

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Bożena Nadolna

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

e-mail: bozena.nadolna@zut.edu.pl

IDENTYFIKACJA ZAGROŻEŃ DLA WALIDACJI BADAŃ W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Streszczenie: Celem artykułu jest identyfikacja zagrożeń dla walidacji metod badawczych w rachunkowości zarządczej. Na początku artykułu zostały przedstawione istota i rodzaje walidacji badań ilościowych i jakościowych (interpretatywnych). Następnie omówiono zagrożenia dla wiarygodności i autentyczności tych badań w rachunkowości zarządczej. W artykule wskazano na znaczne rozbieżności w podejściu do zagadnienia walidacji w badaniach ilościowych i interpretatywnych. Omówiono również trudności dotyczące walidacji badań interpretatywnych.

Słowa kluczowe: zagrożenia walidacji, metody badawcze, rachunkowość zarządcza.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.33

1. Wstęp

Różnorodność problemów i celów badawczych realizowanych w ramach rachunkowości zarządczej wymaga odpowiedniego doboru metod, które umożliwiłyby właściwy opis, interpretację i wyjaśnienie zjawisk związanych z gromadzeniem, przetwarzaniem i prezentowaniem informacji ekonomicznej ukierunkowanej na decyzje. W każdym projekcie naukowym z tego obszaru badacz powinien dążyć do uzyskania jak największej wiarygodności i autentyczności wyników swoich badań. Gwarancją ich prawdziwości może być włączenie w proces badawczy walidacji zastosowanych metod.

Zagadnienie walidacji badań w rachunkowości zarządczej jest ostatnio omawiane przez metodologów tej nauki w kontekście jej znaczenia w rozwoju projektów badawczych, szczególnie tych wywodzących się z paradygmatu interpretatywnego, czyli głównie badań jakościowych. Dyskusje te dotyczą nie tylko charakteru

i statusu tych badań, ale również spostrzeżenia, że pewien rodzaj walidacji, podobnie jak to ma miejsce w badaniach ilościowych wywodzących się z paradygmatu funkcjonalistycznego, jest niezbędnym warunkiem podejścia do jakiegokolwiek przedsięwzięcia naukowego [Lukka, Modell 2010; Lincoln, Guba 2000; Ahrens 2008; Polkinghorne 2007]. Zagrożenia utraty wiarygodności wyników badań ilościowych dotyczą głównie błędów w stosowanych procedurach badawczych. W badaniach interpretatywnych problem ten jest o wiele bardziej skomplikowany, gdyż opis wyników badań uwzględnia zawsze subiektywny punkt widzenia badacza. Ta cecha powoduje, że walidacja również będzie zależna od konkretnej perspektywy badacza, co przeczy obiektywności wiedzy naukowej. Większość badaczy tego nurtu uznaje jednak, że można wyznaczyć, na wzór badań ilościowych, pewne kryteria służące ocenie trafności zastosowanej metody badawczej. Kryteria te pozwalają również na zidentyfikowanie zagrożeń, które mogą zaszkodzić uprawomocnieniu tych badań. Rozpoznanie zagrożeń dla walidacji badań jest bowiem kluczowe dla każdego procesu badawczego prowadzonego zarówno w ramach badań ilościowych, jak i interpretatywnych.

Celem artykułu jest identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań ilościowych i interpretatywnych prowadzonych w rachunkowości zarządczej.

W celu napisania artykułu dokonano szerokiego przeglądu literatury z zakresu metodologii badań w naukach społecznych, w tym rachunkowości zarządczej. Jako metodę badawczą zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa.

2. Istota i rodzaje walidacji badań ilościowych i jakościowych w naukach społecznych

Dylemat wyboru narzędzia służącego weryfikacji postawionych hipotez i poszukiwania odpowiedzi na zadawane pytania badawcze jest jednym z podstawowych przy projektowaniu i realizacji badania naukowego. W każdym przypadku zastosowana metoda lub technika badawcza powinna zostać oceniona pod względem jej prawidłowości. Proces mający na celu potwierdzenie autentyczności i trafności zastosowanych procedur badawczych i osiągniętych wyników badań nazywa się **walidacją**¹.

Przez walidację badań w naukach społecznych rozumie się ocenę adekwatności i poprawności uzyskanych wyników, zastosowanych procedur i środków kontroli, jak również wszystkich faktów i działań zachodzących w organizacji, związanych z tworzeniem hipotez badawczych i procesem ich weryfikacji [Dzwolak 2008]. Podstawową przesłanką do jej przeprowadzania jest przeciwdziałanie zagrożeniom

¹ Słowo *validus* pochodzi z języka łacińskiego i oznacza „silny”, „mocny”. Zgodnie z PN-EN ISO „Systemy zarządzania jakością. Podstawy i terminologia” 9000:2005 walidacja to „potwierdzenie przez przedstawienie obiektywnego dowodu, że zostały spełnione wyspecyfikowane wymagania dotyczące konkretnego zamierzonego użycia lub zastosowania”.

utruty wiarygodności badań na etapie ich projektowania, zbierania, analizy oraz interpretacji danych.

W badaniach wykorzystujących metody ilościowe poddaje się walidacji określoną, zazwyczaj zestandaryzowaną procedurę badawczą na podstawie przyjętych *a priori* kryteriów oceny. Kryteria te wynikają najczęściej bezpośrednio z metodyki wnioskowania statystycznego.

W literaturze wymienia się różne typy walidacji prac badawczych. W tradycji badań ilościowych ocena trafności wyników badań projektu badawczego odbywa się najczęściej w ramach walidacji zewnętrznej, wewnętrznej i teoretycznej [Campbell, Fieske 1959]. Shadish, Cook i Campbell dokonują bardziej szczegółowej klasyfikacji, wyróżniając dodatkowo walidację wnioskowania statystycznego i walidację konstrukcji [2002].

Przez walidację zewnętrzną rozumie się możliwość uogólnienia wyników badań wśród populacji, kontekstów i czasu [Birnberg i in. 1990]. Przy tym należy podkreślić, że wysokiego poziomu walidacji zewnętrznej nie można osiągnąć bez uzyskania dużej trafności wewnętrznej.

Walidacja wewnętrzna jest z kolei odnoszona do trafności i autentyczności wyników badań i wniosków. Jej zadaniem jest potwierdzenie spójności konkluzji i wyjaśnień z danymi. Ocenia się tutaj stopień wewnętrznej zgodności zarówno danych, jak i założeń teoretycznych. Walidacja danych umożliwia uzyskanie potwierdzenia, że zmiany zmiennej zależnej są rezultatem zmian zmiennej niezależnej, a nie innych czynników. Wyniki powstają jako rezultat relacji między zmiennymi, a nie w efekcie zastosowanej procedury badawczej.

Walidacja wnioskowania statystycznego jest powiązana ściśle z walidacją zewnętrzną i wewnętrzną. Wykorzystuje się tutaj teorię estymacji i weryfikacji hipotez statystycznych. Walidacja będzie dotyczyła potwierdzenia prawidłowości sformułowanej hipotezy statystycznej, związanej z przypuszczeniem dotyczącym rozkładu oraz charakterystyk rozkładu określonej zmiennej losowej, jak również testów statystycznych stanowiących pewną regułę postępowania, za pomocą której, na podstawie wyników próby losowej, decyduje się o przyjęciu lub odrzuceniu sprawdzanej hipotezy².

Adekwatność odzwierciedlania koncepcji teoretycznych przez operacyjne definicje i pomiary zjawisk empirycznych jest z kolei przedmiotem walidacji teoretycznej [Bryman 2008]. Należy podkreślić, że walidacja teoretyczna stanowi punkt wyjścia do walidacji wewnętrznej i zewnętrznej.

Walidacja konstrukcji natomiast odnosi się do problemu uogólniania przyczynowego, które polega na przejściu od poszczególnych jednostek, działań, obserwa-

² W teorii weryfikacji hipotez statystycznych rozpatruje się różne rodzaje testów, ale w praktyce decydujące znaczenie ma najprostsza klasa testów – tzw. testy istotności. Pozwalają one na odrzucenie hipotezy sprawdzanej z małym ryzykiem popełnienia błędu, który polega na odrzuceniu hipotezy zerowej, gdy jest ona prawdziwa, lub stwierdzenia, że brak jest podstaw do jej odrzucenia [Zeliaś, Pawełek, Wanat 2002, s. 389-390].

cji i ustaleń, na podstawie których dane są zbierane, na bardziej abstrakcyjne konstrukcje wyższego rzędu reprezentowane przez te dane.

Każdy z wymienionych rodzajów walidacji ma za zadanie przeciwdziałać zagrożeniom braku trafności i wiarygodności badań.

W odniesieniu do badań jakościowych (interpretatywnych) istniejące kategorie walidacji oparte na założeniach pozytywistycznych leżących u podstaw ilościowych i eksperymentalnych metod badawczych nie znajdują zastosowania. Kontrola zagrożeń utraty wiarygodności i autentyczności tych badań musi odbywać się w inny sposób niż za pomocą procedur, które w regularny sposób prowadzić mają do powstania solidnych danych i prawdziwych wniosków. Najczęściej ocenę trafności swoich badań badacze jakościowi odnoszą do wzorców praktyki naukowej, a nie do abstrakcyjnych zasad, kategorii czy procedur jako podstawy do walidacji wiarygodności obserwacji, interpretacji i uogólniania. Uznają, że wyniki ich badań można w pewnym zakresie uogólnić przez zastosowanie logiki replikacji/poszerzenia badań [Maxwell 1992; Modell 2005]. Metoda ta polega na budowaniu teorii na podstawie systematycznego procesu poszukiwania wzorców i prawidłowości w analizie studium przypadku przy jednoczesnej ocenie niespodziewanych lub rozbieżnych relacji wśród prowadzonych podobnych studiów przypadków [Yin 1981; Keating 1995]. Według Ahrensa i Denta tworzenie wzorców jest procesem dopasowania i łączenia różnych perspektyw badanych aktorów – tworzenie holistycznego obrazu organizacji zdolnej do „udzielenia wyjaśnień zaobserwowanych wyników” [1998]. Wzorce stworzone przez zaobserwowane, powtarzalne relacje ułatwiają organizację i redukcję złożonych danych w konkretnym badaniu, a tym samym pozwalają na zrozumienie „surowych” danych, ponieważ powtarzające się działania, sposoby mówienia i tym podobne charakterystyki mogą wyjaśniać cechy strukturalne badanego obiektu czy procesu. Organizowanie danych zachodzi dzięki poprzedzającej je kategoryzacji teoretycznej, która powinna umożliwiać wprowadzenie ewentualnych poprawek w razie wystąpienia niespodziewanych lub niezrozumiałych zjawisk. Oznacza to, że wykorzystuje się tutaj raczej bardziej realistyczną koncepcję walidacji, która postrzega uzyskanie autentyczności jakiegoś opisu jako przynależną do samej relacji względem tych rzeczy, których opis ten ma dotyczyć. Określa ona więc relację między opisem i czymś poza nim skonstruowanym jako obiektywna rzeczywistość, którą stanowią konstrukcje aktorów czy różne inne interpretacje. Świadczy to o zależności tej walidacji od jej celów i okoliczności badania.

Nie mniej ważną kwestią tego podejścia do walidacji jest to, że odnosi się ona głównie do opisów, a nie danych czy metod. Hammersley i Atkinson wręcz twierdzą, że „dane same w sobie nie mogą być zasadne lub niezasadne, ale sprawa dotyczy wniosków z nich wyciągniętych” [1983]. Dane można interpretować jako rodzaj opisu na bardzo niskim poziomie wnioskowania i abstrakcji. Dlatego mówiąc o walidacji danych, raczej ma się na myśli własności opisów. Podobnie walidacja nie jest przynależną właściwością konkretnej metody, lecz dotyczy danych, opisów

i wniosków wyciągniętych przez wykorzystanie tej metody w konkretnym kontekście i celu [Maxwell 1992]. Mówienie o walidacji metody jest więc skrótem myślowym odnoszącym się do opisów uzyskanych dzięki zastosowaniu danej metody.

Ponadto część badaczy wywodzących się z nurtu interpretatywnego twierdzi, że w odniesieniu do ich badań termin „walidacja badań” powinien raczej zostać zastąpiony nazwą „uprawomocnienie badań” (*legitimation*). Podkreślają przy tym, że uprawomocnienie badań nie jest wynikiem, ale ciągłym, iteracyjnym i interaktywnym procesem, który powinien pojawić się na każdym etapie procesu badawczego [Onwuegbuzie, Johnson 2006]. Inni badacze tego nurtu z kolei uważają, że bardziej fundamentalnym pojęciem od walidacji w ich kontroli ważności badań jest rozumienie [Maxwell 1992; Cook, Campbell 1979; Kirk, Miller 1986]. Typy walidacji postrzegają oni jako pochodne rodzajów rozumienia pozyskanych z dochodzenia jakościowego. W tym aspekcie wyróżniają oni walidację opisową, interpretacyjną, teoretyczną, uogólnień i ewaluacyjną.

Walidacja opisowa dotyczy faktycznej dokładności opisu badanej rzeczywistości, czyli przykładowo prawdziwości wygłaszania konkretnych zdań przez badanego. Odnosi się ona do dokładnego, wręcz reportażowego opisu wydarzeń, ale nie w kategoriach znaczeń, które one mają dla badanych lub innych osób zaangażowanych w badanie. Walidacja opisowa może odnosić się zarówno do kwestii zaniechania, jak i działania. Zakres tego opisu będzie uwarunkowany celem poszukiwań badawczych. Przy tym należy wskazać, że wszystkie obserwacje i opisy są oparte na teorii, nawet jeżeli jest ona ukryta lub wynika ze zdrowego rozsądku.

Walidacja interpretacyjna z kolei jest powiązana ze znaczeniem obiektów, wydarzeń i zachowań dla badanych. Istotna jest tutaj perspektywa uczestnika badania. Ten aspekt rozumienia jest kluczowy dla badań interpretatywnych, w których dąży się do zrozumienia zjawisk na podstawie perspektywy uczestników danej sytuacji (perspektywa emiczna – wewnętrzna), a nie badacza (perspektywa etyczna – zewnętrzna). Opisy znaczeniowe w pierwszej kolejności muszą opierać się na ramie koncepcyjnej ludzi. Oznacza to, że opisy te w znacznym zakresie powinny być dokonywane w języku badanych ludzi i określać ich uczucia, stany, które oni sami wyrażają. W przeciwieństwie do walidacji opisowej badacz nie ma tutaj bezpośrednio dostępu do danych, które jednoznacznie przeciwdziałałyby zagrożeniom walidacji.

Dwa poprzednie typy rozumienia można bezpośrednio doświadczyć, natomiast walidacja teoretyczna jest związana z określonym stopniem abstrakcji, który wykracza poza konkretny opis i interpretację, lecz odnosi się do konstrukcji teoretycznej, którą badacz wprowadza do badania lub opracowuje podczas jego trwania. Teoria ta może dotyczyć wydarzeń fizycznych, konstrukcji mentalnych, koncepcji i teorii uczestników wykraczających poza zwykłe opisywanie perspektyw tych uczestników. Tym aspektem teorii odpowiada walidacja koncepcji teoretycznych, które są zastosowane względem zjawisk oraz walidacja postulowanych relacji między koncepcjami [Maxwell 1992].

W przypadku walidacji uogólnień chodzi o możliwość poszerzenia opisu sytuacji lub populacji na inne osoby, czasy lub sytuacje. Uogólnienia w badaniach interpretatywnych zazwyczaj zachodzą przez rozwój teorii, która nie tylko wyjaśnia zachowania osób lub powstałych sytuacji, lecz także ukazuje, jak ten proces w różnych sytuacjach może prowadzić do innych wyników [Becker 1990]. Można stwierdzić, że uogólnienia w tego typu badaniach mogą zostać wykorzystane do wyjaśniania zachowań podobnych osób lub sytuacji, nie służą natomiast wyciągnięciu wniosków odnośnie do całej populacji.

Walidacja ewaluacyjna natomiast dotyczy zastosowania ramy oceniającej dla badanych obiektów i sytuacji. Eriksson nazywa ją „walidacją krytyczną” [2008]. Polega ona na wprowadzeniu do opisu zdarzeń czy sytuacji ocen, wrażeń i przemyśleń badacza.

Większość metodologów nauk społecznych zgodnie potwierdza, że w przypadku badań interpretatywnych (jakościowych) typologie walidacji mają mniejsze znaczenie [Hammersley, Atkinson 1983; Lukka, Modell 2010]. Odgórną eliminacją zagrożeń dla walidacji tych badań jest mniejsza ze względu na ich indukcyjny charakter oraz dążenie do zrozumienia konkretnych sytuacji, a nie uogólnień. Mimo że badacze mogą w ograniczonym zakresie wykorzystać te sposoby walidacji jako podstawę strategii radzenia sobie z zagrożeniami dla autentyczności i wiarygodności badań, wydaje się zasadne zidentyfikowanie tych zagrożeń w ujęciu całego procesu badawczego.

3. Zagrożenia dla walidacji badań ilościowych i jakościowych w rachunkowości zarządczej

W badaniach ilościowych identyfikowanie zagrożeń wiarygodności tych badań już od lat ma ugruntowaną pozycję³. Świadczą o tym m.in. prace Campbella i Fiska [1959] czy Onwuegbuzie [2003]. Ten ostatni w swoim artykule przedstawia 50 różnych zagrożeń dla walidacji w badaniach ilościowych, z czego 32 zagrożenia dotyczą wewnętrznej walidacji, a 18 stanowi zagrożenia zewnętrznej walidacji.

Wybrane typy zagrożeń dla walidacji wewnętrznej przedstawiane w literaturze w ramach poszczególnych etapów procesu badawczego, głównie w eksperymentalnych⁴ badaniach ilościowych, zostały ujęte w tab. 1. Z informacji przedstawio-

³ Zakres badań ilościowych prowadzonych w rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie jest znaczący. Przykładowo w Polsce były to m.in. badania ankietowe dotyczące oceny zakresu wdrożenia metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach centralnej i południowej Polski przeprowadzone przez A. Szychtę czy badania zrealizowane przez A. Januszewskiego, dotyczące oceny stanu zastosowań rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski [Szychta 2008].

⁴ Eksperyment naukowy znajduje szczególne zastosowanie w badaniu zjawisk powtarzających się. Metoda ta polega na celowym wprowadzaniu do procesu poznania naukowego czynnika eksperymentalnego (zmiennej niezależnej). Obserwowane zmiany, które powstają pod wpływem wprowadzanego czynnika eksperymentalnego, stanowią zmienną zależną. Podstawowym celem badań eksperymentalnych jest wykrycie zależności przyczynowej między dwoma zjawiskami [Stańczyk-Hugiet 2011]. Coraz częściej ta metoda badawcza jest również stosowana w badaniach rachunkowości zarządczej.

nych w tab. 1 wynika, że podstawowe zagrożenia dla walidacji wewnętrznej w badaniach ilościowych to:

- stronniczość badacza,
- omijanie lub brak kontroli istotnych zmiennych w badaniu,
- błędy w pomiarze zmiennych, błędy w specyfikacji czy niepoprawna postać funkcji regresji.

Tabela 1. Przykładowe zagrożenia dla wewnętrznej walidacji w badaniach ilościowych, w tym eksperymentalnych

Przykłady zagrożeń	Rodzaje i charakterystyki zagrożeń
1	2
Projektowanie badań	
Niewystarczająca wiedza badacza	Sprzeczności w logice między pytaniami badawczymi, teorią, hipotezami, testami statystycznymi i analizami.
Zbieranie danych	
Historia	Występowanie zjawisk, zdarzeń lub warunków w przeszłości, które są niepowiązane z obecnym sposobem badania danej grupy, co może mieć wpływ na końcowy wynik pomiaru.
Dojrzewanie	Różnice między uzyskanymi wynikami badań realizowanych w różnych momentach projektu mogą być wynikiem fizycznego lub psychicznego dojrzewania uczestników, a nie różnic w zmiennej niezależnej.
Testowanie	Uczestnictwo badanego w testach przed interwencją może powodować zmiany w punktacji dokonywanej przez niego w drugim badaniu.
Instrumentarium	Wynikom uzyskanym ze średniej arytmetycznej brak wymaganego poziomu zgodności lub nie generują one istotnych wyników (na skutek niedostatecznej zawartości i ilości danych i/lub braku kryterium ich rangowania).
Regresja statystyczna	W kolejnych próbach badawczych średnia jest ustalana z uwzględnieniem skrajnych punktów, gdyż uczestnicy są wybierani na podstawie ekstremalnych atrybutów (np. wysokich lub niskich dokonań).
Zróżnicowany wybór uczestników badania	Stronniczość selekcji: odnosi się do zbyt dużej merytorycznej różnicy między dwiema lub więcej grupami porównawczymi przed wprowadzeniem interwencji.
Ścieranie się uczestników badania	Wybrani uczestnicy nie biorą udziału w badaniach naukowych w ogóle lub nie uczestniczą w każdej fazie badań. Wynikiem tego może być różne nastawienie do pytań badawczych.
Stronniczość implementacyjna	Dobór różnych badaczy do wprowadzania innowacji w grupach interwencyjnych.
Stronniczość powiększenia próby	Nie wszyscy uczestnicy badania poddawani są interwencji przez cały czas jego trwania.
Stronniczość zachowań	Silna osobista stronniczość odnośnie do wyników interwencji przed rozpoczęciem badania.
Stronniczość kolejności	Brak odpowiedniej kolejności pobierania próbek zachowań.
Stronniczość obserwacji	Brak adekwatnych przykładów zachowań.

Tabela 1, cd.

1	2
Stronniczość kolejności	Niewzględnianie w wynikach badania wpływu zmian w warunkach jego przeprowadzania.
Stronniczość badaczy	Naukowiec podczas badania przedkłada jedną technikę (metodę) badawczą nad inną.
Dopasowanie stronnicze	Zmienne są celowo dopasowywane przez badacza.
Błąd replikacji	Zebrane dane nie odzwierciedlają we właściwy sposób jednostkowej oceny.
Lęk oceny	Odczuwanie lęku przez badanego podczas oceny jego zachowań czy osiągnięć.
Wielokrotność i zakłócenia działań	Trudności w ocenie skuteczności późniejszego działania ze względu na efekt przeniesienia z wcześniejszej interwencji.
Reaktywność (ustalenia reaktywności, efekty uczestnika)	Zmiany w odpowiedziach badanych, które mogą występować jako bezpośredni skutek świadomości uczestnictwa w badaniach (np. obecność rozmówców lub urzędników podczas badania mogą zmienić typowe odpowiedzi).
Działanie dyfuzji (efekt wycieku)	Różne grupy interwencyjne mogą komunikować się ze sobą, wpływając na działania i wyniki innych interwencji.
Czas interakcji działania	Interwencje mogą mieć wpływ na różne czasy reakcji ich uczestników.
Analiza danych i ich interpretacja	
Regresja statystyczna	Błąd obserwacji, błąd ze względu na stronniczość naukowca, błąd dopasowania zmiennych, błąd replikacji.
Ograniczony zakres	Brak wiedzy o tym, że teoretycznie wszystkie analizy parametryczne stanowią część składową ogólnego modelu liniowego, badacze mogą sztucznie kategoryzować zmienne pozaeksperymentalne za pomocą analizy wariancji, co może być przyczyną odrzucenia istotnych wyników badań.
Stronniczość w wyszukiwaniu braku zależności	Przy testowaniu hipotez nie jest brana pod uwagę możliwość wystąpienia interakcji.
Błędy w badaniach statystycznych	Na przykład w badaniu istotności naruszone są podstawowe założenia testów statystycznych, współliniowość, błędy w specyfikacji i inne.
Iluzoryczna korelacja	Identyfikacja i interpretacja relacji, które nie są rzeczywistymi, ale statystycznymi artefaktami.
Stronniczość potwierdzenia	Tendencja w interpretowaniu i wnioskowaniu nowych danych, niepasująca do wstępnego założenia.
Niejednoznaczna zgodność	Bliski związek między różnymi testami poznawczymi (kognitywnymi).

Źródło: opracowanie na podstawie: [Ihantola, Kihn 2011; Lukka, Modell 2010; Modell 2005; Onwuegbuzie, Leech 2007; Onwuegbuzie 2003; Silverman 2012; Tashakkori, Teddlie 2006; Ahrens, Chapman 2006; Denzin, Lincoln 2010].

Typowymi zagrożeniami dla walidacji zewnętrznej z kolei w tych badaniach są głównie [Ryan, Scapens, Theobald 2002]:

- nieumiejętny dobór próby badawczej,
- strukturalne zmiany w relacjach między zmiennymi w czasie,
- szybkie zmiany środowiska zewnętrznego lub miejsca badań.

Jak już wspomniano, zwolennicy testowania i rozwoju teorii naukowych za pomocą metod ilościowych często krytykują nieobecność tych standardowych rodzajów i procedur walidacji dla badań jakościowych (interpretatywnych). Skrajnie twierdzą, że wyniki badań jakościowych, nie mogąc być obiektywnym „odzwierciedleniem rzeczywistości”, nie mają charakteru naukowego. Badacze realizujący swoje badania w ramach nurtu interpretatywnego w odpowiedzi na te zarzuty wskazują na całkowicie inny charakter i przedmiot prowadzonych przez siebie badań, wynikający z ich odmiennych podstaw ontologicznych i epistemologicznych. Przy tym wskazują, że zawsze istnieje możliwość sprawdzenia określonego opisu przez badaczy spoza danej grupy lub podjęcia badań z innej perspektywy, lecz taka adiustacja badań prowadzi do poszerzenia grupy, którą interesuje dany opis, i może zmienić charakter walidacji.

Większość badaczy stosujących metody jakościowe w ramach rachunkowości zarządczej identyfikuje jednak zagrożenia dla prawidłowości swoich badań, co ma na celu przeciwdziałanie ich skutkom. Koncentrują się przy tym głównie na osiągnięciu ich wewnętrznej prawidłowości, nazywanej kontekstualną. Typowe przykłady zagrożeń dla walidacji badań interpretatywnych w rachunkowości zarządczej przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Przykładowe zagrożenia autentyczności i wiarygodności badań jakościowych (interpretatywnych) w rachunkowości zarządczej

Przykłady zagrożeń	Charakterystyki zagrożeń w ramach poszczególnych etapów badania jakościowego
1	2
Projektowanie badań	
Niewystarczająca lub tendencyjna wiedza pochodząca ze wcześniejszych studiów i teorii	Sprzeczność w logice polegająca na niedopasowaniu pytań badawczych do celu całego projektu.
Zbieranie danych	
Efekt obserwatora przypadku	Podmioty w terenie mogą starać się wyglądać i zachowywać przy badaczu inaczej niż zwykle.
Stronniczość obserwacji	Zebranie niewystarczających ilości prób zachowań lub wypowiedzi słownych badanych, a „interpretacyjne luki” są uzupełniane przez badaczy własnymi wartościami, projekcjami lub oczekiwaniami.
Stronniczość badacza	Osobista stronniczość lub założenie <i>a priori</i> , że badani są niezdolni do wspierania badań.
Ograniczony dostęp do danych	Badacz ma limit czasu na badanie, jak również może mieć ograniczony dostęp do pewnych dokumentów, wydarzeń lub osób.
Ograniczenia ludzkiego umysłu	Obiekty badań mogą świadomie dążyć do wprowadzenia w błąd lub oszukania naukowca, jak też ich oświadczenia i raporty mogą być dotknięte naturalnymi ludzkimi skłonnościami i błędami.
Silna reaktywność	Zmiany w odpowiedziach badanych, które wynikają z bycia nadmiernie świadomym udziału w projekcie badawczym.

Tabela 2, cd.

1	2
Analiza danych i ich interpretacja	
Ocena opisów	Brak lub niepełny opis ustaleń i zdarzeń.
Ograniczenia alternatywnej interpretacji danych	Brak lub niepełna interpretacja wypowiedzi mających znaczenie dla oceny faktów oraz nieuwzględnianie perspektywy uczestników badania.
Ograniczenia lub braki w wyjaśnieniach	Brak wyjaśnień o przypadkowych procesach, relacjach, zauważonych interakcjach.
Brak uogólnień	Brak możliwości teoretycznych uogólnień.
Kwestia ironizowania walidacji badań	Zatajenie lub nieumiejętność ujawnienia współistniejących przeciwności tego samego zjawiska.
Kwestia paralogicznej legitymizacji (uprawomocnienia)	Brak zdolności badacza do odslaniania paradoksów.
Zagadnienia rizomatycznej walidacji	Zdolność do wiernego mapowania, a nie dokładnego opisywania danych.
Błędy w ocenie wynikające z narzucenia własnej interpretacji	Zbyt duży zakres własnej interpretacji, do której badacz w określonych warunkach może się odnosić, korzystając z własnego zasobu wiedzy.
Ograniczenia ze względu na poufność informacji	Problemy z użyciem poufnych informacji podczas opisywania zdarzeń lub faktów (np. w trakcie studium przypadku).
Błędne zastosowanie procedury indukcji	Wysuwanie na początku hipotez teoretycznych, które następnie badacz będzie chciał udowodnić.
Problemy z zakresem interpretacji danych	Brak alternatywnych interpretacji danych.
Trudność w interpretowaniu typowości wystąpień i odkryć	Rutynowe interpretacje w odniesieniu do wystąpień sytuacji i odkryć, co może spowodować błędy w wynikach.
Brak relacji między danymi a kluczem do ich interpretacji	Dane nie są analizowane w całości albo nie są interpretowane za pomocą tego samego klucza.
Brak strukturyzowanego potwierdzenia	Wykorzystanie wielu odmiennych typów danych do poparcia lub obalenia interpretacji.
Efekt potwierdzenia	Interpretacje i wnioski bazujące na nowych danych, które są zbyt zbieżne z główną hipotezą.
Iluzoryczna korelacja	Tendencja do identyfikowania związku tam, gdzie takowy nie występuje.
Związek przyczynowy	Dostarczanie przypadkowych wytłumaczeń i atrybutów dla obserwowanych zachowań i postaw bez prób weryfikacji ich interpretacji.
Korelacja między dwiema zmiennymi w populacji statystycznej	Siła relacji zwiększająca jakość danych empirycznych przez wykorzystanie danych analitycznych do określania sensowności słów i zachowań.

Źródło: opracowanie na podstawie [Ihantola, Kihn 2011; Lillis 1999; McKinnon 1988; Lukka, Modell 2010; Modell 2010; Onwuegbuzie, Leech 2007; Maxwell 1992; Ryan, Scapens, Theobald 2002; Silverman 2012; Ahrens 2008; Parker 2012; Bogt, Helden 2012; Creswell, Miller 2000; Polkinghorne 2007].

Informacje zawarte w tab. 1 i 2 wskazują w dużym stopniu na odmienne zagrożenia utraty wiarygodności badań przy zastosowaniu metodyki badań interpretatywnych. Podobieństwa między badaniami ilościowymi a interpretatywnymi dotyczą głównie tylko stroniczości badaczy w preferowaniu określonej techniki badawczej nad inną oraz doszukiwania się relacji przyczynowych tam, gdzie one nie występują.

Podsumowując, można stwierdzić, iż w badaniach interpretatywnych rachunkowości zarządczej ich walidacja ma znaczenie ze względu na obawy dotyczące braku jednoznaczności zaprezentowanych wyjaśnień. Dlatego też praktyka badawcza rachunkowości zarządczej w większości przypadków uznaje intersubiektywną naturę znaczeń, co skutkuje tym, że pewne wyjaśnienia mogą być w określonym zakresie uogólniane. Sprzyja to tym samym wyznaczaniu określonych parametrów walidacyjnych dla tego typu badań.

4. Zakończenie

Walidacja jest ważna, ale często bardzo problematyczna we wszystkich badaniach naukowych. Postrzega się ją jako kwestię przekonania odbiorcy badań o ich autentyczności przy równoczesnym zapewnieniu wiarygodności ich wyjaśnień. Zwraca więc ona uwagę na relację między badaczami a odbiorcami tych badań, co ma istotne znaczenie dla aprobaty ich wyników przez dane środowisko naukowe czy praktykę gospodarczą.

Podczas prowadzenia każdego projektu badawczego trafność i wiarygodność jego wyników może być zagrożona. Zagrożenia te wynikają zarówno z wad zastosowanej metody badawczej, błędnego i niepełnego rozumienia, jak i braku wiedzy i umiejętności badacza. Zidentyfikowanie tych zagrożeń ma na celu ich unikanie. Przeprowadzone w artykule rozważania wskazały, że bez względu na rodzaj prowadzonych badań i ich umocowanie paradygmatyczne, wydaje się zasadne stosowanie pewnych kryteriów walidacyjnych. Zdaniem autorki artykułu w szczególności w odniesieniu do badań jakościowych lista tych kryteriów powinna być otwarta i przez cały czas negocjowana w ramach danej społeczności naukowej.

Problem identyfikacji zagrożeń dla walidacji badań ilościowych i jakościowych nie wyczerpuje tematyki związanej z ich walidacją. Tematem dalszych dociekań naukowych powinny być poszukiwania sposobów przeciwdziałania utracie autentyczności i wiarygodności obserwacji, interpretacji i uogólnień. Pewnym rozwiązaniem w tym zakresie jest propozycja stosowania mieszanych metod badawczych w jednym projekcie.

Literatura

- Ahrens T., Dent J., 1998, *Accounting and organizations: Realizing the richness of field research*, "Journal of Management Accounting Research" 10, 1-39.
- Ahrens T., 2008, *Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research*, "Accounting, Organizations and Society" 33 (2-3), 292-297.

- Ahrens T., Chapman C.S., 2006, *Doing Qualitative research in management accounting. Positioning data to contribute to theory*, "Accounting, Organizations and Society" 31, 819-841.
- Becker H.S., 1990, *Generalizing from case studies*, [w:] E.W. Eisner, A. Perskin, *Qualitative Research in Education: The Continuing Debate*, Teachers College Press, New York, 233-242.
- Birnberg J.G., Shields M.D., Young S.M., 1990, *The case for multiple methods in empirical accounting research (with an illustration from budget setting)*, "Journal of Management Accounting Research" 2, 33-66.
- Bogt H., Helden J., 2012, *The practical relevance of management accounting research and the role of qualitative methods therein The debate continues*, "Qualitative Research in Accounting & Management" 9 (3), 265-295.
- Bryman A., 2008, *Social Research Methods*, Oxford University Press Inc., New York.
- Campbell D.T., Fieske D.W., 1959, *Convergent and discriminant validation by the multitrait-multimethod matrix*, "Psychological Bulletin" 56, 81-105.
- Creswell J., Miller D., 2000, *Determining validity in qualitative inquiry*, "Theory into Practice" 39, 124-130.
- Denzin N.K., Lincoln Y.S., 2010, *Metody badań jakościowych*, PWN, Warszawa.
- Dzwolak W., 2008, *Bezpieczeństwo żywności wg ISO 22000*, BD Long, Olsztyn.
- Eriksson P., Kovallainen A., 2008, *Qualitative Methods in Business Research*, Sage, London.
- Gerdin J., Greve J., 2004, *Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review*, "Accounting, Organizations and Society" 29, 303-326.
- Hammersley M., Atkinson P., 1983, *Ethnography. Principles in practice*, Tavistock, London.
- Ihantola E.A., Kihn L.A., 2011, *Threats to validity and reliability in mixed methods accounting research*, "Qualitative Research in Accounting and Management" vol. 8. (10), 39-58.
- Keating, P.J., 1995, *A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting*, "Journal of Management Accounting Research" 7, 66-86.
- Kirk J., Miller M., 1986, *Reliability i quality in qualitative research*, Newbury Sage, 45-78.
- Lillis A.M., 1999, *A framework for the analysis of interview data from multiple field research sites*, "Accounting and Finance" 39(1), 79-105.
- Lincoln Y.S., Guba E.G., 2000, *Paradigmatic controversies, contradictions, and emerging confluences*, [w:] N.K. Denzin, Y.S. Lincoln (eds.) *Handbook of qualitative research*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Lukka K., Modell S., 2010, *Validation in interpretive management accounting research*, "Accounting, Organizations and Society" 35, 462-477.
- Maxwell J.A., 1992, *Understanding and Validity in Qualitative Research*, Harvard Educational Review" 62(3), s. 279-298.
- McKinnon J., 1988, *Reliability and validity in field research: Some strategies and tactics*, "Accounting, Auditing and Accountability Journal" 1(1), 34-54.
- 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., 2010, *Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches*, "Journal of Management Accounting Research" 21, 124-129.
- Onwuegbuzie A.J., 2003, *Expanding the framework of internal and external validity In quantitative research*, "Research in the Schools" vol. 10, 1, 71-90.
- Onwuegbuzie A.J., Leech N.L., 2007, *Validity and qualitative research: An oxymoron?* "Quality and Quantity" 41, 233-249.
- Parker L.D., 2012, *Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance*, "Critical Perspectives on Accounting" 23, 54-70.
- Polkinghorne D.E., 2007, *Validity issues in narrative research*, "Qualitative Inquiry" 13, 471-486.

- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, Second Edition, Thomson, London.
- Shadish W.R., Cook T.D., Campbell D.T., 2002, *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*, Houghton Mifflin, Boston, MA.
- Silverman D., 2012, *Interpretacja danych jakościowych*, PWN, Warszawa.
- Stańczyk-Hugiet E., 2011, *Metody eksperymentalne i symulacyjne w badaniach ekonomicznych*, [w:] *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, red. W. Czekan, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Yin R.K., 1981, *The case study crisis: some answers*, "Administrative Science Quarterly" 26, 58-65.
- Zeliaś A., Pawełek B., Wanat S., 2002, *Metody statystyczne. Zadania i sprawdziany*, PWE, Warszawa.

IDENTIFICATION OF THREATS TO THE VALIDATION IN MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH

Summary: The purpose of this article is to identify the threats to the validation of research methods in management accounting. At the beginning this article presents the nature and quantitative and qualitative (interpretive) research. Then it discusses the threats to the credibility and authenticity of research in management accounting. The article shows significant differences in the approach to the validation in interpretative and quantitative management accounting research.

Keywords: threats to validity, research methods, management accounting.