید و ارتباط خاص پدیده با مکانیزم های عملیاتی معین هستند. این نوع از مطالعات، منجر به تفسیر اولیه از اینکه چگونه پدیده رفتار می کند و با درک و توصیف درست پدیده، شاید فرضیات رسمی تر با ارتباطات علی شکل گیرد. یافته های مطالعات کشف تئوری برای بررسی های بیشتر می تواند استفاده شود و تمرکز خاص تحقیقات کیفی این است که آزمون اعتبار فرضیات اولیه در یک جامعه بزرگتر انجام می شود. بیشتر مطالعات کیفی در حسابداری مدیریت موجب اصلاح و پالایش تئوری شده اند. در حالی که مطالعات کشف تئوری محدود به دیدگاه تئوری اولیه و ظهور بینش جدید در آن زمینه شده است، مطالعات پالایش تئوری با یک تمرکز واضح تئوریک و هدف خاص شروع گردیده و تئوری از طریق تفسیر نتایج تجربی توسعه داده می شود. برخی اجزاء تئوریک تقویت می گردد و برخی اجزاء دیگر به طور واضح تر شناسائی می شود و در نتیجه این پالایش تئوریک مبتنی بر نتایج تجربی، تئوری اساساً تجدید نظر می شود و جایگزین تئوری با قدرت توضیح دهندگی کمتر می گردد. [۶] برای مثال، یک تئوری اولیه از چگونگی استفاده مدیران از سیستم نظارتی برای کنترل استراتژیک وقتی با محتوای سازمانی خاصی بکار می رود، شاید بیشتر پالایش گردد و عواملی را آشکار سازد که موجب تأخیر یا ترغیب به تغییر می گردد. نهایتاً شاید تفسیر شواهد از یک مطالعه مورد کاوی آشکار سازد که آیا تئوری در عمل با حسابداری مدیریت سازگار هست یا خیر؟. در واقع، تشریح اینکه چگونه تئوری در محتوای سازمانی عمل می کند، منجر به پالایش چارچوب تئوری می گردد. اینکه

چگونه باید تحقیقات کیفی به طور واقعی در حسابداری مدیریت انجام شود، حائز اهمیت است که البته تحت تأثیر عوامل و وقایع پیش بینی نشده نیز قرار می گیرد.

در تحقیقات کیفی آنچه که از بعد اثر گذاری بر بدنه دانش^{۲۳} و تئوری حائز اهمیت است، مرحله تفسیر نتایج می باشد. یک تحقیق کیفی موفق در حسابداری مدیریت می تواند منجر به تفسیرهای مبتنی بر تئوری گردد. کشف واقعیت از طریق بررسی و مطالعه فقط نیمی از مسیر تحقیق است. بدون تفسیر و تئوری سازی، تحقیقات کیفی فقط یک مجموعه ای از قضاوت ها است. لذا، تفسیرهای با ارزش تئوریک مستلزم تعامل بیشتر تئوری و شواهد می باشد. نهایتاً بعد از تعامل چند بعدی بین تئوری و داده ها، یک تفسیر تئوری گرا می تواند استخراج گردد. تحقیقات کیفی می تواند به تدوین استانداردهای آکادمیک مناسب و توسعه ی بیشتر تئوری حسابداری مدیریت کمک کند. مطالعات کیفی از بعد تئوریک انجام می شود و موجب افزایش درک اینکه چگونه حسابداری مدیریت در ابعاد متفاوت اجتماعی، فرهنگی، نهادی و سازمانی عمل نماید، تمرکز دارد. چراکه آن عمل حسابداری مدیریت را به عنوان یک پدیده ی پویا و محتوایی تبیین می کند. [۳] همچنین، مطالعه کیفی می تواند فراسوی مدل های اقتصادی و ایده آل سازی دستوری و هنجاری، تایید شود و درک واقعی تر از حسابداری مدیریت ارائه نماید. از این رو، تحقیقات کیفی پتانسیل اینکه چگونه روش های حسابداری مدیریت در محتوای خاص به کار گرفته شود و از پتانسیل ایجاد تئوری برای اینکه با چالش های واقعی سازمان ها و جامعه ی عصر حاضر مواجه شود، برخوردار است. استفاده از روش های چندگانه و ترکیبی در جامعه ی تحقیقاتی می تواند به توسعه ی بدنه ی دانش حسابداری مدیریت کمک نماید و به طور خاص پتانسیل تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی باید برای دغدغه های عمل دوره معاصر به کار گرفته شود.

خلاصه و نتیجه گیری

مسیر تحقیقات حسابداری عمدتاً "بدنبال روشهای استاندارد شده با بکارگیری داده های کمی است و تاکید بیش از حد بر تئوری های موجود، موجب جدایی حسابداری از محیطی است که واقعا" در آن در حال عملیات است. در حالی که، تحقیقات آکادمیک مستلزم درک محتوای محیط سازمانی، اجتماعی و فرهنگ حاکم بر فضای اقتصاد و کسب و کار از طریق ایجاد دانش و پایداری تفکرات جدید است. جامعه آکادمیک و تحقیقاتی حسابداری مدیریت باید این دانش را در حوزه عمل بصورت درست درک نموده و بکارگیرد. در واقع، حسابداری مدیریت باید آماده حرکت جهت تغییر و سازگاری برای تغییرات در هزاره جدید باشد. از این رو، در حسابداری مدیریت بطور فزاینده ای یکپارچه کردن نگرشهای مختلف تئوریک و متدلوژیک برای ایجاد دانش جدید و ترسیم مسیر جدید تحقیقات ضرورت دارد. لذا، باید با توجه به پیامدهای تغییرات معاصر محیط تجاری، با یک رویکرد بلند مدت و توجه به نیازها و ضرورت ها، تغییر وضعیت و تغییر شکل در حسابداری مدیریت صورت گیرد. در سالهای اخیر، تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت نیز بطور فزاینده ای روشهای کمی و کیفی را ترکیب می کند. تحقیقات با روشهای کیفی و ترکیبی برای در نظر گرفتن توام و یکپارچه این پارادایم ها، شاید درک جامع تری از عمل حسابداری مدیریت فراهم آورد.

بطور خلاصه، تحقیقات کیفی و ترکیبی بدلیل امکان درک مناسب حسابداری مدیریت می تواند مشارکت مدیران را برای موفقیت و پایداری تجاری افزایش دهد. استفاده از روش های چندگانه و ترکیبی در جامعه ی تحقیقاتی می تواند به توسعه ی بدنه ی دانش حسابداری مدیریت کمک نماید و به طور خاص پتانسیل تحقیقات حسابداری مدیریت کیفی باید برای دغدغه های عمل دوره معاصر به کار گرفته شود. همچنین، تحقیقات کیفی می تواند به تدوین استانداردهای آکادمیک مناسب و توسعه ی بیشتر تئوری حسابداری مدیریت کمک کند. مطالعات کیفی از بعد تئوریک انجام می شود و موجب افزایش درک اینکه چگونه حسابداری مدیریت در ابعاد متفاوت اجتماعی، فرهنگی،

نهادی و سازمانی عمل نماید، تمرکز دارد، چراکه آن عمل حسابداری مدیریت را به عنوان یک پدیده ی پویا و محتوایی تبیین می کند.

در ایران، به دلیل عدم شناخت، نبود امکانات و شرایط لازم و کافی و نیز وجود موانع مختلف از جمله موانع ذهنی، علمی و مالی از سوی مراکز تحقیقاتی و عدم تعریف درست از چنین تحقیقاتی، هنوز نتوانسته است به صورت دقیق و آشکار جایی برای چنین روش‌هایی باز نماید. به طوری که نبود، کمبود و یا عدم استفاده صحیح از این روش‌ها به طور کامل به چشم می‌خورد. به نظر می‌رسد، طرح و اجرای پایان نامه های کارشناسی ارشد و دکتری با رویکرد تحقیق کیفی و ترکیبی در حوزه حسابداری به ویژه حسابداری مدیریت بسیار محدود است. لذا، ضرورت دارد دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی با روشهای تحقیق کیفی و ترکیبی به خوبی آشنا شوند و از ظرفیتهای و پتانسیل‌های آن برای شناسایی و حل مشکلات سازمانی و مدیریتی در حوزه حسابداری مدیریت استفاده نمایند. از این رو، باید برای شناخت درست و واقع بینانه محیط تجاری و کسب و کار در راستای بکارگیری بهینه و موثر ابزارهای حسابداری مدیریت در عمل، این رویکردهای تحقیقاتی در سطح آکادمیک و حتی حرفه ای ترویج داده شود.

پانوشته ها :

¹ Kaplan

² Norton

³ Quantitative research method

⁴ Positive paradigm

⁵ Qualitative research

⁶ Scientific paradigm

⁷ Objective

-
- 8 Subjective
 - 9 Critical and interpretive approaches
 - 10 Mainstream research
 - 11 Baker & Betner
 - 12 Functional oriented
 - 13 Mixed methods
 - 14 Pragmaticall thought
 - 15 Critical Realist Approach
 - 16 Normative theories
 - 17 Practical technology
 - 18 Rational decision making
 - 19 Rational control
 - 20 Case studies
 - 21 Theoretical framework
 - 22 Social theory
 - 23 Knowledge body

منابع :

۱) بازرگان، عباس، (۱۳۸۷)، "روش تحقیق آمیخته؛ رویکردی برتر برای مطالعات

مدیریت"، دانشگاه تهران، **مجله دانش مدیریت**، شماره ۸۱.

۲) کاترین مارشال و کرچن ب. راسمن، (۱۳۸۱)، **روش تحقیق کیفی**، ترجمه‌ی

علی پارسایان و سیدمحمد اعرابی. تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ دوم.

- 3- Ahrens, T., (2008), "Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research". **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 33, PP. 292-297.
- 4- Anderson, S.W., Widener, S.K., (2007), "Doing quantitative field research in management accounting", In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (Eds.), **Handbook of Management Accounting Research**, Vol. 1. Elsevier, Oxford.
- 5- Hopwood, A.G., (2008), "Management accounting research in a changing world", **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 20, Vol. 3-13.
- 6- Modell, S., (2007), "Integrating Qualitative and Quantitative Methods in Management Accounting

Research: A Critical Realist Approach", Manchester Business School, University of Manchester.

- 7- Kristanto, S., (2010), "Mapping of management accounting research", Working paper. Krida Wacana Christian University.
- 8- Modell, S., (2010), "Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches", **journal of management accounting research**, Vol. 21, Vol. 124-129
- 9- Senik, R., (2004), "Understanding accounting research paradigms: Towards alternative methodologies", Department of accounting & finance faculty of economics & management, University Putra Malaysia.
- 10- <http://www.Isa.org.ir>
- 11- <http://www.Ce.sharif.edu>
- 12- <http://www.Mkamali.com/research>
- 13- <http://www.Rehabiran.com>