

Bożena Nadolna

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie
Wydział Ekonomiczny
Zakład Ekonomii i Rachunkowości
e-mail: bozena.nadolna@zut.edu.pl

Triangulacja w badaniach rachunkowości zarządczej

Kody JEL: B41, M41

Słowa kluczowe: triangulacja, metody badawcze, rachunkowość zarządcza

Streszczenie. Celem artykułu jest ocena wykorzystania metodyki triangulacji w wybranych badaniach rachunkowości zarządczej. Wskazano na istotę metody naukowej oraz znaczenie i rodzaje triangulacji w badaniach nauk społecznych. Sformułowanie przesłanek zastosowania triangulacji do badań w rachunkowości zarządczej stało się punktem wyjścia do oceny wybranych procedur badawczych. W celu przeprowadzenia tej oceny dokonano wyboru zagranicznych prac badawczych z rachunkowości zarządczej. Ich ocenę przeprowadzono ze względu na miejsce triangulacji w procesie badawczym oraz jej wpływ na jakość badań. Przedstawione wyniki wskazują, że w analizowanych badaniach triangulację stosuje się na wszystkich etapach procesu badawczego. Rezultatów tych nie należy jednak uogólnić, gdyż próba badawcza mogła być niereprezentatywna.

Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza, jak każda nauka, wymaga stosowania metod, które umożliwią najwierniejsze wyjaśnienia zjawisk i procesów zachodzących w obszarze jej zainteresowań badawczych. Proces badawczy w jej ramach wymaga wyboru metody określanej najogólniej jako planowy i celowy sposób poznania naukowego. Dobór metody naukowej powinien być adekwatny do rozwiązywanego problemu badawczego, a przede wszystkim do celu badania i przedstawionych hipotez.

Celem artykułu jest ocena metodyki triangulacji zastosowanej w wybranych badaniach rachunkowości zarządczej.

Na początku artykułu zostanie przedstawiona istota metody badawczej jako metody naukowej oraz znaczenie podejścia triangulacyjnego w badaniach nauk społecznych.

Następnie zostaną omówione przesłanki stosowania podejścia triangulacyjnego w procedurze badawczej rachunkowości zarządczej. W końcowej części artykułu zostaną opisane wybrane badania w rachunkowości zarządczej. Badania te będą poddane ocenie z punktu widzenia umiejscowienia triangulacji w ich procesie badawczym oraz jej wpływu na jakość badań.

W artykule zostanie wykorzystana metoda opisowa i analiza źródeł literaturowych.

1. Istota metody naukowej

Termin *metoda* pochodzi z języka greckiego i powstał ze złożenia dwóch słów: *meta* – „na, według” i *hodos* – „droga”, co w połączeniu można interpretować jako „tą drogą”, „po drodze”, „droga dojścia”, „sposób postępowania” lub też „sposób systematycznie stosowany”. Zdaniem Hajduka (2007, s. 84) „metoda wskazuje na systematyczność, na powtarzalność czynności w działaniu. Metodę wyznaczają reguły, stąd określenie metody jako układu reguł działania”. Z kolei według Nowaka (2011, s. 19) metoda to „tyle co określony, powtarzalny i wyuczalny sposób – schemat lub wzór postępowania, świadomie skierowany na realizację pewnego celu przez dobór środków odpowiednich do tego celu”. W praktyce często utożsamia się pojęcie *metoda* z pojęciem *technika*, metodolodzy uznają jednak, że zakres znaczeniowy tych pojęć jest odmienny. Przykładowo Martyniak pod pojęciem *metoda* rozumie „systematyczny sposób postępowania, a więc skład i układ jego stadiów”. Jego zdaniem „metoda charakteryzująca się wysokim stopniem uszczegółowienia staje się techniką, czyli procedurą, receptą. Na najwyższym poziomie uogólnienia metoda jest natomiast bliska pojęciu zasady” (Martyniak, 1999, s. 7). Nieco inny pogląd w tym zakresie przedstawia Hajduk (2007, s. 85), który uznaje, że w pojęciu „techniki” akceptuje się dobór środków do wykonania czynności, zwraca się uwagę na wytwarzanie oraz przetwarzanie. Ta sama metoda daje się realizować różnymi technikami. Na bazie tych pojęć metodolodzy zdefiniowali termin *metoda naukowa* jako „określony sposób postępowania zmierzający do realizacji pewnego celu czy pewnej kategorii celów poznawczych w nauce” (Nowak, 2011, s. 19) lub też jako „zorganizowane, systematyczne, zobjektywizowane, racjonalne i uporządkowane działania, które mają doprowadzić do osiągnięcia zakładanego celu naukowego” (Mruk, 2008, s. 95). Stachak (1997, s. 129) z kolei definiuje pojęcie metody naukowej w ujęciu przedmiotowym i semantycznym. W pierwszym ujęciu określa ją jako „układ czynności umożliwiających realizację celów naukowych”, w drugim natomiast jako „zespoły wypowiedzi o racjonalnych układach czynności badawczych”.

Mając na uwadze powyższe definicje, można stwierdzić, że metoda naukowa to świadomy, uporządkowany i systematyczny układ czynności przyjęty na podstawie zespołu ramowych wytycznych wraz z przyporządkowanymi im środkami, mający na celu

zwiększenie skuteczności i ekonomiczności działań naukowych¹. Należy podkreślić, że definicje te ograniczają pojęcie metody naukowej do czynności, procedur czy sposobów przeprowadzania badań, czyli w pewnym zakresie do metod badawczych. Oznacza to, że precyzując pojęcie *metoda badawcza*, należy przyjąć, że jest to sposób pracy badawczej charakteryzujący się zarówno określonymi czynnościami postępowania (procedura badawcza), jak i zastosowaniem odpowiednich narzędzi badawczych. Zawierać musi ona w sobie szereg działań o charakterze koncepcyjnym i rzeczowym zdeterminowanych celem głównym i celami szczegółowymi badań.

2. Interpretacja pojęcia *triangulacja* w procesie badawczym

Triangulacja jest pojęciem pierwotnie stosowanym w geodezji i nawigacji w celu ustalenia lokalizacji punktu z dwóch innych punktów położonych w pewnej odległości od siebie na podstawie kątów trójkąta wyznaczonego przez te trzy punkty (Clark, 1951, s. 145)². Metodyka ta ma na celu uzyskania wyników pomiaru na podstawie zastosowania wielu punktów odniesienia. W metodologii nauk społecznych określenia tego po raz pierwszy użyli Campbell i Fiske w teorii testów psychologicznych jako metafory kombinacji różnych metod stosowanych w wielu następujących po sobie pomiarach ilościowych. Na tym etapie rozwoju procesów badawczych w naukach społecznych metodolodzy koncentrowali się raczej na wadach triangulacji, uznając, że jeżeli temat jest współtworzony przez metody użyte do jego badania, to może nastąpić pewne zniekształcenie wyników tego badania. W tym znaczeniu Campbell i Fiske (1959, s. 82) zastanawiali się, „czy hipoteza może przetrwać konfrontację z wieloma uzupełniającymi się metodami jej testowania”. Rozważania te stały się bodźcem, szczególnie wśród badaczy jakościowych, do obrony podejścia triangulacyjnego stosowanego w praktyce od początku prowadzenia badań naukowych w tym zakresie. Wskazywano, że triangulacja rozumiana jako „proces stosowania wielu perspektyw w celu wyjaśnienia danego znaczenia oraz zweryfikowania powtarzalności jakiejś obserwacji czy interpretacji” może wzbogacić zrozumienie badanych zjawisk (Silvermann, 2007, s. 253).

Metodykę badań triangulacyjnych rozwinął Denzin. Przesłanką do poszukiwań nowych podejść badawczych w przeprowadzanych przez niego badaniach socjologicznych były trudności, które napotkał w interpretacji wyników badań przeprowadzonych podczas zastosowania w badaniu tylko jednego podejścia badawczego – obserwacji uczestniczącej.

¹ W literaturze przedmiotu termin *metoda naukowa* bywa rozumiany znacznie szerzej, również jako „uprawianie nauki w ogóle” czy „zespół przepisów wynajdywania twierdzeń naukowych i układania ich w określony całościowy kształt” (Hajduk, 2007, s. 84).

² Pomiar polega na określeniu współrzędnych geodezyjnych wszystkich punktów sieci triangulacyjnej. Triangulacja służyła również do określenia kształtu i wymiarów Ziemi. Dzięki stosowaniu precyzyjnych i pracochłonnych metod pomiaru o różnych porach doby oraz obliczeń z uwzględnieniem wszelkiego rodzaju poprawek (wynikających z krzywizny Ziemi i refrakcji, odchylenia pionu, centrowania i innych) bez użycia komputerów uzyskano wyniki zbieżne z wynikami współczesnych GPS.

Za mankamenty tej metody uznał jej stronniczość, częstą obserwację niereprezentatywnej grupy badawczej, niestandardowość zachowań badanych w obecności obserwatora oraz brak możliwości uwzględnienia przeszłych kontekstów badanych wydarzeń i procesów. Twierdził, że wyniki badań powinny dawać pełny obraz analizowanych zjawisk. W związku z tym zaproponował koncepcję badawczą jakościowych badań terenowych łączących w sobie analizę dokumentów, wywiady z respondentami, bezpośrednie uczestnictwo oraz obserwacje. Działaniom tym nadał miano triangulacji. Pojęcie to rozumiał jednak szerzej, gdyż w triangulacji upatrywał „strategię” polegającą na łączeniu w jednym badaniu różnorodnych, wzajemnie uzupełniających się metod badawczych, technik, materiałów empirycznych, perspektyw teoretycznych oraz obserwatorów (Denzin, 1970, s. 298). Tym samym wskazał, że działania triangulacyjne mogą przebiegać w różnych perspektywach. Rodzaje tych perspektyw oraz ich charakterystykę przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Rodzaje triangulacji według Denzina

Lp.	Rodzaj triangulacji	Charakterystyka perspektyw triangulacji
1.	Triangulacja źródeł	Polega na wykorzystywaniu i porównywaniu danych pochodzących od różnych osób, z różnych miejsc i z różnego czasu.
2.	Triangulacja badaczy	Porównuje się wyniki badaczy pracujących na tym samym terenie, co umożliwia weryfikację wyników i prowadzi do uzyskiwania wiedzy pełniejszej lub do podjęcia nowych badań, które mają przybliżyć badaczy do prawdy.
3.	Triangulacja teorii	Porównuje się interpretacje danych dokonywane w różnych perspektywach teoretycznych, co umożliwia pogłębione i bardziej wszechstronne poznanie, a tym samym stanowi podstawę teoretyczną do stosowanych rozwiązań praktycznych.
4.	Triangulacja metod	Porównuje się dane zebrane za pomocą różnych metod, co umożliwia pełniejsze niż przy zastosowaniu tylko jednej metody poznanie oraz wyeliminowanie błędów poznawczych. Badacz ma możliwość wykorzystania w jednym badaniu zarówno metod badań ilościowych (obserwacji, wywiadu kwestionariuszowego, ankiety, testu, socjometrii, ilościowej analizy dokumentów), jak i metod jakościowych (np. obserwacji uczestniczącej, wywiadu swobodnego, jakościowej analizy treści, metody biograficznej, studium przypadku).

Źródło: opracowanie na podst. Denzin (1970), s. 301.

W triangulacji danych stosuje się celową i systematyczną selekcję oraz łączenie w próbie poszczególnych osób, populacji, miejsc i momentów czasu. Ponadto Denzin wskazuje na trzy poziomy, w których bada się pojedyncze osoby. W badaniach sondażowych jednostki dobiera się losowo i zestawia statystycznie bez uwzględniania specyfiki kontekstu. Drugi poziom bada interakcje w grupach osób lub zespołach, natomiast trzeci – to badanie jednostek jako elementów zbiorowości. Na tym poziomie osoby i interakcje traktuje się jako jednostki analizy w takim zakresie, w jakim odzwierciedlają naciski czy oczekiwania pochodzące od zbiorowości (Flick, 2011, s. 83).

Drugą perspektywą proponowaną przez Denzina jest triangulacja badaczy, która oznacza, że badania są realizowane przez różnych obserwatorów lub prowadzących wywiady w celu odstonienia i zminimalizowania nieświadomych preferencji każdego

z nich. Nie oznacza to jednak dzielenia pracy lub zatrudniania nowych badaczy, ale systematyczne porównywanie sposobów wpływu uczonych na analizowane zagadnienie oraz na rezultaty jego badania.

Triangulacja teorii z kolei jest szczególnie przydatna w dziedzinach cechujących się niskim stopniem spójności teoretycznej, gdzie dane zjawisko można wyjaśnić za pomocą różnych teorii. Siłą triangulacji teorii zdaniem Denzina jest fakt, że chroni ona badaczy przed nadmiernym przywiązywaniem się do wstępnych założeń i ignorowaniem innych wyjaśnień. Ponadto badacze stosujący triangulację teorii, wychodząc poza badanie przypisane do określonej teorii, mogą wejść na poziom badań teoretycznych w szerszym sensie oraz ulepszać istniejące teorie drogą falsyfikacji konkurencyjnych modeli teoretycznych (Denzin, 1970, s. 302).

Największe znaczenie przypisuje się jednak triangulacji metodologicznej, która może wystąpić zarówno w ramach metod, jak i między metodami. Triangulacja wewnątrzmetodyczna polega na korzystaniu z wielu technik w ramach jednej metody celem pozyskiwania i interpretacji danych. Przy badaniach ankietowych stanowiących przykład badania ilościowego może ona przyjąć formę wielu skal lub wskaźników o tej samej konstrukcji. W przypadku metod jakościowych, takich jak na przykład obserwacja, może ona znaleźć odzwierciedlenie w „wielu grupach porównawczych”. Triangulacja międzymetodyczna z kolei testuje stopień ważności zewnętrznej, czyli łączenia wielu metod służących badaniu określonego zjawiska. Triangulacja ta dotyczy głównie łączenia metod jakościowych typowych dla paradygmatu interpretatywnego z metodami ilościowymi przypisanymi do paradygmatu funkcjonalistycznego. Wśród jednych metodologów rozwiązanie to budzi wiele kontrowersji ze względu na niedopasowanie i „nieczystość” paradygmatyczną, natomiast inni uważają, że te uprzedzenia metodologiczne hamują rozwój badań w naukach społecznych (Modell, 2005, s. 231–254).

Przy czym należy podkreślić, że przyjęte metody badań przy wykorzystaniu triangulacji metodycznej powinny być poddane ocenie ze względu na ich mocne i słabe strony, aby wybrać najlepsze z punktu widzenia możliwości rozwiązania problemu badawczego, oraz ich przydatność powinna być na bieżąco monitorowana i oceniana przez badaczy. Metody te powinny być selekcjonowane pod kątem ich odpowiedniości do celu badań, ich tematyki, postawionych pytań badawczych i wyników.

Obecnie koncepcja łączenia metod podczas realizacji jednego badania znajduje coraz większą liczbę zwolenników również wśród badaczy rachunkowości zarządczej, pozwala ona bowiem przewyciężyć osobiste uprzedzenia i ograniczenia wynikające z przyjęcia jednej tylko metody. Należy jednak podkreślić, że decydując się na stosowanie triangulacji, badacz może napotkać rozmaite problemy dotyczące takich kwestii, jak: wystarczająco spójne połączenie różnych podejść metodologicznych oraz ich równoprawne traktowanie na etapie projektowania i planowania badań, jak również ocena nakładów związanych z przeprowadzeniem takiego badania i korzyści wynikających z uzyskanych z niego rezultatów.

3. Przesłanki stosowania triangulacji w badaniach rachunkowości zarządczej

Rachunkowość zarządcza jako nauka ukierunkowana na gromadzenie, przetwarzanie i prezentowanie informacji ekonomicznej w celu podejmowania decyzji menedżerskich powinna korzystać z metod badawczych, które umożliwiałyby właściwe i wszechstronne wyjaśnienia zjawisk związanych z tym procesem. Tworzenie i korzystanie z tych systemów informacyjnych odbywa się w określonym środowisku społecznym, organizacyjnym, gospodarczym i politycznym. Czynniki te powodują, że podczas prac badawczych z zakresu rachunkowości zarządczej trudno jest zidentyfikować związki przyczynowe i relacje między badanymi zjawiskami. W tych okolicznościach pojedyncze metody badawcze mające na celu wyjaśnienie zadanych problemów badawczych okazują się niewystarczające. Jak wykazano powyżej, wieloaspektową, komplementarną ich interpretację umożliwia przyjęcie w tych badaniach podejścia triangulacyjnego. Do podstawowych przesłanek jej stosowania w rachunkowości zarządczej należą (Ferreira, Merchant, 1992, s. 260; Ittner, Larcker, 2001, s. 350–351):

- a) większa pewność uzyskanych wyników dzięki zbadaniu tego samego zjawiska z różnych perspektyw i kontekstów;
- b) ujęcie problemu badawczego w sposób bardziej kompletny, holistyczny i kontekstowy;
- c) możliwość odczytywania subiektywnych znaczeń oraz opisanie praktyk dotyczących procesu zbierania i wykorzystywania informacji zarządczych w procesie podejmowania decyzji;
- d) analiza opinii i znaczeń wykraczających poza bieżącą sytuację i działania – opis działań i znaczeń społecznych;
- e) wykrycie odbiegających od normy wymiarów zjawiska;
- f) inspirowanie do tworzenia nowych metod badawczych;
- g) doprowadzenie do integracji teorii, ale również jako krytyczny test dla konkurujących teorii.

Podsumowując, można stwierdzić, że triangulacja jako sposób na podniesienie jakości badań w naukach społecznych może stać się instrumentem metodycznym, który zapewni również w rachunkowości zarządczej usprawienie trafności wyników badań.

4. Wykorzystanie triangulacji w wybranych badaniach rachunkowości zarządczej

Historia badań w rachunkowości zarządczej wskazuje, że wiele badań uznawanych wcześniej za klasyczne nie korzystało wprawdzie z koncepcji triangulacji w sposób jawny, ale metoda przeprowadzenia tych badań wskazywała na typowe zasady tego, co dzisiaj określa się mianem triangulacji. Jak już wspomniano, wielu metodologów rachunkowości

zarządczej uważa, że żadna pojedyncza metoda nie jest w stanie uchwycić, wyjaśnić, ułatwić zrozumienia subtelności ludzkiego doświadczenia w jego wielorakich uwarunkowaniach. W celu wnikięcia w głąb badanych zjawisk oraz ukazania ich kulturowych i społecznych kontekstów badacze coraz częściej stosują jakąś formę triangulacji, czyli wykorzystują szeroki zakres wzajemnie powiązanych ze sobą metod, technik, narzędzi badawczych oraz sposobów interpretacji materiałów empirycznych. Tym bardziej że z triangulacji można korzystać w różnych celach i na różnych etapach procesu badawczego, mając na względzie podniesienie jakości badań. Dotyczy to zarówno etapu eksploracji badanego zagadnienia, zbierania danych, interpretacji danych, jak i uogólnienia uzyskanych wyników.

Na etapie eksploracji danego problemu badawczego często przeprowadza się badania fokusowe, których wyniki są wykorzystywane wyłącznie do przygotowania właściwego etapu zbierania danych. Nie stanowią one samodzielnej części badań lub ich końcowych rezultatów. Istnieje również możliwość łączenia ze sobą różnych metod podczas etapu gromadzenia danych. Na przykład przeprowadza się wywiady częściowo ustrukturyzowane oraz badania fokusowe, a uzyskane wyniki są analizowane przy wykorzystaniu tej samej metody analizy danych. W podobny sposób można łączyć metody interpretacji danych, stosując je do danych zebranych przy użyciu jednej metody lub wielu różnych metod. W tej sytuacji triangulacja ogranicza się do etapu analizy danych. Innym sposobem stosowania triangulacji może być generalizacja wyników. O ile w badaniach ilościowych do uogólnień dochodzi się metodami statystycznymi, to w badaniach jakościowych sprawa ta jest o wiele bardziej skomplikowana. W badaniach tych przeprowadzane analizy odnoszą się do konkretnego kontekstu ulokowanego w nim przypadku oraz składających się na niego warunków, relacji i procesów. W procesie generalizacji rezygnuje się z uwzględnienia kontekstu, aby wykazać, o ile wyniki są trafne niezależnie od niego. Rozwiązania, które pojawiają się w literaturze przedmiotu, wskazują w wielu przypadkach na możliwość transferowania wyników badania z jednego do innych kontekstów przy jednoczesnym oszacowaniu stopnia ich dopasowania (Flick, 2011, s. 193–194; Modell, 2015, s. 1140).

Do oceny zastosowania triangulacji w rachunkowości zarządczej wybrano cztery badania opisywane w zagranicznej literaturze przedmiotu. Opis tych badań z punktu widzenia wykorzystania triangulacji przedstawiono w tabeli 2.

Badanie Denta jest klasycznym, wielokrotnie przywoływanym przez metodologów rachunkowości zarządczej przykładem badań jakościowych – studium przypadku, w ramach którego stosuje się różnorodne techniki badawcze. Opisuje ono proces zastępowania starej „kultury kolejowej” nową „kulturą biznesową” w państwowym przedsiębiorstwie kolejowym Eurail. Przy czym Dent rozumie kulturę organizacyjną jako „uporządkowane zbiory znaczeń” lub też „sieci znaczeń” tworzone i odtwarzane przez działania i interakcje. Autor badania twierdzi, że transformacja praktyk rachunkowości odegrała ważną rolę w procesie przemian kulturowych przez zmianę sposobu konceptualizacji kluczowych części organizacji oraz samej roli organizacji względem większej społeczności (Dent, 1991, s. 708). Przy wykorzystaniu różnych technik badań jakościowych

(wywiady, kwestionariusze, obserwacja bezpośrednia) uzyskano dane, które następnie poddano analizie. Triangulacja przebiegała tutaj zarówno na etapie eksploracji problemu, jak i zbierania danych. Pozwoliło to na uzyskanie spójnego obrazu materiału badawczego po następujących po sobie próbach interpretacji. Najpierw skategoryzowano dane według treści i leżących u ich podstaw wartości, jednak bez odniesienia się do tożsamości osoby, z którą przeprowadzono rozmowę. W odniesieniu do ludzi te konstrukcje znaczeń były w dużej części powiązane z rolami i pozycjami respondentów w hierarchii organizacyjnej. Kolejność chronologiczna zbiorów: znaczenie – rola – hierarchia w organizacji wykazała, że w każdej grupie systematycznie rozwijały się opinie i wartości. W następnym etapie badacz przeanalizował ponownie dane w celu prześledzenia najważniejszych wydarzeń („punktów zwrotnych”) i interakcji, za pośrednictwem których doszło do powstania nowych znaczeń. Ostatecznie wyniki przedyskutowano z różnymi członkami przedsiębiorstwa (Kakkuri-Knuuttila, Lukka, Kuorikoski, 2008, s. 271).

Metoda wykorzystana przez Denta do zorganizowania surowych danych wskazuje na wnioskowanie przyczynowe: zidentyfikowane są przerwy w danych (składających się z konkretnych interpretacji i zorganizowanych w szeregi czasowe), a następnie tworzone są wyjaśnienia tych przerw przez wyizolowanie kluczowych zdarzeń uważanych za odpowiedzialne za zaobserwowane zmiany.

We wnioskach do badań Dent (1991, s. 717–718) uznaje, że powstała rzeczywistość organizacyjna została w dużym stopniu uformowana przez zmiany w praktykach rachunkowości. Nowe alokacje kosztów skłoniły ludzi do konceptualizacji działań zawodowych w ramach przychodów i kosztów. Zmiany w formalnej strukturze raportowania umieściły menedżerów operacyjnych w ich odczuciu na równi z menedżerami regionalnymi. Następujące zmiany w procedurach decyzyjnych otworzyły nowe sfery wpływów menedżerów operacyjnych, wywołując również zmianę w języku używanym do opisu głównych działań organizacji, a co za tym idzie – do innego sposobu myślenia.

Badania zrealizowane przez Merchanta w latach 1985 i 1990 dotyczyły wpływu niepewności otoczenia, stylu przywództwa, strategii biznesowej i ostatniej strategii gospodarczej na sprawowanie kontroli zarządczej w amerykańskiej przedsiębiorstwie branży elektronicznej. Projekt ten został poszerzony o ocenę wpływu kontroli finansowych na zachowania dysfunkcyjne w organizacji. W badaniu posłużono się kombinacją metod studium przypadku (metoda jakościowa) oraz ankiety (metoda ilościowa). Ankieta została zrealizowana także w japońskim przedsiębiorstwie branży elektronicznej w celu przeprowadzenia testu pod kątem wpływu różnic kulturowych między dwoma środowiskami na relację między kontrolą zarządczą a zachowaniem dysfunkcyjnym (Merchant, 1990, s. 299).

Tabela 2. Badania rachunkowości zarządczej wykorzystujące triangulację

Autor i tytuł badania	Cele badania	Metody/techniki badawcze	Rodzaj triangulacji	Etap badań z triangulacją
Dent Rola nowych praktyk rachunkowości w procesie transformacji kulturowej w państwowym przedsiębiorstwie kolejowym Eurail (ER)	Przedstawienie wpływu transformacji rachunkowości na zmiany sposobu konceptualizacji kluczowych części organizacji	Badania terenowe (obserwacje uczestniczące, analiza dokumentacji, wywiady)	Wewnątrzmetodyczna	1. Eksploracja problemu 2. Zbieranie danych
Merchant Wpływ zmiennych kontekstowych na kontrolę zarządzającą w wybranych firmach elektronicznych w USA i Japonii	Ocena wpływu niepewności otoczenia, stylu przywództwa i strategii biznesowej na finansową i niefinansową kontrolę zarządzającą	Studium przypadku Badania ankietowe	Między metodyczna	1. Eksploracja problemu 2. Zbieranie danych 3. Generalizacja wyników
Anderson, Young Determinanty implementacji rachunku kosztów działań w amerykańskim przemyśle samochodowym	Identyfikacja i ocena wpływu czynników na implementację rachunku kosztów działań w wybranych firmach amerykańskiego przemysłu samochodowego	Studium przypadku Badania ankietowe Wywiady nieustrukturyzowane	Między metodyczna	1. Eksploracja problemu 2. Zbieranie danych 3. Generalizacja wyników
Modell, Lee Wpływ czynników na decentralizację w połączeniu z kontrolą budżetową w środowisku sterowania procedurami w szpitalu	Identyfikacja i ocena wpływu czynników na decentralizację w środowisku sterowania procedurami w połączeniu z kontrolą budżetową na szczeblu oddziału szpitala	Wywiady nieustrukturyzowane Studium przypadku	Wewnątrzmetodyczna	1. Eksploracja problemu 2. Zbieranie danych 3. Generalizacja wyników

Źródło: opracowanie własne na podst. Anderson (1995), s. 1–51; Anderson, Young (1999), s. 525–559; Anderson, Hesford, Young (2002), s. 195–211; Dent (1991), s. 705–732; Merchant (1985), s. 67–85; Merchant (1990), s. 297–313; Modell (2005), s. 231–254.

W badaniu wstępnym wykorzystywano przede wszystkim metody jakościowe, które miały na celu walidację istniejących elementów pomiarowych, jak również wprowadzenie nowych o charakterze bardziej kontekstowym. Realizacja tego celu wymagała zidentyfikowania rodzajów kontroli zarządczej realizowanych w przedsiębiorstwie. Zastosowano też metody jakościowe, ale w ograniczonym zakresie, przy uogólnianiu hipotez, które następnie miały zostać przetestowane w badaniach ankietowych. Badania te jedynie częściowo potwierdziły wpływ kontekstowych czynników na kontrolę zarządczą w analizowanym przedsiębiorstwie. Autor badań zgłaszał szczególne problemy w uchwyceniu ważnych aspektów strategii na poziomie centrum zysku, lecz nie wykorzystał jakościowych procedur badań do pełnego ich wyjaśnienia. Z powyższego wynika, że metody jakościowe głównie były wykorzystywane we wcześniejszych fazach projektu, a znaczenie zmiennych kluczowych zostało potwierdzone za pośrednictwem replikacji studium przypadku w japońskim przedsiębiorstwie. Triangulacja w ograniczonym zakresie znalazła zastosowanie na etapie eksploracji problemu, a w większym na etapie gromadzenia danych. Próba replikacji badania na inne środowisko biznesowe wskazała, że triangulacja ma zastosowanie także na etapie uogólnienia wyników badania.

Projektem badawczym, w których zastosowano międzymetodyczną triangulację, są badania Andersona przeprowadzone w latach 1995, 1999 i 2001 (wspólnie z Youngiem). W pierwszym badaniu wstępnym dokonano analizy wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie General Motors w celu identyfikacji czynników go warunkujących. Faza ta rozpoczęła się od wyjaśniającego studium przypadku, po czym w badaniu głównym wykorzystano badania ankietowe wzbogacone o spostrzeżenia jakościowe uzyskane drogą wywiadów i analizy dokumentacji. Takie postępowanie badawcze świadczy o podejściu triangulacyjnym. Następnie rozszerzono badanie na konkurenta – Chryslera – w celu porównania zmiennych wpływających na implementację rachunku kosztów działań w tym przedsiębiorstwie oraz dokonano porównań z innymi badaniami w tym zakresie opisanymi w literaturze przedmiotu. Ułatwiło to osiągnięcie dobrego dopasowania między konstruktami teoretycznymi a istniejącymi i nowymi instrumentami pomiarowymi, które wykorzystano w późniejszej ankiecie (Anderson, 1995, s. 1–51; Anderson, Young, 1999, s. 525–559; Anderson, Hesford, Young, 2002, s. 195–211). Wyniki poprzedzające kolejne badania stanowiły podstawę do formułowania hipotez badawczych w następnych badaniach, przy czym testowanie dotychczasowych teorii i rozwój instrumentów pomiarowych do badań ankietowych odbywały się głównie przy wykorzystaniu metod jakościowych. W mniejszym zakresie w tych badaniach użyto metody jakościowe do wyjaśniania zależności przyczynowych uzyskanych na podstawie badań ankietowych.

Ostatni analizowany projekt to badanie Modella i Lee z 2001 roku, w którym dokonano oceny identyfikacji czynników wpływających na decentralizację decyzji w środowisku sterowania procedurami odnośnie do kontroli budżetowej w oddziałach szpitala (Kakkuri-Knuuttila i in., 2008, s. 271; Modell, 2015, s. 1142). Wcześniejsze badania tego typu były przeważnie przeprowadzane w sektorze prywatnym, a ich wyniki

zostały w badaniu wykorzystane do rozwoju hipotezy apriorycznej. Na potrzeby właściwego sformułowania tej hipotezy przed głównym badaniem przeprowadzono ankietę wstępną i rozmowy w celu zidentyfikowania wpływu czynników instytucjonalnych, które trudno zdefiniować apriorycznie. Dane z rozmów wykorzystano także do rozwoju nowych instrumentów ankietowych oraz badań pilotażowych odnośnie do struktury kwestionariusza. Ponadto rozmowy i analiza dokumentów posłużyły do pogłębienia pewnych wyjaśnień dotyczących reakcji zarządu wyższego szczebla szpitala na reformy w obszarze instytucjonalnym. Porównanie odpowiedzi na otwarte pytania ankietowe na szczeblu oddziału z danymi z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem na wyższych szczeblach zarządzania szpitala w dużej mierze potwierdziło, że głównym ograniczeniem decentralizacji oraz zdalnego sterowania procedurami odnośnie do kontroli budżetowej są czynniki instytucjonalne, na przykład regulacje rynku pracy czy walka o władzę. Te wysiłki triangulacyjne doprowadziły w tym badaniu do pewnych wstępnych wyjaśnień przyczynowych określających, w jaki sposób czynniki instytucjonalne mogą pośredniczyć w relacji między decentralizacją a zdalnym sterowaniem procedurami.

Podsumowanie

Każda nauka posiada właściwe jej metody badawcze, których zadaniem jest rozwiązanie problemów naukowych, to jest ustalenie i wyjaśnienie nowych faktów, zjawisk, procesów, związków i zależności między nimi zachodzących. Dotyczy to również rachunkowości zarządczej. Proponowane w artykule podejście triangulacyjne jest narzędziem badawczym, którego zadaniem jest podniesienie rzetelności i trafności wnioskowania w badaniach. Celem projektów badawczych z wykorzystaniem triangulacji jest doprowadzenie do uzyskania istotnej nadwyżki wiedzy na kilku poziomach, dzięki czemu na każdym z nich staje się możliwe wyjście poza wiedzę dostarczaną przez jedno podejście. Umożliwia ona również badaczom przezwycięzenie osobistych uprzedzeń i ograniczeń wynikających z przyjęcia jednej metodologii. Dzięki łączeniu różnych metod w jednym badaniu badacze mogą częściowo pokonać brak dokładności wynikający z zastosowania jednej tylko metody i przeprowadzenia badań tylko przez jednego badacza. Zaprezentowany w artykule przegląd badań wskazuje, że triangulacja jest podejściem badawczym, które jest wykorzystywane w rachunkowości zarządczej. Dalsze badania będą dotyczyły wykorzystania tego podejścia badawczego w polskich badaniach prowadzonych w ramach tej nauki.

Bibliografia

- Anderson, S.W. (1995). A Framework for Assessing Cost Management Systems Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1–51.

- Anderson, S.W., Hesford, J.W., Young, S.M. (2002). Factors Influencing the Performance of Activity Based Costing Teams: A Field Study of ABC Model Development Time in the Automobile Industry. *Accounting, Organization and Society*, 27, 195–211.
- Anderson, S.W., Young, S.M. (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-based Costing Systems. *Accounting, Organization and Society*, 24, 525–559.
- Campbell D., Fiske, D. (1959). Convergent and Discriminant Validation by the Multitrait-multimethod-matrix. *Psychological Bulletin*, 56, 81–105.
- Clark, D. (1951). *Plane and Geodetic Surveying for Engineers*. London: T2.
- Dent, J.F. (1991). Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality. *Accounting, Organization and Society*, 16 (8), 705–732.
- Denzin, N.K. (1970). *The Research Act*. Chicago: Aldine.
- Ferreira, L.D., Merchant, K.A. (1992). Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5 (4), 258–269.
- Flick, U. (2011). *Jakość w badaniach jakościowych*. Warszawa: PWN.
- Hajduk, Z. (2007). *Ogólna metodologia nauk*. Lublin: Wyd. KUL.
- Ittner, C., Larcker, D. (2001). Assessing Empirical Research in Management Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 348–359.
- Kakkuri-Knuuttila, M.L., Lukka, K., Kuorikoski, J. (2008). Straddling between Paradigms: A Naturalistic Philosophical Case Study on Interpretative Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 267–291.
- Martyniak, Z. (1999). *Metody organizacji i zarządzania*. Kraków: Wyd. AE w Krakowie.
- Merchant, K.A. (1985). Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organization and Society*, 10, 67–85.
- Merchant, K.A. (1990). The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Myopia. *Accounting, Organization and Society*, 15, 297–313.
- Modell, S. (2005). Triangulation between Case Study and Survey Methods in Management Accounting Research: An Assessment of Validity Implications. *Management Accounting Research*, 16, 231–254.
- Modell, S. (2015). Theoretical Triangulation and Pluralism in Accounting Research: A Critical Realist Critique. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7 (28), 1138–1150.
- Mruk, H. (2008). Istota i klasyfikacja metod naukowych. W: M. Sławińska, H. Witeczak (red.), *Podstawy metodologiczne prac doktorskich w naukach ekonomicznych*. Warszawa: PWE.
- Nowak, S. (2011). *Metodologia badań społecznych*. Warszawa: PWN.
- Silverman, D. (2009). *Interpretacja danych jakościowych*. Warszawa: PWN.
- Stachak S. (1997). *Wstęp do metodologii nauk ekonomicznych*. Warszawa: Książka i Wiedza.

TRIANGULATION IN MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

Keywords: triangulation, research methods, management accounting

Summary. This article aims to assess the use of triangulation methodology for selected research papers on management accounting. The article indicates the essence of scientific method, types of triangulation and its importance for social sciences research. The formulation of the conditions for the use of triangulation in management accounting research was a starting point for assessment of the selected test methods. In order to conduct this assessment there were chosen research works on management accounting. Assessment was made in terms of triangulation within the research process and its influence on quality of research. The results indicates that among analysed research works triangulation is most frequently applied at data collection stage. However, those findings cannot be generalised since the sample might not be representative.

Translated by Bożena Nadolna

Cytowanie

Nadolna, B. (2017). Triangulacja w badaniach rachunkowości zarządczej. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 173–185. DOI: 10.18276/epu.2017.127-16.