

خدمات أكاديمية

كفاءات وطنية

معايير عالمية

دراسة  
للإستشارات والدراسات والترجمة



drasah 1 | 00966555026526  
00966560972772  
www.drasah.com | info@drasah.com

# خدماتنا



توفير المراجع العربية والأجنبية



التحليل الاحصائي وتفسير النتائج

الاستشارات الأكاديمية




جمع المادة العلمية


الترجمة المعتمدة



 drasah1

 Info@drasah.com

 00966555026526

 00966560972772

 drasah.com



# دراسة

للاستشارات والدراسات والترجمة



تواصل معنا



00966555026526

00966560972772



متواجدون على مدار الساعة

# تطور البحوث الحاسبية

## ( تحليل محتوى )

الدكتور/منصور ياسين الأبيمي  
أستاذ المحاسبة المشارك-كلية التجارة والاقتصاد  
جامعة صنعاء

الدكتور/ نبيل سعيد المعمرى  
أستاذ المحاسبة المساعد-كلية العلوم الإدارية  
جامعة تعز

الدكتور/منصور ياسين الأديمي :- الباحث أستاذ المحاسبة المشارك بكلية التجارة والاقتصاد جامعة صنعاء ونائب العميد الأسبق وعميد كلية العلوم الإدارية بجامعة العلوم التطبيقية الأسبق ومحاضر بجامعة بول ستيت بالولايات المتحدة وعضو مؤسس بجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين وعضو جمعية المحاسبين العرب وعضو جمعية الفولبرايت ومراقبها المالي ومستشار لدى شركة برايس ووترهاوس كوبر ، وللباحث العديد من الدراسات والاستشارات المحاسبية والضريبية ولديه العديد من المؤلفات العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى الإشراف والإشراف الميداني ومناقشة عدد من رسائل الماجستير.

والباحث من مواليد ١٩٥٧م حصل على دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمراجعة من جامعة الإسكندرية سنة ١٩٩٣م والماجستير في علوم المحاسبة من جامعة بول ستيت الأمريكية سنة ١٩٨٢م وبكالوريوس المحاسبة من جامعة صنعاء سنة ١٩٧٨م

الدكتور/ نبيل سعيد المعمرى :- الباحث أستاذ المحاسبة المساعد بكلية العلوم الإدارية جامعة تعز اليمنية وحصل على دكتوراه الفلسفة من جامعة أسيوط سنة ٢٠٠٥م والماجستير في علوم المحاسبة من جامعة آل البيت الأردنية سنة ١٩٩٩م وبكالوريوس المحاسبة من جامعة صنعاء سنة ١٩٩٥م وله اهتمامات بحثية في قياس وتقييم الأداء والعوامل المؤثرة في الأداء المحاسبي لمنظمات الأعمال .

## ملخص البحث

خلصت الدراسة إلى أن تعدد أطراف متخذي القرارات وتعدد احتياجاتهم من تلك البيانات والمعلومات ، فتح أمام المحاسبين أفقاً جديدة واسعة وطرأت تغييرات جديدة على البحوث المحاسبية لأسباب عديدة .

فقد أدى التوسع في المفاهيم المحاسبية إلى اتساع نطاق البحوث المحاسبية ، بسبب ارتباط البحوث المحاسبية بالعلوم الاجتماعية الأخرى وارتباطها أيضاً بالرياضيات والإحصاء وأنظمة تقنية المعلومات والحاسبة ، ونظرية الاتصالات ، والعلوم السلوكية . كما تطورت المفاهيم المحاسبية وقادت إلى تطوير في التنظير المحاسبي ، وتعدد النظريات المحاسبية وعدم تصورهما على نظرية محاسبية واحدة ، شأنها في ذلك الكثير من العلوم الاجتماعية . كما اتسع نطاق المشاكل المحاسبية واتسع مجال المنهج العلمي المحاسبي .

كما قلد التطور في الأساليب البحثية للعلوم الاجتماعية التي ارتبطت بها المحاسبة إلى تطوير البحوث المحاسبية بسبب استعارتها للأدوات التحليلية المستخدمة في تلك العلوم وبذلك لم تعد البحوث المحاسبية منفصلة على نفسها بل صارت تتفاعل مع ما يجري حولها وتتأثر به كما وتؤثر فيه .

## Abstract

The study conduced that having multiple parties for decision making and thar dives needs for data and information has opened new uast horizons for accountants . there have been new chages in accantancy studies for many reasons

Accountancy concepts elaboration has lead to expanding the scope of accountancy studies because of the relation between accantancy studies and other social information techniques systems computers communication theory and behavioral sciences. Besides these accountancy concopts have been developed and led to improvements in the accountancy speculation and theorization , diversion of accountancy thearies , and being unlimited to anly one accounting thearg, like many other social sciences In addition , the scope of accountancy problems has expanded, and the range of scientific methods has been extended , I;e , the accountancy scientific methods .

Development in researching methods of social sciences that have connected and relaed to accountancy has also led to improvements in accountancy researches , be couse they use the some analytic instruments used in these sciences .. they vse the same analytic instruments used in these sciences thus accountancy researches and studies are no longer close minded , otherwise it be come interactive with all occure arand, indluced and affect these surroundings .



## الإطار العام للبحث

### طبيعة مشكلة البحث:

لقد ظلت البحوث المحاسبية ولفترة طويلة منغلقة على نفسها في مشاكل تركز على مفهوم القياس المحاسبي وفترة القياس والاعتراف بتحقيق العمليات، وحتى انتقلت إلى طرح أسئلة تتناول كيفية خدمة مستخدمي البيانات المالية، ونوعية المعلومات الواجب تقديمها لترشيد عملية اتخاذ القرارات، وأثر المعلومات المحاسبية على مستخدمي هذه المعلومات.

وبالعودة إلى أدبيات البحث المحاسبية يظهر أن العقود الخمسة الأخيرة من القرن العشرين شهدت فيه البحوث المحاسبية تطوراً ملموساً في عدد من الجوانب للأسباب التالية:

- (١) ظهور منظمات مهنية دولية كرسّت جهودها في توحيد المعايير والأسس والمبادئ المحاسبية الدولية، الأمر الذي قلص إلى حد كبير هوة الخلاف في الممارسات المهنية<sup>(١)</sup>.
- (٢) صدور معايير محاسبة دولية، وكذلك صدور معايير مراجعة دولية تحل جزء كبير من ذلك الخلاف الناشئ عن الممارسات المهنية.

وبذلك فإن حدة الخلاف في الممارسات المهنية الدولية لم تعد محل جدل واسع بل توجهت البحوث إلى مدى إمكانيات تفعيل تطبيق تلك المعايير الجديدة في الممارسات المهنية الدولية، ومدى الالتزام بها من قبل مكاتب ومؤسسات المراجعة الدولية والمحلية على حد سواء.

ولما كانت العملية القرارية هي المحور الذي تسعى القوائم المالية لرفده بالبيانات والمعلومات اللازمة، فإن تعدد أطراف متخذي القرارات، وتعدد احتياجاتهم من تلك البيانات والمعلومات، فتح أمام المحاسبين أفقاً جديدة واسعة، وطرأت تغييرات جديدة على البحوث المحاسبية بسبب:

- (١) التوسع في المفاهيم المحاسبية.
- (٢) التوسع في نطاق مشكلة البحث المحاسبي وتعدد أسئلة البحث المحاسبي.
- (٣) التوسع في منهج البحوث المستخدمة في المحاسبة.

ومن هنا فإن هذه الدراسة تسعى إلى الإجابة على الأسئلة التالية:

- (١) ما مدى التطور الذي شهدته المحاسبة؟ وما أسباب ذلك للتطور؟
- (٢) كيف توسع نطاق البحوث المحاسبية وما مدى ذلك التوسع؟
- (٣) كيف أسهمت النماذج والبحوث التجريبية والتطبيقية في تطوير منهج البحوث المحاسبية؟

### أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- (١) تقديم تحليل موضوعي عن تطور البحوث المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ذلك التطور.

(١) International Accounting Standards Board  
International Federation of Accountants (IFAC),

(٢) التعرف على مجالات التطوير في البحوث المحاسبية والعلوم التي تأثرت بها.

(٣) التعرف على منهج البحوث المحاسبية وتطور تلك المنهجية.

### فرضيات البحث:

وانطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه فإن البحث يقوم على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: أن الزمن عامل مؤثر في زيادة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية وبحوث العمليات في البحوث المحاسبية.

الفرضية الثانية: أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط التمويل والاقتصاد في البحوث المحاسبية.

الفرضية الثالثة: أن الزمن عامل مؤثر في ارتباط العلوم الاجتماعية والسلوكية بالبحوث المحاسبية.

الفرضية الرابعة: أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط النماذج بالبحوث المحاسبية.

الفرضية الخامسة: أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط البحوث التجريبية في البحوث المحاسبية.

الفرضية السادسة: أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط البحوث التطبيقية في البحوث المحاسبية.

### أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهميته من ناحيتين:

(١) أنه محاولة جادة تستهدف تحليل التطورات في البحوث المحاسبية والتعرف على مجالات

التطوير في تلك البحوث، وتفتح الطريق للباحثين لتلمس أساليب بحثية جديدة في المحاسبة بالاستعانة بمنهج العلوم الاجتماعية.

(٢) وهو إلى جانب ذلك إضافة جديدة إلى المكتبة العربية التي تفتقر إلى هذا النوع من البحوث

التي تقوم على تحليل المحتوى من ناحية وعلى التحليل الإحصائي من ناحية أخرى.

### منهج البحث:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التاريخي التحليلي القائم على تحليل المحتوى، كما اعتمدت

منهج التحليل الإحصائي وذلك من خلال القيام بالآتي:

### الدراسة النظرية:

(١) دراسة تاريخية للبحوث المحاسبية من خلال الأدبيات والكتب والدورات والمجلات العلمية

على مدى خمسة عقود من الزمن، وقد اشتملت الدراسة الأدبيات الأجنبية والعربية.

(٢) استقراء ما توصلت إليه تلك البحوث والقيام بتحليل محتوى Content Analysis تلك

البحوث والدراسات والنشرات العلمية، بغية الوقوف على التطورات في منهج البحث المحاسبي ونطاق مشكلة البحث خلال العقود الخمسة الماضية.

### الدراسة الميدانية:

(١) للتحليل الإحصائي للعينة باستخدام النسب.

(٢) اختبار الفرضيات باستخدام برنامج الانحدار ضمن برنامج SPSS.



## مجتمع الدراسة

وبذلك فإن مجتمع الدراسة الميدانية يشمل البحوث المحاسبية، وقد تم تحديد عينة الدراسة بالبحوث المتعلقة بالمحاسبة الإدارية من خلال مجلتين علميتين هما **The Accounting Review** and **Journal of Accounting Research**. وقد غطت الدراسة البحوث التي نشرت خلال الفترة من عام ١٩٥١م وحتى عام ٢٠٠٠م.

## خطة الدراسة

وهيأ عليه، فإن هذه الدراسة سوف تتألف من ستة مباحث وعلى النحو التالي:

المبحث الأول: تطور البحوث المحاسبية.

المبحث الثاني: النظريات والنماذج المحاسبية.

المبحث الثالث: استخدام التجارب في البحوث المحاسبية.

المبحث الرابع: تحليل المحتوى.

المبحث الخامس: التحليل الإحصائي.

المبحث السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

## المبحث الأول

### تطور البحوث المحاسبية

بالعودة إلى أدبيات البحث المحاسبية يظهر أن العقود الخمسة الأخيرة من القرن العشرين شهدت فيه البحوث المحاسبية تطوراً ملموساً في الجوانب التالية:

(١) التوسع في المفاهيم وبالتالي تطور النظرية المحاسبية على اعتبار أن النظرية عبارة عن مجموعة مترابطة من المفاهيم والفروض التي يمكن صياغتها في قالب نظري متكامل وموحد.

(٢) التوسع في نطاق مشكلة البحث المحاسبي وتعدد أسئلة البحث المحاسبي، من أسئلة كانت تركز على مفهوم القياس المحاسبي وفترة القياس والاعتراف بتحقيق العمليات إلى أسئلة تتناول كيفية خدمة مستخدمي البيانات المالية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها لترشيده عملية اتخاذ القرارات وأثر المعلومات المحاسبية على مستخدمي هذه المعلومات.

(٣) التوسع في طرق البحث المستخدمة في المحاسبة، حيث أصبحت مناهج البحث في العلوم الاجتماعية الأخرى قابلة للاستخدام في حل المشاكل المحاسبية، وكذلك تطور أدوات البحث المحاسبية.

ونتناول في هذا المبحث هذا التطور من خلال ثلاث نقاط نتناول كل واحدة منها جانباً من الجوانب السابقة.

#### أولاً: تطور المفاهيم المحاسبية:

تخدم المفاهيم وظيفة الاتصال، وتجسد المعنى الحسي للتجربة وتسهم في التعميم وبناء النظريات، ولذلك يجب أن تكون واضحة Clear ودقيقة Precise ومتفق عليها Agreed-Upon. وعندما نجد مفاهيماً تتسم بالفموض وعدم الدقة وتعني معاني مختلفة لأناس مختلفين، فإن تلك المفاهيم لا تخدم العلم ولا الباحث.

لقد كان Sterling<sup>2</sup> من أوائل الدعاة إلى مفاهيم نظرية محاسبية موحدة تمدنا بالأسس المنطقية والثابتة لمزاوات مهنية راسخة في مجموعة واضحة المعالم، وتكون على قدر من الانتظام. وقد أشار إلى ضرورة ذلك لأنه لا توجد نظرية محاسبية موحدة بل أن هناك مجموعة أجزاء متناثرة من المزاوات المهنية يختلف كل منها عن الآخر من حيث المبادئ والفروض والسياسات المحاسبية، ولا يجمعها أي رابطة، ومع ذلك فجميعها مقبولة قبولاً عاماً. وهذا الحال المجزأ لنظرية المحاسبة حال دون تطوير معايير مفهومية تمكن من تقييم المزاوات المهنية القائمة على وجه واضح المعالم.

<sup>2</sup> Sterling, Robert R., "On Theory Construction and Verification," The Accounting Review (July, 1970).

واعتبر<sup>3</sup> Caplan أن أدبيات البحث في المحاسبة قد أسهمت في تقديم عدد من التفسيرات المحاسبية ولكنها لم تقدم بناءً نظرياً متكاملًا وموحدًا. ومع ذلك فإن الجهود السابقة لم تذهب هباءً، فقد أسهمت تلك التفسيرات في إيجاد رؤى جديدة ومهمة في طبيعة ودور المحاسبة، وقدمت حلولاً لعدد من المشاكل المحاسبية. ولكن هناك فرقاً كبيراً بين التفسير بالمعنى المحاسبي والبناء النظري بالمعنى العلمي، فالفسير يعتبر ضرورياً لأنه يساعد في تحديد المشاكل والتعرف على الموضوعات ذات العلاقة، ولكنه ليس عنصراً كافياً لأن مرحلة تحديد المشاكل لا تمثل سوى الخطوة الأولى من المرحلة الأولى في البناء النظري.

وقد أجمعت الأدبيات إلى أن الحاجة سوف تظل قائمة لفلاسفة في المحاسبة ذوي قدرة على خوض غمار البحث في أماكن مختلفة، وتسلط الضوء على المشاكل القديمة، وتوسيع أفاق البحث المحاسبي لاكتشاف مشاكل جديدة، والتحرير على تطوير أدوات البحث والقياس والتحليل. ومع ذلك لا يجب أن ينحصر البحث في إيجاد نظرية محاسبية موحدة، بل يجب أن يتسع البحث ليشمل عدداً من المشاكل تتولد عنها نظريات أخرى لتندرج جميعها كنظريات جزئية تحت إطار مشاكل البحث المحاسبي. وقد كان من نتائج البحث الدعوى لتلك الدراسات الآتية:

(١) التطور في مجال البحث الأكاديمي، وظهور باحثين متمرسين في الأساليب الإحصائية، والأساليب الكمية، والعلوم السلوكية، والاجتماعية، والبيئية، بالإضافة إلى تطور أساليب البحث المحاسبي التقليدي.

(٢) أن البحث لم يعد ينصرف إلى محاولة تطوير نظرية محاسبية موحدة يتفق عليها في أوساط المزاومات المهنية، لأن تلك النظرية لم تعد سوى جزئية في منظومة الأبحاث المحاسبية. فإذا كانت هناك نظريات متعددة في علم الاقتصاد في حقول متعددة ولا يوجد بينها أي رابط مفهومي، فإنه وفي المقابل هناك نظريات في نفس الحقل وتحمل وجهات نظر متباينة في براهينها النظرية، فإن واقع الحال لن يختلف في المحاسبة.

(٣) أن المحاسبين لم يقتصروا على البحث في المحاسبة كعلم قائم بذاته، وإنما انصرفوا للبحث عن جذور نظرية المحاسبة في كل العلوم الاجتماعية ذات العلاقة.

(٤) تطور تعريف المحاسبة وظهور مفاهيم جديدة تبعاً لتطور أهداف المحاسبة، حيث كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل البيانات المالية وتلخيصها بغرض تحديد نتيجة النشاط وإظهار المركز المالي للوحدة الاقتصادية، لذلك كان تعريف المحاسبة يتضمن مفاهيم مثل التسجيل Recording والتقرير Reporting. ولكن الهدف من المحاسبة تطور وبالتالي تطور معه تعريف المحاسبة والمفاهيم المستخدمة، فظهرت مفاهيم جديدة مثل: القياس Measurement والاتصال<sup>4</sup> Communicating.

<sup>3</sup> Caplan, Edwin H., "Accounting Research as an Information Source for Theory Construction", Research Methodology in Accounting, (Scholars Book Co. Houston, Texas 1972) p.45-57.

<sup>\*</sup>The process of identifying, measuring, and communicating of economic information to permit judgments and decisions by users of information.

<sup>4</sup> Sterling, R. R. (ed.) Research Methodology in Accounting, (Scholars Book Company, 1972)

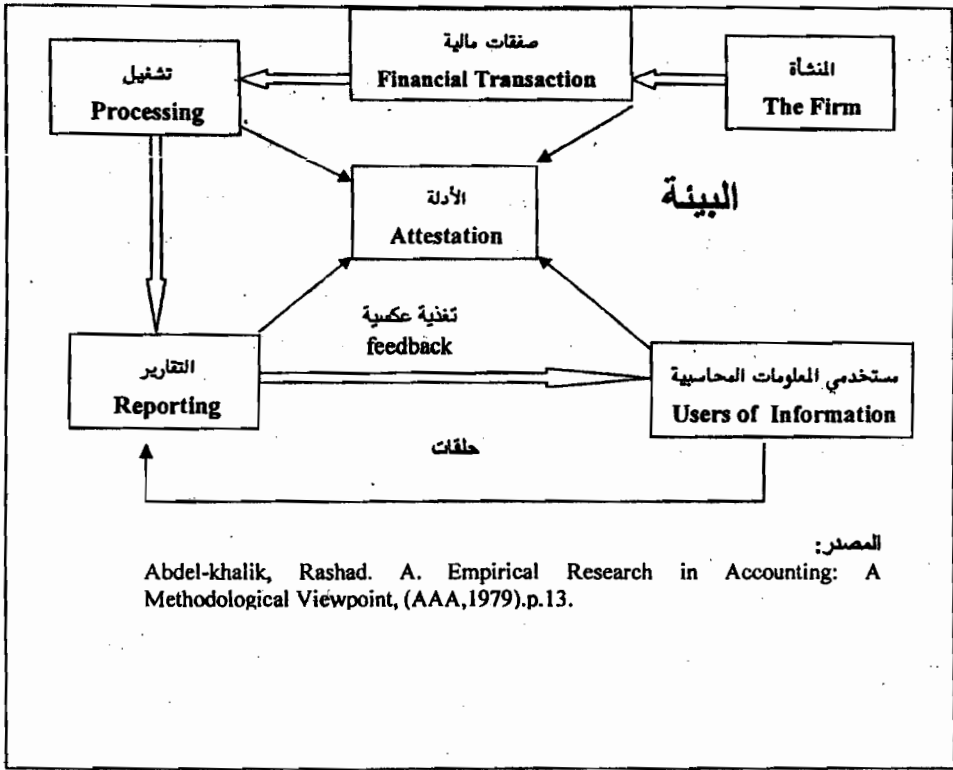
وبذلك فإن التعريف الجديد من وجهة نظر البحث العلمي أفضى إلى تبني مفاهيم جديدة، وطرق قياس دقيقة كذلك المستخدمة في نظرية الاتصال Communication Theory، وظهور دراسات محاسبية تفسر في هذا الاتجاه. بحيث تطور دور المحاسبة ليصبح من مهامها نقل وتوصيل المعلومات ذات العلاقة Relevant Information. كما نتج عن هذه التوجه تبني مفاهيم وطرق نظرية المعلومات Information Theory وتطبيقها على مشاكل البحوث المحاسبية. فبعد أن كانت القوائم المالية هي نهاية المطاف القائم على فرز المعلومات، فقد امتد التحليل إلى ما بعد القوائم المالية وتحولت المعلومات المحاسبية إلى بيانات يتم تشغيلها مرة أخرى لتوليد معلومات جديدة وهنا ظهرت نظم المعلومات المحاسبية.

لقد كانت مهام المحاسبة تنحصر في تحليل القوائم المالية وتتوقف عند تلك النقطة، ولكن نطاق التحليل اتسع بسبب تطور المفاهيم المحاسبية وظهور مفاهيم ومصطلحات جديدة. حيث امتد التحليل إلى ما بعد القوائم المالية ليشمل أثر البيانات المالية على سوق الأوراق المالية والبحوث التسويقية والاقتصادية، وعلى قرارات الاستثمار والتمويل. وبذلك أصبحت المفاهيم الاقتصادية والمالية والإدارية والتمويلية وكل العلوم التي تخدمها المحاسبة ذات صلة وثيقة بالمحاسبة، وأصبحت أدوات التحليل المستخدمة في تلك العلوم من أهم الأدوات المستخدمة في البحوث المحاسبية.

وهكذا فإن تطور المفاهيم المحاسبية وتزاوجها مع المفاهيم المستخدمة في العلوم الأخرى ذات العلاقة أسهمت إسهاماً كبيراً في تطور طبيعة البحوث المحاسبية، ونقلت البحوث المحاسبية نقلة نوعية جديدة لم تشهدا حركة البحث العلمي في المحاسبة إلا في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين.

#### ثانياً: اتساع نطاق مشكلة البحث المحاسبي

يمكن أن نستعرض مراحل تطو مشكلة البحث المحاسبي ومستوياته من خلال استعراض دورة البيانات المحاسبية في الشكل (1).



### شكل (1) الدورة المحاسبية

من استعراض الشكل السابق يمكن القول أن دورة المحاسبة تنقسم إلى مجموعة أجزاء مترابطة تبدأ بالصفقات المالية التي تتم داخل الوحدة المحاسبية، ويتم تشغيل هذه البيانات في مرحلة تالية هي مرحلة القياس وبين المرحلتين لا بد من توافر الأدلة الموضوعية سواء للقيود المحاسبي أو القياس المحاسبي. وتأتي في مرحلة ثالثة عملية الاتصال التي تتطوي على رفع التقارير، وتنتهي الدورة بمستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يستخدمون مخرجات النظام في العملية القرارية. وبذلك فإن مستوى مشكلة البحث المحاسبي يمكن أن يتسع ليشمل كل أجزاء الدورة المحاسبية وعلى نطاق كلي، ويمكن أن يضيق ليتناول أحد الجزئيات التي تتألف منها الدورة المحاسبية وعلى نطاق جزئي *microscopic*. فعلى سبيل المثال يمكن أن يبدأ البحث بالمنشأة وينتهي بمستخدمي المعلومات المحاسبية، ويمكن أن يتناول التسجيل أو القياس أو التقرير كل على حدة. إلا أنه ينبغي أن نقرر أنه كلما كان نطاق البحث واسعاً كلما انعدمت أهميته العلمية وكانت هناك صعوبات في تحقيقه تجريبياً. وعلى العكس من ذلك فإنه كلما ضاق نطاق مشكلة البحث أمكن تحقيق فرضياته تجريبياً وزادت أهميته العلمية.

وهناك مجموعة من العوامل التي تحكم الباحث في اختيار مستوى مشكلة البحث أولها متعلق ببيئة الباحث، وخلفيته الثقافية، وما سبق أن تعلمه أو قام بتدريسه من مواد. وأما العامل الثاني فيتعلق بهدف الباحث وما إذا كان ينوي القيام بالبحث في الحدود المعرفية طويلة المدى أو أنه يتعامل

مع مشكلة ظرفية تستوجب إيجاد حلول سريعة. وأما العامل الثالث والأخير فإنه يرتبط باهتمامات الباحث نفسه في وقت تحديد مشكلة البحث.

ولما كان تحديد المشكلة بدقة هو العنصر الأساس في عملية البحث فإن هناك مجموعة من الأسئلة العملية التي يجب على الباحث طرحها لتساعده في التحديد الدقيق لمشكلة البحث، وهذه الأسئلة هي:

(١) كيف يمكن تحديد مشكلة البحث بدقة؟

(٢) كيف يمكن للباحث أن يحدد المستوى الذي يجب أن نتناوله المشكلة وكمية معالجة تلك المشكلة؟

(٣) ما أهمية تحديد المشكلة عند المستوى الذي حدده الباحث؟

(٤) ما إذا كانت المشكلة التي تم تحديدها قد تم تناولها من قبل باحثين آخرين في وقت مبكر، وما هو المتوقع من الباحث؟

(٥) ما إذا كان من الممكن تحقيق المشكلة تجريبياً.

ويمكن القول أن مشكلة البحث المحاسبي تطورت من خلال ثلاث مراحل هي:

#### المرحلة الأولى: مرحلة القياس

وتتناول جزءاً واحداً من أجزاء الدورة المحاسبية وهو القياس (التشغيل). حيث كان التركيز ينصب في هذه المرحلة على الطريقة المناسبة لتحصيل التكاليف على الوحدات الإنتاجية أو الخدمية، وكذلك على فترة تحقق الربح المحاسبي والمقياس المستخدم في تحميل التكاليف أو تحقق الإيرادات. وفي هذه الدورة كان الاهتمام الأكبر ينصب على عملية تسجيل البيانات المحاسبية وتصنيف الصفقات الاقتصادية (العمليات) في مجموعات متجانسة.

كما أن الاهتمام في هذه المرحلة تركز على زمن القياس الذي يعنى بتحقيق الإيرادات، والمقابلة بين الإيرادات والنفقات وتقسيم النفقات إلى نفقات فترة ونفقات إنتاج. وهكذا فإن أسئلة مشكلة البحث انحصرت في الآتي:

(١) عمليات القياس.

(٢) وحدات القياس.

(٣) المقاييس.

(٤) زمن القياس.

#### المرحلة الثانية: مرحلة التقرير

وفي هذه المرحلة تحول الاهتمام إلى مستوى آخر من مستويات الدورة المحاسبية وهي المتعلقة بالتقارير. إذ من المعروف أن التقارير تستخدم عند مستويات مختلفة وفي أزمنة متعددة وكل منها يحقق أهدافاً مختلفة ومتعددة. وبذلك فإن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى موضوعات أخرى من أهمها:

(٢) الجهات التي ترفع إليها التقارير.

(٣) إلى أي مستوى أو عند أي مستوى تعد هذه التقارير.

(٤) الفترات والأزمنة التي تعد فيها تلك التقارير.

#### المرحلة الثالثة: مستخدمي البيانات والمعلومات

وهنا تم التحول من القياس والتقارير إلى التفاعل بين القوائم والتقارير المالية ومستخدمي هذه القوائم والتقارير وهي المكون الأخير في الدورة المحاسبية. وعند هذه المرحلة فإن كل ما يمكن أن يؤثر على المحاسبة أو تتأثر به المحاسبة يصبح مشكلة من مشاكل البحث المحاسبي.

ويرجع الفضل في هذا التحول إلى الدراسة الرائدة التي قام بها Ijiri<sup>5</sup>، والتي أشارت إلى أن خصائص أهداف البحث المحاسبي تتحدد على أساس العلاقة بين الأحداث الاقتصادية للمنشأة والمعلومات المسجلة والمعد عنها تقارير حول تلك الأحداث.

ويمكن القول بشكل عام أن هناك علاقة تبادلية بين الأحداث الاقتصادية والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث. وعلى أساس هذه العلاقة التبادلية، فإنه يمكن توجيه البحوث المحاسبية نحو الأحداث الاقتصادية أو على العكس من ذلك، يمكن أن تتجه البحوث نحو المعلومات التي تؤثر على (أو التي تعد عن) تلك الأحداث.

وبتركز الأبحاث التجريبية حول العلاقة التبادلية بين الأحداث الاقتصادية والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث، فإن البحوث المحاسبية تطرقت إلى قضايا متعددة.

وقد تحولت البحوث المحاسبية، بحسب رأي Dickhaut<sup>6</sup> نحو المعارف التي لها تأثير على المحاسبة ومنها:

(١) المعارف المتعلقة بالعمليات القرارية.

(٢) المعارف المتعلقة بالعلوم السلوكية.

(٣) العلوم البيئية والاجتماعية.

(٤) تكنولوجيا الكمبيوتر وتصميم النظم.

(٥) أساليب القياس ونظرية المعلومات.

لقد انصرف الاهتمام والتركيز في ظل هذه المرحلة إلى البحث في المحاسبة وليس البحث عن المحاسبة. حيث يمكن القول أن هذه التحولات أسفرت عن الآتي:

١. التعزيز بشكل أفضل في تحديد مضمون ومحتوى المحاسبة. فالمحاسبة ليست مجرد مستندات ودفاتر محاسبية وقوائم مالية الهدف منها تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي، بل أن أثرها يمتد إلى أبعد من ذلك.

<sup>5</sup> Ijiri, Yugi. "The Nature of Accounting Research," (Scholars Book Co., Huston Texas, 1972) pp.59-69.

<sup>6</sup> Dickhaut, W. John, "On the Surrogates in Behavioral Experimentation," (Scholars Book Co., Huston Texas, 1972) p.75.



٧. فتح الباب لمعرفة موقع المحاسبة وإسهاماتها في منظومة العلوم الاجتماعية، حيث ينصرف البحث إلى معرفة إلى أي مدى يمكن أن تتماشى مدخلات ومخرجات المحاسبة مع مدخلات ومخرجات العلوم الأخرى.

وتكسيماً على ما سبق نجد أن مشاكل البحث المحاسبي تركزت حول موضوعات جديدة وتناولت أفاقاً واسعة، ولهذا التوسع ما يبرره، وسوف نسوق بعضاً من هذه التبريرات:

□ لما كانت المحاسبة تقدم معلومات للإدارة ومعلومات عن الأداء الإداري فإن علم الإدارة يصبح وثيق الصلة بالمحاسبة. لذلك نجد أن هناك أبحاثاً محاسبية تؤكد على هذه الصلة وتظهر عناوينها كالتالي:

• الكفاءة التسويقية والسياسات المحاسبية.<sup>٧</sup>

• النسب المحاسبية والتنبؤ بفشل الأعمال.<sup>٨</sup>

• أثر التقارير المحاسبية الكلية على قرارات الإقراض.<sup>٩</sup>

• استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات.<sup>١٠</sup>

□ ولما كانت عملية القياس المحاسبي يمكن أن تؤثر على سلوك المتلقين لنتائج القياس وكذلك

على سلوك الأفراد الذين يتم قياسهم فإن العلوم السلوكية تعتبر وثيقة الصلة بالمحاسبة. وهنا نجد أن هناك أبحاثاً محاسبية تتناول:

• دراسة سلوكية حول نظام المعلومات.

• أثر التقارير المحاسبية على سوق الأوراق المالية.

• العلاقة بين التغيرات في المحاسبة على الأسعار في سوق الأوراق المالية.<sup>١١</sup>

• أسعار البورصة والمخاطر الناجمة من تغير السياسة المتبعة في تقييم المخزون.<sup>١٢</sup>

□ ولما كانت المحاسبة تقدم معلومات لها أثار على الاقتصاد فإن علم الاقتصاد يصبح وثيق

الصلة بالمحاسبة وتظهر دراسات محاسبية تحمل العناوين التالية:

• التحليل الاقتصادي والأساليب المحاسبية.<sup>١٣</sup>

• الآثار الاقتصادية المترتبة على القوائم المالية.<sup>١٤</sup>

<sup>7</sup> Abdel-khalik, A.R. "Advertising Effectiveness Accounting Policy." The Accounting Review (October, 1975).

<sup>8</sup> Libby, Robert. "Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence, Journal of Accounting Research, (Spring, 1975)

<sup>9</sup> Abdel-khalik, A.R. "The Effect of Aggregating Accounting Reports on the Quality of Lending Decisions: Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1973. supplement to Journal of Accounting Research.

<sup>10</sup> Savich, Richard S. "The Use of Accounting Information in Decision Making." The Accounting Review (July, 1977).

<sup>11</sup> Sunder, Shyam. "Relationship Between Accounting Changes and Stock Price: Problems of Measurements and Som Empirical Evidence." Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1973. supplement to Journal of Accounting Research.

<sup>12</sup> Sunder, Shyam. Stock Price and Risk Related to Changes in Inventory Valuation." Accounting Review (April, 1975).

<sup>13</sup> Gonedes, Nicholas J., and Dopuch, N. "Economic Analysis and Accounting Techniques: Perspective and Proposals." (University of Chicago. 1977).

□ ولما كان علم الإحصاء أحد الأدوات الهامة الواجب استخدامها في الأبحاث المحاسبية التجريبية فإن علم الإحصاء يعتبر وثيق الصلة بالمحاسبة وتظهر أبحاث مثل:

- النظم المعلوماتية البديلة والتعديلات الاحتمالية.<sup>15</sup>

- محددات المخاطر في علاوات الأسهم.<sup>16</sup>

- القدرة التنبؤية لبدائل القوائم المالية الدورية.<sup>17</sup>

وكذلك الأمر، لما كانت التكنولوجيا هي مكون أساس في قيام نظام الاتصالات فقد أصبحت التكنولوجيا وثيقة الصلة بالمحاسبة، بالإضافة إلى أن الكمبيوتر يعتبر أحد الأدوات الهامة في عملية البحث، فإن علم الحاسوب يعتبر وثيق الصلة بالمحاسبة.

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن، هل يعني الانتقال إلى مناقشة المشاكل الجديدة أن المشاكل القديمة قد تم حلها وأُشيعت بحثاً؟، وأنه قد تم الإجابة على الأسئلة التي طرحتها تلك المشاكل؟.

وللإجابة نقول: أن التحول من مرحلة إلى مرحلة أخرى لا يعني أن مشاكل كل مرحلة قد أُشيعت بحثاً وتم التوصل إلى حلول نهائية لتلك المشاكل، بل أن كثيراً من المشاكل القديمة لا زالت وستظل مشاكل بحثية قائمة، ومرد ذلك إلى الآتي:

(١) أن هناك أدوات جديدة ومهارات بحثية حديثة يتم استخدامها لحل المشكلات القديمة، وذلك بسبب التطور التقني في أنظمة المعلومات (كالحاسوب) وتطور الأساليب الإحصائية.

(٢) أن هناك تغييراً دائماً في البيئة لذلك فإن المشاكل القديمة تأخذ أبعاداً جديدة تستدعي بحثها من جديد في ظل تلك المتغيرات.

(٣) أن هناك تطوراً في مناهج البحث في العلوم الأخرى بحيث يمكن الاسترشاد بها في بحث المشاكل المحاسبية.

---

<sup>14</sup> Benston, G., and Krasney, M. "The Economic Consequences of Financial Accounting Statements." Economic Consequences of Financial Accounting Standards: Selected Paper (FASB, July 1978).

راجع أيضاً:

(١) محمود عباس حمدي، "الاستخدام المحاسبي لأسلوب تحليل الحساسية في ترشيد القرارات الإستثمارية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٢م.

(٢) محمود عباس حمدي، "للتمييز الكمي بين حالات اتخاذ القرار في مواجهة المقترحات الإستثمارية على المستوى القومي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٩م.

(٣) نشأت سعد بصيل، "أثر السياسة الضريبية على توجيه القرار الإستثماري"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٩م.

(٤) محمد هشام الحموي، "استخدام التحليل الكمي لقياس آثار الحوافز الضريبية على قرارات المستثمر والإقتصاد القومي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٩م.

(٥) يوسف عبد الوهاب، "النماذج الديناميكية لاتخاذ القرارات الإستثمارية ذات الأثر القومي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨٩م.

<sup>15</sup> Dickhaut, J. "Alternative Information Structures and Probability Revisions." The Accounting Review (January 1973).

<sup>16</sup> Fisher, I. "Determinants of Risk Premiums on Corporate Bonds." Journal of Political Economy (June 1959).

<sup>17</sup> Reilly, R.K., Morgenson, E.L., and West, M. "The Predictive Ability of Alternative Parts of Interim Financial Statements." Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1972. supplement to Journal of Accounting Research.

(٤) التحول من النطاق الجزئي إلى النطاق الكلي سواء في القياس أو التقرير أو مستخدمي المعلومات المحاسبية.

### ثالثاً: التوسع في منهج البحث

لقد تأثرت منهجية البحوث المحاسبية بالجدل الدائر في منتصف القرن العشرين بين مدخلي للبحوث هما:

- الطريقة العلمية.
  - المدخل الطبيعي أو التفاعلي.
- ويستحسن أن نعطي نبذة سريعة عن هذين المدخلين لنشاهد أثر كل منهما على منهج البحوث المحاسبية.

### الطريقة العلمية: Scientific Method

يتطلب منهج البحث العلمي تحديد مشكلة البحث العلمي والعمل على البناء المفهومي النظري قبل القيام بالاختبار التجريبي. ولا بد من تحديد المتغيرات التابعة والمستقلة في ظل هذا المنهج وتحديد العلاقة بين تلك المتغيرات، سواء (على شكل سببية مفهومية أو معادلات رياضية). كما يقوم على تصميم الإجراءات الرقابية على المتغيرات المستقلة بغرض التحكم بها وتقوية العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (الصدق الداخلي). وبذلك فإن المنهج العلمي يقضي بأن يكون البناء النظري سابقاً للبحث بحيث يساعد على تفسير سلوك الظاهرة قيد الدراسة وتشتق منه الفرضيات، ثم يأتي بعد ذلك التحقق من تلك الفرضيات عن طريق البحث التجريبي. ويمكن تلخيص خطوات البحث العلمي التجريبي في الخطوات الثمان التالية.

- (١) تحديد مشكلة البحث.
- (٢) تطوير البناء النظري المفهومي بما في ذلك العلاقات السببية.
- (٣) تحديد العلاقات بين المتغيرات وبناء الفرضيات.
- (٤) تصميم البحث.
- (٥) تنفيذ التصميم بالمعاينة وجمع البيانات.
- (٦) تحليل المشاهدات بغرض اختبار الفرضيات.
- (٧) تعميم النتائج.
- (٨) الأخذ بعين الاعتبار قيود ومحددات البحث.

ويمكن القول أن البحث الذي يتضمن الخطوات السابقة والذي تكون أجزائه الرئيسية العامة منطوية في هيكل واحد هو ما نطلق عليه التام في ذاته أو المتكامل Self-<sup>18</sup>Contained. ولكن ينبغي القول أن هناك كثيراً من الأبحاث تكون معقدة بحيث يكون من الصعب أن يتم القيام بكامل خطواتها، بل يتم تناول أجزاء من تلك الخطوات ويترك استكمال باقي خطوات البحث لباحثين آخرين.

<sup>18</sup> Abdel-khalik, A.R. "Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint", (AAA, 1979).

على سبيل المثال يمكن أن يقوم أحد الباحثين بتطوير نظرية عن التقارير المالية الكلية أو المجموعة Theory of Aggregate Financial Reports، ويكون بذلك قد قام بالخطوتين الأولى والثانية من مراحل البحث الكامل. ويمكن أن يأتي باحث آخر فيقوم بتتويج النظرية ولكنه لا يختبرها تجريبياً، ويعقبه باحث ثالث ليحقق بالبحث التجريبي أجزاء من تلك النظرية. ويمكن أن يصبح البحث الأخير بداية لبناء نظري جديد وهكذا.

وبذلك فإن الطريقة العلمية تقوم على الآتي:

(أ) أن الإجراءات محددة بدقة ومنظمة.

(ب) هناك رقابة على المتغيرات الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع.

(ج) يقوم على تطوير الفرضيات اللازم اختبارها مقدماً.

### المدخل الطبيعي (التفاعلي): Naturalistic (Interactive) Approach:

ينقد مؤيدي هذا المدخل المنهج العلمي من أوجه عديدة يمكن تلخيصها في الآتي:

(٢) أن التصاميم الرقابية التي يتم بناءها في ظل الطريقة العلمية بغرض الرقابة على المتغيرات،

وتقوية عناصر الصدق الداخلي، ما هي إلا تصميمات مصطنعة ولا تمثل الواقع.

(٣) أن هذا التصميم المصطنع لا يترك مجالاً لملاحظة الواقع كما هو عليه، وكذلك مشاهدة التفاعل

الواقعي في سلوك الظاهرة قيد الدراسة.

(٤) أنها تقيد حرية الباحث في التفكير واكتشاف الفرضيات والنظريات المتصلة بدراسته من الواقع.

وعلى هذا الأساس يقترح أصحاب المدخل الطبيعي، أو التفاعلي، أن يكون اكتشاف النظريات

مبنياً على الآتي:

١. الاعتماد على الموروث الشخصي في ملاحظة الظواهر كما هي عليه وفقاً لتكوينها الطبيعي.

٢. عدم التصميم المسبق، أو معالجة المتغيرات من قبل الباحث.

٣. اكتشاف الفرضيات (النظرية) من خلال تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الملاحظة.

وبذلك فإن النظريات التي يتم تطويرها أو اكتشافها على هذا الأساس تتميز بأنها نظريات

متينة Grounded Theories لسببين:

الأول: أن هذه النظريات أقرب إلى الواقع.

الثاني: أن هذه النظريات قائمة على أساس الملاحظة التجريبية.

في حين يرى أصحاب المدخل الطبيعي التفاعلي أن النظريات التي يتم التوصل إليها من خلال

الطريقة العلمية هي نظريات استنباطية لا تقوم على أساس وصفي وتجريبي قوي.

وعليه يمكن القول أن المدخل الطبيعي لم يسلم هو الآخر من توجيه النقد إليه حيث أنه يعاب على

المدخل الطبيعي الآتي:

(١) لا يمكن من خلاله الرقابة على المتغيرات الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع

على الرغم من عدم ارتباطها بالمتغيرات قيد الدراسة. فبدون الفصل للمتغيرات الخارجية فإن

علاقة السببية تصبح موضع شك في ظل هذا المدخل.

(٢) أن الحقائق التي يتم ملاحظتها لا يمكن أن تتكلم عن نفسها فلا بد من تسبيب مفهومي يوضح المتغيرات ويفسر العلاقة بين تلك المتغيرات.

(٣) يتم في ظل هذا المدخل تجميع متغيرات عديدة ويتضح في الأخير أن تجميعها كان إهداراً للجهود وأنه لا جدوى منها.

وبعد استعراض الطريقة العلمية والمدخل الطبيعي نستطيع القول أن البحوث المحاسبية تقوم على استخدام المدخلين، وذلك بحسب طبيعة مشكلة البحث كما سنرى في المبحث الثاني من هذه الدراسة.

## المبحث الثاني

### النظريات والنماذج المحاسبية

#### النظريات المحاسبية:

تقد صنف المحاسبون النظريات وفقاً لأبعاد متعددة، ويعتمد هذا للتصنيف على ما إذا كان المنهج المتبع فيها استقرائياً أو استنباطياً، وذلك على النحو الآتي<sup>19</sup>:

#### المجموعة الأولى:

1. النظرية التي يتم اشتقاقها من مجموعة معينة من الملاحظات يطلق عليها نظرية استقرائية، وقد تكون هذه المشاهدات مصطنعة أو افتراضية (مثل: المحاكاة).
2. النظرية التي يتم اشتقاقها منطقياً من مجموعة من الافتراضات والمسلمات الأولية يطلق عليها النظرية الاستنباطية.

#### المجموعة الثانية:

1. عندما يتم اشتقاق النظرية الاستقرائية من المشاهدات التجريبية المصطنعة فإنها تكون نظرية وصفية Descriptive Theory لأنها تصف ما يشبه الواقع.
2. عندما تقوم النظرية (خصوصاً الاستنباطية) بوصف ما يجب أن يكون عليه الواقع التجريبي بغض النظر عن الواقع نفسه فيطلق عليها النظرية المعيارية Normative. ويطلق عليها معيارية لأنها تهتم بتطوير المعايير والقواعد السائدة بين مفردات مجتمع الظاهرة محل الدراسة.

#### المجموعة الثالثة:

1. النظرية التركيبية Syntactic Theory وهي التي تطلق على التراكيب الرسمية للعلاقات الثابتة منطقياً.
2. النظرية الدلالية Semantic Theory وهي عبارة عن بناء وصفي للعلاقات الثابتة تجريبياً.
3. النظرية الواقعية Pragmatic Theory وهي عبارة عن بناء قائم من العلاقة بين النظرية الوصفية وبين بيئة تلك النظرية (على سبيل المثال: المعلومات ومستخدمي المعلومات المحاسبية).

ويمكن القول أن معظم النظريات المعيارية تركيبية استنباطية بطبيعتها، في حين أن معظم النظريات الوصفية استقرائية دلالية واقعية. إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هناك استثناءات من هذا التعميم. حيث يمكن استخدام هذه النماذج ثلاثياً لنفس الأطر والبيانات. ويقصد بالثلاثية Triangulation بأن استخدام أي نظرية من النظريات التي تنتمي لأي مجموعة من المجموعات الثلاث السابقة، سوف يفضي بالضرورة إلى نفس النتائج. وعلى هذا

<sup>19</sup> Report of AAA Committee on Theory Construction and Verification(1971).

الأساس فإن مدى الحصول على نفس النتائج يمكن أن يستخدم كمقياس للثقة في الاستنتاجات وصدق النظرية.

### النماذج المحاسبية: Accounting Models

إن التطور في اتجاه البحوث المحاسبية، نحو العلاقة التبادلية بين الأحداث الاقتصادية للمنشأة والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث، أدى إلى تطوير النماذج التي تقوم بوصف الأنظمة المحاسبية القائمة أو تحسين تلك الأنظمة.

وبشكل عام، فإن النماذج إما أن تكون تمثيلاً للواقع كما هو عليه أو تكون تمثيلاً لما ينبغي أن يكون عليه ذلك الواقع. وبالتالي فإن النماذج التي تصمم لتمثيل الواقع كما هو عليه تسمى النماذج الوصفية Descriptive، أما النماذج التي تمثل ما ينبغي أن يكون عليه الواقع فيطلق عليها النماذج المعيارية Normative.

وينبغي التمييز بين النماذج الاستقرائية بطبيعتها والنماذج الوصفية، وكذلك التمييز بين النماذج الاستنباطية بطبيعتها والنماذج المعيارية. فالنماذج الاستقرائية هي تلك النماذج التي يتم اشتقاقها من مجموعة عناصر أولية وفقاً لإجراءات استقرائية ليس بالضرورة أن تكون تجريبية، بينما النماذج الوصفية هي نماذج استقرائية يتم اشتقاقها من مجموعة من الملاحظات التجريبية Empirical Observations. وبذلك فإن أساس بناء النموذج الوصفي قائم على الظواهر التجريبية Empirical Phenomena، بينما النماذج الاستنباطية هي تلك التي يتم اشتقاقها من مجموعة من الفرضيات وفقاً للإجراءات الاستنباطية، في حين أن النماذج المعيارية هي تلك التي يتم اشتقاقها من مجموعة فرضيات هدف Goal Hypotheses، وبالتالي فإن أساس بناء النموذج المعيارية هو الذي يكون موجهاً نحو الهدف Goal-Oriented.

### النماذج الوصفية:

النماذج الوصفية هي نماذج استقرائية بطبيعتها ويتم اشتقاقها عن طريق الملاحظات التجريبية. ويعتبر الهدف الأساسي لهذا النوع من النماذج تمثيل الظواهر التجريبية المعقدة بطريقة مبسطة. ولا يغيب عنا أن النماذج هنا تستخدم كمرادف للنظرية، إلا أن النماذج تختلف عن النظرية من حيث أن النماذج تعتبر تمثيلاً بسيطاً للنظرية يمكن أن تكون رمزية، أو رياضية، أو مجموعة من الجداول، أو الرسوم البيانية. وتندرج الخرائط والجداول الزمنية والصور ضمن النماذج، ويتم إعداد النماذج لأنها تحقق مجموعة من الفوائد أهمها:

- (١) الوضوح والبساطة. فمن طريق النموذج يتم اختصار عدداً كبيراً من الأوراق، والإيضاحات والشروح، ويتم اختزالها في نموذج مبسط يركز حول أساسيات النظرية التي يمثلها النموذج.
- (٢) يتم وضع النماذج بطريقة سهلة يكون من الممكن فهمها عن طريق القارئ مهما كانت درجة ثقافته.

- (٣) انخفاض التكلفة. حيث تعتبر تكلفة بناء النماذج أقل بكثير من التكاليف اللازمة لبناء النظريات.



والنماذج الوصفية إلى جانب كونها تمثيلاً دقيقاً للنظريات، فهي مبنية على أساس العلاقة السببية Causality بين المتغيرات، وبالتالي يمكن استخدامها في التنبؤ. بحيث يمكن القيام بالاستنتاجات عن طريق معرفة مقدار التغير في المتغيرات المستقلة التي يمكن أن يحدث تغيراً في المتغير التابع. وكلما كان النموذج ممثلاً للظاهرة التجريبية تمثيلاً دقيقاً كان أقوى في قدرته على التنبؤ. وحتى تتحقق للنموذج القوة التنبؤية يجب أن تستبعد عند بناء العلاقات الكاذبة بعبارة أخرى يجب أن تكون متغيرات النموذج واضحة ولا تتضمن تلك المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع في حين أنها ليست محل اهتمام الدراسة. وتصبح النماذج بعد ذلك قادرة على التنبؤ بعدد من الأحداث مثل: التنبؤ بعدد الشركات التي يمكن أن تحصل على تقارير مراجعة إيجابية. وباستخدام أساليب الانحدار يمكن الربط بين متغير مثل أسعار الأسهم في السوق ومتغير آخر هو صافي الأرباح التي تحققه الشركات، وبالتالي يمكن استخدام النموذج في التنبؤ بأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية. وبشكل عام نستطيع القول أن قوة النموذج في القدرة على التنبؤ بدقة من عدمها تعتمد على مجموعة من العوامل من أهمها:

(١) درجة تمثيل النموذج للواقع.

(٢) استبعاد العلاقات الكاذبة.

(٣) التعيين العشوائي.

ولما كانت النماذج الوصفية قائمة على الملاحظات التجريبية، فإن هناك عدداً من الوسائل التي يمكن استخدامها في تجميع البيانات ومنها: الاستبيان، والتجارب المعملية، والمقابلات. وهناك طرق غير مباشرة لتجميع البيانات مثل: قراءة الأدبيات، وتواجد الباحث نفسه في المجتمع قيد الدراسة من أجل اكتساب الخبرة، ويعتبر مثل هذا التواجد من الطرق غير المباشرة إلا أن هذه الطرق فعالة. ولكن يبقى من المفيد أن نشير إلى أن طريقة جمع البيانات، والمتعلقة بتعيين مفردات المجتمع، لا بد أن تتبع أسلوب المعاينة العشوائية وليس التحكيمية، وذلك من أجل ضمان تمثيل تلك المفردات لمجتمع الدراسة.

وحتى نكون هذه النماذج قوية الحجة فيجب أن تتمتع بإمكانية التوليد Reproducible من قبل آخرين. وتعني إمكانية التوليد أن النتائج التي توصلت إليها هذه النماذج يجب أن تتصف بالتعميم، فليس من المقبول أن لا تنطبق نتائج النموذج إلا على مجموعة ملاحظات تتعلق بالعينة التي تم اختبارها في لحظة زمنية معينة دون أن تنطبق على باقي المجتمع الذي اختيرت منه تلك العينة، أو على أي مجتمع مماثل. وتعني إمكانية التوليد أيضاً إمكانية الحصول على نفس النتائج من قبل آخرين إذا قاموا بالتجربة في مجتمع مماثل.

فالنتائج يجب أن تكون على درجة عالية من التجريد، بحيث يتم التركيز على الجوانب الأساسية، وإهمال تلك الجوانب السطحية، والأهم من كل ذلك أن تكون تلك النتائج على درجة عالية من التعميم.

ويمكن تصنيف النماذج الوصفية في الآتي:

١. تحويل البيانات إلى أشكال أكثر فهماً.
  ٢. التلميح إلى أماكن الأبحاث التجريبية.
  ٣. خلق فرضيات إنشائية بفرض اختبارها.
  ٤. تقديم إطار محدد للاختبار.
  ٥. المساعدة في التفكير المنظم حول المشاكل.
  ٦. تقديم أسس للمناقشة تمكن من التوصل إلى فهم مشترك.
- ويمكن أن تكون النماذج الوصفية نماذج تنبئية وتصنف كالآتي:

١. وضع تنبؤات بشأن أحداث المستقبل.
٢. تفعيل النماذج الوصفية.
٣. تحديد تحليل الحساسية للتنبؤ بمعالم النماذج.

### النماذج المعيارية:

على العكس من النماذج الوصفية التي يتم بناءها استقرائياً عن طريق الملاحظات التجريبية، فإن النماذج المعيارية استنباطية ويتم بناءها على أساس تحديد مجموعة من الأهداف تشتق منها تلك النماذج، ولا بد أن يتم تكيف النموذج وفقاً لتلك الأهداف أو توجيهه لخدمتها.

وبذلك فإن فرضيات الأهداف لا بد أن يكون قد تم وضعها بوضوح **Clearly Stated**، ولا بد أن يكون هناك اتفاق حولها **Agreed Upon**. ثم يقوم الباحث باستنباط مجموعة من الخصائص من تلك الفرضيات لأغراض بناء النموذج. ويمكن القول أن النموذج المعياري يمكن مشاهدته أيضاً من خلال تطبيق النموذج على الظاهرة التجريبية من أجل تغيير الواقع إلى الأفضل من وجهة نظر فرضيات الأهداف.

وتستمد النماذج المعيارية قوة حجبتها من إظهار أن نتائج استخدام النموذج سوف تقود إلى وضع محاسبي أفضل. بمعنى أنه لا بد من إظهار الفوائد التي سوف يتم الحصول عليها لو تغير الواقع، وهذه الفوائد لا بد أن تكون على علاقة بفرضيات الأهداف. وبالتالي فإن قوة حجة النموذج تعتمد على مدى جدوى النموذج **Feasibility of Model**. كما أن هذه النماذج تستمد قوتها من كون النموذج يطابق فرضيات الأهداف التي حددت مقدماً لكي يتم اشتقاق النموذج منها.

وهنا لا بد من التمييز بين السياسات **Policies** والنماذج المعيارية. إذ يمكن القول أن النماذج المعيارية لا تنصرف إلى تقييم الأهداف ومدى صلاحيتها لأن ذلك يندرج ضمن السياسات، لأن النماذج المعيارية تختص بمدى مطابقة النموذج للأهداف المفترضة.

وغالباً ما تختص النماذج المعيارية بطرق توفير البيانات لبعض المستخدمين، إلا أن نوعية تلك البيانات تختلف من حيث الخصائص المكونة لها، بحيث يمكن أن تكون تلك الخصائص متعلقة بدقة البيانات، أو بالوقت المناسب لتوافرها، أو إمكانية تحقيقها، أو بدرجة الاعتماد على تلك البيانات.

ويمكن تصنيف النماذج المعيارية المتعلقة بحل المشاكل في الآتي:

١. تقديم الأطر لبناء المشاعر الشخصية وتحديد مضامينها القرارية.
  ٢. تقديم الأدوات اللازمة لتحليل القرارات.
  ٣. تقييم مضامين نظم القرارات.
  ٤. تقديم أسس التحديث والرقابة على القرارات.
- ويظهر الجدول (١) أهم الاختلافات بين النماذج المحاسبية.

جدول (١) مقارنة بين النماذج المحاسبية

المعياري Normative	الوصفي Descriptive	الاستنباطي Deductive	الاستقرائي Inductive	نوع النموذج
أهداف مفترضة	الملاحظة التجريبية	مجموعة الإجراءات الاستنباطية	مجموعة الإجراءات الاستقرائية	أساس البناء
ما ينبغي أن يكون عليه الواقع	ما يشبه الواقع	فرضي	عملي	نوع التمثيل
مدى التطابق بين النموذج والأهداف المفترضة	مدى التطابق بين النموذج والواقع الذي يمثله	مسلمات منطقية ثابتة	نتائج الاختبار الميداني للفرضيات	قوة للحجة
لا	نعم	لا	نعم	الاستقراء
نعم	لا	نعم	لا	الاستنباط

### المبحث الثالث

## استخدام التجارب في البحوث المحاسبية

لا بد أن نوضح في البداية أن ليس كل مشكلة محاسبية يكمن حلها من خلال البحوث التجريبية. فمنهج البحث المستخدم يعتمد على طبيعة مشكلة البحث. ويجب أن نميز بين الأسئلة التجريبية والأسئلة التحليلية، إذ أن لكل سؤال طبيعته الخاصة ومنهجه الخاص. وبشكل عام يمكن القول أن طبيعة البحوث المحاسبية تدور في ثلاثة محاور رئيسية هي:

أ- البحوث التجريبية التي ينبغي القيام بها من خلال التجارب.

ب- البحوث التحليلية التي تبحث في اكتشاف وإيجاد علاقات رياضية بين متغيرات البحث.

ت- البحوث النظرية التي تتعلق بتوضيح المفاهيم.

وتأسيساً على ذلك فإن طبيعة المشكلة هي التي تحدد نوع المنهج الواجب استخدامه. فإذا كنا نبحث في أثر طرق التخزين على تحميل التكاليف، فإن منهج البحث تحليلي ومن غير المناسب هنا استخدام البحث التجريبي. وإذا كنا نبحث في أثر القوائم المالية على قرارات المستثمرين، فإن منهج البحث تجريبي ومن غير المناسب إتباع المنهج التحليلي.

وتأتي أهمية البحوث التجريبية من كونها تؤمن للباحث الحماية من الأحكام الشخصية والتفسيرات الذاتية. فالتجربة تعتمد في الأساس على الأدلة المحسوسة التي يتم تجميعها من خلال المشاهدات التي تتم بحذر وموضوعية للأحداث المشاهدة خلال فترة التجربة. وبذلك فإن الباحث لا يعتمد على معتقداته السابقة بل يقوم بجمع أدلته بعيداً عن معتقداته. وعلى الرغم من أهمية العودة باستمرار إلى الخبراء في مجالات معينة للاستفادة من آرائهم وخبراتهم- والتي قد تشكل الإطار النظري للبحث- إلا أن الباحث التجريبي لا يجب أن يعتمد على أي معلومات مستقاة من الغير كأدلة موضوعية يتألف منها للبحث أو تعتبر جزءاً من أجزائه.

فالبحث التجريبي هو ذلك الذي يتم القيام به بانتظام وتحكم لمجموعة من الفرضيات التي يتم اشتقاقها من البناء النظري.<sup>20</sup> وبعبارة أخرى، فإن البحث التجريبي هو عبارة عن مجموعة الإجراءات المتبعة في بناء النظريات والتحقق منها.

ومن المعروف أن هناك فروقاً جوهرية بين التجارب وشبه التجارب والتجارب القبلية تجعل التجارب الفعلية أكثر قوة من شبه التجارب والتجارب القبلية. وقبل أن ننصرف لتطبيق التجارب في البحوث المحاسبية يستحسن أن نعيد تليخيص تلك الاختلافات في الآتي<sup>21</sup>:

(أ) يمكن معالجة المتغيرات المستقلة بدقة أكبر في ظل التجارب الفعلية.

<sup>20</sup> Kerlinger, Fred N. Foundation of Behavioral Research, 2<sup>nd</sup> Edition, (Holt, Rinehart and Winston, 1973).

"Systematic, controlled, empirical investigation of a set of hypotheses derived from a theoretical structure."

<sup>21</sup> د. منصور الأديبي، منهج البحث العلمي في البحوث المحاسبية والتجارية، الناشر: مكتبة الأمين، جامعة صنعاء، ٢٠٠٥م

(ب) للتحكم الرقابي المباشر على المتغيرات في ظل التجارب الفعلية مما يجعلها مقنعة أكثر لتلبية شروط السببية.

(ج) أن هناك ترتيب وتعاقب زمني في التجارب الفعلية، في حين يصعب تحقيق ذلك في شبه التجارب أو التجارب القبلية.

(د) لا يتم تعيين العناصر في ظل شبه التجارب والتجارب القبلية بطريقة عشوائية شاملة كما هو الحال في ظل التجارب الفعلية.

(هـ) يمكن استبعاد المتغيرات الخارجية التي تؤثر على المتغير التابع بطريقة أفضل في ظل التجارب الفعلية عنها في شبه التجارب والتجارب القبلية.

(و) أن عناصر الصدق الداخلي أقوى في التجارب الفعلية عنها في شبه التجارب والتجارب القبلية. وعلى العكس من ذلك فإن عناصر الصدق الخارجي أقوى في شبه التجارب نظراً لأن تمثيلها للواقع أكبر.

(ز) أن التجارب الفعلية تكاد تنحصر في التجارب المعملية في حين أن شبه التجارب تشمل التجارب الميدانية، والدراسات الميدانية، والبحوث المسحية.

(ح) في حين يمكن إجراء المقارنة بين المجموعة التجريبية والمجموعة الرقابية في التجارب الفعلية فإنها ضعيفة إن لم تكن منعدمة في شبه التجارب والتجارب القبلية.

(ط) ما لم يكن هناك دليل صارم آخر على صحة العلاقة السببية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة فإنه لا يمكن الاعتقاد بوجود تلك العلاقة في ظل شبه التجارب أو التجارب القبلية.

### المعايير النوعية للبحوث التجريبية:

يمكن القول بأن هناك نوعين من المعايير النوعية لتقييم البحوث التجريبية وهما:

(١) الصدق الداخلي: وينصرف إلى كل الظروف الضرورية التي تؤكد على أن الانحراف المشاهد في المتغير التابع سببه الرئيسي الانحراف في المتغير المستقل.

(٢) الصدق الخارجي: وهو يختص بضرورة تعميم نتائج الدراسة على عينات أخرى أو مجتمعات مماثلة.

ويجب أن نشير هنا إلى هناك استخدام بالتبادل Trade Off بين المعيارين. بمعنى أن تقوية أحد المعيارين يضعف من المعيار الآخر. فإذا كان الصدق الداخلي ضعيف وأن انحراف المتغير التابع والمتغير المستقل لا يمكن تفسيره إلا بقدر ضئيل، فإن الصدق الخارجي سوف يكون قوياً ودرجة التعميم عالية. وعلى العكس من ذلك إذا كانت عناصر الصدق الداخلي قوية ويمكن التحكم في المتغيرات المستقلة، فإن درجة التعميم سوف تكون ضعيفة. وعلى الرغم من أن الصدق الداخلي أكثر أهمية من الصدق الخارجي في البحوث العلمية، إلا أنه ينبغي العمل على تحقيق التوازن بينهما، وهذا التوازن يتم اكتسابه عن طريق الخبرة التي يتمتع بها القائم بالتحليل.

ومن المفيد أن نؤكد أن هناك معياراً نوعياً ثالثاً في البحوث التجريبية ويتعلق بإمكانية إعادة التجربة من قبل باحثين آخرين، وذلك باستخدام عينات أخرى وفي ظروف مختلفة عن تلك التي

اتبعت من قبل الباحث الأصلي. ولا بد أن تكون نتائج إعادة التطبيق هي نفس النتائج التي تم للتوصل إليها في التجربة الأولى.

وبذلك فإن قوة الحجة والتوافر اللذان تعرضنا لهما يعتبران من ضمن المعايير النوعية للبحوث التجريبية، وبدونهما لا يمكن أن يكتسب البحث حجبه القوية ولا يمكن إعادة التجربة من قبل باحثين آخرين ما لم يكن البحث الأصلي متاحاً لهم.

بقي لنا أن نشير إلى أن هناك ثلاث خصائص رئيسية لأي بحث علمي:

• **الإبداع Novelty.** فلا بد أن ينتج عن البحث إبداعاً جديداً غير مسبق حتى يمكن التمييز بين الأنشطة البحثية والأنشطة الإنتاجية. فالجهود المبذولة في إنتاج مجموعة من التفريغون قيمة في حد ذاتها حتى إذا تم إنتاج مجموعة أخرى أكثر تميزاً في مكان آخر. إلا أن الإبداع يتمثل في إنتاج المجموعة الأولى مهما كانت المجموعات المنتجة حديثاً مميزة. فالإبداع يتمثل في توليد أفكار لم يسبق إليها أحد من قبل، ولكن بمجرد أن تتولد تلك الأفكار فإن باستطاعة الآخرين استخدام تلك الأفكار.

• **قوة الحجة Defensibility.** والخاصية الثانية تتمثل في قوة الحجة في نتائج البحوث، وهذه القوة قد تتراوح من مجرد إثباتات منطقية إلى تحقيق تجريبي. وتعني قوة حجة النتائج أيضاً إمكانية توليد نتائج البحث من قبل آخرين، وتصبح مستقلة عن الباحث. أما نتائج البحث التي لا يمكن تحقيقها وإعادة توليدها من قبل آخرين فهي لا تتمتع بخاصية قوة الحجة.

• **التوافر Availability.** إن نتائج البحوث يجب أن تكون متاحة للآخرين، وعلى الباحثين بذل قصارى جهودهم لتعريف الآخرين بنتائج ما توصلوا إليه، وبيان أهمية ذلك على صعيد البحث العلمي.

**طرق جمع وتوليد البيانات في البحوث التجريبية:**

إن أحد الفوارق الهامة بين البحوث التي تستخدم فيها التجارب الفعلية وتلك التي يستخدم فيها شبه التجارب تعتمد إلى حد كبير على الطريقة التي ولدت فيه المشاهدات وجمعت من خلالها البيانات. ويتم تجميع البيانات و توليد المشاهدات من خلال أربع طرق يمكن اعتبارها كمعايير للتفرقة بين ما إذا كانت التجربة التي استخدمت هي تجربة فعلية أو شبه تجربة، وهذه المعايير هي:

(أ) درجة الواقعية بين مجموعة عناصر التحفيز، أو مفردات العينة (سواء المهام أو البيئة) والاستجابات الناتجة عن ذلك التحفيز.

(ب) درجة الرقابة التي يمتلكها الباحث في معالجة المتغيرات المستقلة.

(ج) ما إذا كانت مشاركة الباحث في جمع البيانات خفية Covert أو علنية Overt.

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم تجميعها خصيصاً من أجل البحث موضوع الاهتمام أو تم الحصول عليها باستقلال من بيانات جاهزة.

وتصنف البحوث على أساس طريقة جمع البيانات وفقاً للأبعاد الأربعة التي ذكرناها بعالية إلى

أربعة أنواع، ويمكن أن نناقشها في الأتي: -١٦١-

١. التجارب المعملية. Laboratory Experiments: في ظل التجارب المعملية يكون هناك رقابة كاملة على المتغيرات. ويكون من الممكن أيضاً استبعاد أثر المتغيرات الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع والإبقاء على أثر المتغيرات المستقلة موضوع الدراسة. ويتم إجراء التجربة المعملية من خلال عينات مختارة عشوائياً من مجتمع الدراسة، ويكون الباحث على قدرة من التحكم بدقة ومعالجة المتغيرات المستقلة. وبذلك يمكن القول أن التجارب المعملية هي الإجراء العملي الأقرب للتجارب الفعلية المثالية، ويكون الصدق الداخلي للتجربة عند أعلى مستوياته. ولكن في المقابل، تكون درجة تعميم النتائج (الصدق الخارجي) ضعيفة في ظل التجارب المعملية خصوصاً في البحوث السلوكية والنفسية والاجتماعية والاقتصادية، بما في ذلك البحوث المحاسبية. وإذا كانت الظروف التي تقام عليها التجربة عقيمة فإن المتغيرات المستقلة تفقد قوتها وينتج عنها استجابة ضعيفة تجاه المتغير التابع. وتشمل الرقابة أو السيطرة في ظل التجارب المعملية على الآتي:

• السيطرة على البيئة Environmental Control: حيث يمتلك الباحث حرية بناء البيئة التجريبية التي تناسب بحثه، بحيث يمكن ترتيب أو تغيير مستويات الإضاءة والحرارة، وعزل الصوت.

• السيطرة على المتغيرات Variables Control: حيث يسيطر الباحث على المتغيرات التابعة والمستقلة، وكذلك السيطرة على الطريقة التي يتم من خلالها التحكم بهذه المتغيرات.

• السيطرة على اختيار المفردات Selection over Subjects Control: حيث يمكن أن يسيطر الباحث على عملية الاختيار، وتحديد العناصر أو المفردات التي يتم اختيارها للمجموعة الرقابية أو المجموعة التجريبية.

ومن أمثلة التجارب المعملية في المحاسبة تلك التي قام بها Barefield<sup>22</sup>

و Dickhaut<sup>23</sup> و Fessler<sup>24</sup>.

٢. التجارب الميدانية. Field Experiments: نظراً لضعف درجة التعميم في التجارب المعملية، فإنه يتم التقرب للواقع بشكل أكبر من خلال التجارب الميدانية، وذلك عن طريق استخدام مفردات، ومهام وبيئة أكثر تمثيلاً لذلك الواقع، والانتقال من حلبة الباحث إلى حلبة المبحوثين. وفي ظل التجارب الميدانية يمكن معالجة المتغيرات المستقلة عن طريق الباحث، كما يمكن الحصول على قدر محدد من التعيين العشوائي. ويتوافر هذا القدر من الأدوات الرقابية فإن التجارب الميدانية لا تختلف عن التجارب المعملية إلا في الدرجة، بل يصعب في كثير من الحالات التمييز بينهما بوضوح. وتصبح درجة السيطرة المادية على البيئة والمتغيرات وطرق

<sup>22</sup>Barefield, Russell M. "The Effect of Aggregation on Decision Making Success: A Laboratory Study." Journal of Accounting Research(Autumn 1972), Vol.10, No.2, pp.229-242.

<sup>23</sup> Dickhaut, J. January 1973, Ibid.

<sup>24</sup> Fessler, Nicholas. J. " Experimental Evidence on the Links among Monetary Incentives, Task Attractiveness, and Task Performance." Journal of Management Accounting Research, (December 2003).



الاختيار معايير للتمييز بين التجارب العملية والتجارب الميدانية. كما أن هناك معيار آخر للتمييز بينهما ويتمثل في مدى إدراك الأفراد أنهم في موقف يختلف عن حياتهم. وتتناسب التجارب الميدانية مع البحوث التي تتناول الاقتصاد الاجتماعي وتلك البحوث المتعلقة بالواقع المعيشي. وبذلك فإن من عيوب التجارب الميدانية عدم قدرة الباحث على معالجة المتغيرات المستقلة بنفس درجة معالجتها في التجارب العملية. بالإضافة إلى أن المعاينة العشوائية في ظل التجارب الميدانية ليست شاملة كما هو الحال في التجارب العملية. ولذلك فإن التجارب الميدانية تدرج ضمن شبه التجارب. ومن أمثلة التجارب الميدانية في المحاسبة تلك التي قام بها Libby<sup>25</sup> في عام ١٩٧٥ وكذلك دراسة "عبد الخالق وكيلر"<sup>2٦</sup> في عام ١٩٧٩.

٣. الدراسات الميدانية. **Field Studies**: غالباً ما تكون الدراسات الميدانية دراسات استكشافية تبحث في بعض المتغيرات الهامة وتعمل على دراسة العلاقة بين تلك المتغيرات. وبذلك تكون هذه الدراسات هي الخطوة الأولى في بناء النظريات. وإذا كانت هذه الدراسات تعد في الأساس لتوليد الفرضيات إلا أنه يمكن من خلالها اختبار الفرضيات. وتستخدم هذه الدراسات عندما تكون العلاقة بين متغيرات الظاهرة على درجة من التعقيد والتداخل بحيث يصعب المعالجة الدقيقة للمتغيرات المستقلة من قبل الباحث أو تكون غير ممكنة. كما أن نطاق المعاينة في ظل الدراسات الميدانية يكون ضيقاً. ونظراً لأن الدراسات الميدانية تتم في بيئة أكثر واقعية فإن الصدق الخارجي والأهمية العلمية لهذه الدراسات على درجة عالية. ولكن بسبب عدم القدرة على معالجة المتغيرات وضيق نطاق المعاينة فإن الدراسات الميدانية تدرج ضمن شبه التجارب. وبسبب تدني الرقابة على المتغيرات المستقلة، ووجود عدد كبير من المتغيرات التي يصعب الفصل المنتظم لانحرافات مصدر أثارها على المتغير التابع، والتي يتم محاولة تفعيلها عن طريق المماثلة بين المجموعات، تكون الاستنتاجات السببية والنظرية ضعيفة. ويمكن القول أن معظم الدراسات المحاسبية تدرج ضمن هذا النوع من الدراسات، ومن أمثلتها ما قام به كل من Patell<sup>2٧</sup> و Brown and Rozeff<sup>2٨</sup> و Gonedes<sup>2٩</sup> و King<sup>30</sup>.

البحوث المسحية. **Survey Research**: وتتطوي هذه البحوث على الاختيار المناسب ودراسة العينات المختارة من المجتمع بغرض اكتشاف الأحداث، والتوزيع، والعلاقات المتداخلة والميكولوجية والمتغيرات الاقتصادية. وغالباً ما ترتبط البيانات المجمعة بالحقائق، والأفكار والمعتقدات، والسلوكيات

<sup>25</sup> Libby, Robert. "Accounting Ratios and the Prediction of Failure", Ibid.p.150-161

<sup>26</sup> Abdel-khalik, A.R., and Keller, T. "Earnings or Cash Flows: an Experiment on Functional Fixation and Valuation of the Firm.", (American Accounting Review. 1979).

<sup>27</sup> Patell, James M. "Corporate Forecasts of Earnings Per Share and Stock Price Behavior: Empirical Tests." Journal of Accounting Research (Autumn 1976), pp.246-276.

<sup>28</sup> Brown, L.D., and Rozeff, M.S., "The Superiority of Analyst Forecasts as a Measure of Expectations: Evidence from Earnings." The Journal of Finance (March 1978), pp.1-16.

<sup>29</sup> Gonedes, Nicholas J. "Corporate Signaling, External Accounting, and Capital Market Equilibrium: Evidence on Dividends, Income and Extraordinary Items." Journal of Accounting Research (Spring 1978), pp.26-79.

<sup>30</sup> King, R. Ronald. "An Experimental Investigation of Self Serving Biases in Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation." The Accounting Review, (April 2002).

والاتجاهات. ويعتبر الاستبيان والمقابلات التلغرافية والبريدية أكثر الطرق شيوعاً في جمع البيانات في ظل هذه البحوث. وعلى الرغم من ضعف الرقابة على المتغيرات المستقلة في البحوث المسحية إلا أنه يستعاض في تحقيق ذلك بالسيطرة الإحصائية وذلك باستخدام الإجراءات الصارمة في المعاينة واختيار العينات عشوائياً. إلا أنه وعلى الرغم من أنه تستخدم طرق تحليل إحصائي متقدمة والتحليل باستخدام أساليب الانحدار المتعددة في محاولة للحصول على أوجه العلاقة السببية بين المتغيرات، فإن الاستنتاجات التي نحصل عليها غالباً ما تكون غير واضحة. وبذلك يمكن القول أن الدراسات المسحية تنتمي إلى شبه التجارب، وتتناسب مع الدراسات التي تستهدف البحث عن الحقائق وتوليد الفرضيات. ولكن الدراسات المسحية لا تتناسب الدراسات التي تستهدف اختبار النظريات وتحقيقها على الرغم من إمكانية الاختبار في حالة وجود فرضيات مؤقتة.

وتقوم الدراسات المسحية على أساس مجموعة من الخطوات تتمثل في الآتي:

- (١) ضرورة تحديد الهدف من المسح وتحديد نطاق المسح.
- (٢) تحديد نوعية البيانات على أساس التحديد الإجرائي للمتغيرات قيد الاهتمام.
- (٣) اختيار عينة عشوائية من المجتمع وتحديد طريقة المعاينة بحذر.
- (٤) يعتمد ترجيح إجراءات المعاينة من عدمه على العلاقة بين مجموعات المعاينة وأغراض الدراسة.
- (٥) تحديد طريقة الاتصال بمفردات العينة وتصميم الاستبيان.

ويترتب على البحوث المسحية جمع عدد كبير من المعلومات على درجة عالية من الدقة لأنها تعالج التحيز وأخطاء المعاينة. وبذلك فإن درجة التعميم تكون عالية نسبياً. ولكن ينبغي التأكيد على أن دقة البيانات غالباً ما تكون سطحية ومن النوع المصطنع لذلك فإنها لا تتناسب مع الدراسات المكثفة للظواهر. فمن أجل الحصول على معلومات صادقة على الباحث القيام بإجراءات مكثفة ومعقدة في أسلوب المعاينة، وتصميم الاستبيان، وتحليل النتائج. ومن أمثلة البحوث المسحية في المحاسبة دراسة<sup>31</sup> Estes ودراسة<sup>32</sup> Brenner ودراسة<sup>33</sup> Chandra ودراسة<sup>34</sup> Benston and Krasney ودراسة<sup>35</sup> Mayer-Sommer ودراسة<sup>36</sup> Ashbaugh.

<sup>31</sup> Estes, R. "An Assessment of the Usefulness of Current Cost and Price Level Information by Financial Statement Users." *Journal of Accounting Research* (Autumn 1968), pp.200-207.

<sup>32</sup> Brenner, V. "Financial Statement Users' Views of the Desirability of Reporting Current Cost Information." *Journal of Accounting Research*, (Autumn 1970), pp.159-165

<sup>33</sup> Chandra, G. "Study of the Consensus on Disclosure Among Public Accountants and Security Analysts." *The Accounting Review* (October 1974), pp.733-742.

<sup>34</sup> Benston, G., and Krasney, M., *Ibid.*

<sup>35</sup> Mayer-Sommer, A.P. "Understanding and Acceptance of the Efficient Market Hypothesis and Its Accounting Implications." *The Accounting Review* (January 1979), pp.88-106.

<sup>36</sup> Ashbaugh, Hallis, and Olason, P. "An Exploratory Study of the Valuation Properties of Cross-Listed Firms IAS and U.S GAAP Earnings and Book Values." *The Accounting Review*, (February 2002).

## المبحث الرابع

### تحليل محتوى البحوث المحاسبية

لبيان مدى تطور البحوث المحاسبية يمكن استعراض تطور بحوث المحاسبة من خلال مجلتيين رائدتين هما **The Accounting Review & Journal of Accounting Research**. وقد اخترنا منها بحوثاً في المحاسبة الإدارية كانت قد نشرت ابتداءً من النصف الثاني من القرن العشرين وحتى عام ٢٠٠٠م. وتظهر هذه البحوث في الجدول (٢).

جدول (٢) (٣٧)

بحوث المحاسبة الإدارية التي نشرت في مجلتي  
The Accounting Review & Journal of Accounting Research  
خلال الفترة من عام ١٩٥١م وحتى عام ٢٠٠٠م

٩٦-	٩١	٨٦	٨١	٧٦	٧١	٦٦	٦١	٥٦	٥١	تاريخ النشر	طبيعة البحوث
٢٠٠	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	٩٥	٩٠	٨٥	٨٠	٧٥	٧٠	٦٥	٦٠	٥٥		
على أساس العلوم ذات العلاقة:											
٣	٩	١٠	٥	٨	١٨	٢٤	٢٤	٣	٢	رياضيات، وإحصاء، وبحوث عمليات	
٧	١٥	١١	٩	١٩	١١	١٢	٦	٦	٣	تمويل واقتصاد	
٥	٤	١٠	٨	١٧	١٠	٤	٢	٠	٠	اجتماعية وسلوكية	
٠	٠	٠	٠	٢	٠	١	١	١	٠	أخرى	
١٥	٢٨	٢٢	٢٢	٤٦	٣٩	٤١	٣٣	١٠	٥	البحوث ذات العلاقة بالعلوم الأخرى.	
٠	٠	٢	٢	١٦	٤٥	٤٦	٣٤	٢٣	٢١	لا تعتمد على علوم أخرى	
١٥	٢٨	٢٤	٢٤	٦٢	٨٤	٨٧	٦٧	٣٣	٢٦	إجمالي	
على أساس منهج البحث المستخدم:											
٤	١٠	١١	١٠	٣٤	٤٨	٣٣	١٦	٤	٠	نماذج Modeling	
٥	٧	٥	٧	١١	١٣	٦	٢	٠	٠	تجريبية Experimental	
٦	٦	٤	٦	١٠	١٠	١	٢	٠	٠	تطبيقية Empirical	
١٥	٢٢	٢٠	٢٢	٥٥	٧١	٤٠	٢٠	٤	٠	البحوث التي تعتمد على النماذج والبحوث التجريبية والتطبيقية	
٠	١	٤	١	٧	١٣	٤٧	٤٧	٢٩	٢٦	أبحاث لا تستخدم الأساليب بعاليه	
١٥	٢٤	٢٤	٢٤	٦٢	٨٤	٨٧	٦٧	٣٣	٢٦	إجمالي	

(٣٧) اعتمد الباحثان في إعداد هذا الجدول على البيانات الواردة عند كل من:

Michael W. Maher, "The Evolution of Management Accounting Research In the USA " *British Accounting Review* (2001) 33, pp 293-305

ويرجع السبب في تراجع عدد بحوث المحاسبة الإدارية المنشورة في كل من The

*Accounting Review & Journal of Accounting Research* إلى سببين:

(١) ظهور مجلات علمية أخرى، مثل مجلة *Journal of Accounting and Economics*

والتي بدأت أولى إصداراتها في ١٩٧٩م ونشرت تسعة مقالات في المحاسبة الإدارية حتى عام ٢٠٠٠م، ثمانية منها استخدمت النماذج وأما التاسع فقد كان بحثاً تطبيقياً. وكذلك الأمر بدأت مجلة *Review of Accounting Studies* تصدر أعدادها في عام ١٩٩٦م وقد نشرت حتى عام ٢٠٠٠م سبعة مقالات منها بحثين استخدمت النماذج وخمسة كانت أبحاث تطبيقية. وبطبيعة الحال اعتمدت جميع تلك البحوث على العلوم الاقتصادية والاجتماعية.

(٢) ظهور مجلة علمية متخصصة في بحوث المحاسبة الإدارية *Journal of Management Accounting Research*

والتي بدأت أولى إصداراتها في عام ١٩٨٩م.

وسوف نقوم بتحليل محتوى الجدول رقم (٢) حتى نستخلص الدروس من تطور البحث

العلمي المحاسبي في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين. وحتى يكون هذا التحليل موضوعياً لا بد من تحويل الأرقام الواردة في الجدول إلى نسب مئوية تمهيداً للقيام بالتحليل.

ويظهر الجدول (٣) بحوث المحاسبة الإدارية التي نشرت في مجلتين علميتين أمريكيتين

على مدى خمسين عاماً، على أساس النسب.

الجدول (٣)

النسب المئوية لبحوث المحاسبة الإدارية

خلال الفترة من عام ١٩٥١م وحتى عام ٢٠٠٠م

تاريخ النشر طبيعة البحوث	٥١	٥٦	٦١	٦٦	٧١	٧٦	٨١	٨٦	٩١	٩٦
	٥٥	٦٠	٦٥	٧٠	٧٥	٨٠	٨٥	٩٠	٩٥	٢٠٠
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
العلوم ذات العلاقة:	7.7	9.	35	27	21	13	21	4.	32	20.0
رياضيات، وإحصاء، وبحوث عمليات	1	8	8	6	4	0	0	2	7	
مالية واقتصاد	11.	18	9.	13	13	31	37	46	53	46.7
	5	2	0	8	1	0	5	0	6	
اجتماعية وسلوكية	0	0	3.	4.	11	27	33	42	14	33.3
	0	0	0	6	9	4	3	0	3	
أخرى	0	0	1.	1.	0	3.	0	0	0	0
	0	0	5	2	2	2				
البحوث ذات العلاقة بالعلوم الأخرى.	19.	27	49	47	64	74	91	92	10	100
	2	3	3	2	4	6	8	2	0	

0	0	7.	8.	25	53	52	50	72	80,	لا تعتمد على علوم أخرى
		8	20	.4	.6	.8	,7	.7	8	
100	10	10	10	10	10	10	10	10	100	إجمالي
		0	0	0	0	0	0	0		
منهج البحث المستخدم:										
26.	61.	45	41	54	57	37	24	12	0	نماذج Modeling
7	0	.8	.6	.8	.0	.9	.0	.1		
33.	11.	21	29	17	16	6.	3.	0	0	تجريبية Experimental
4	0	.0	.2	.7	.0	9	0			
40.	28.	16	25	16	12	1.	3.	0	0	تطبيقية Empirical
0	0	.7	.0	.2	.0	1	0			
100	10	83	95	88	85	45	30	87	0	البحوث التي تعتمد على النماذج والبحوث التجريبية والتطبيقية
		0	.5	.8	.7	.9	.0	.9		
0	0	16	4.	11	15	54	70	0	100	أبحاث لا تستخدم الأساليب بعاليه
		.5	2	.3	.0	.1	.0			
100	10	10	10	10	10	10	10	10	100	إجمالي
		0	0	0	0	0	0	0		

من تحليل محتوى الجدول نستطيع القول أن البحوث المحاسبية تطورت تطوراً كبيراً سواء من حيث اعتمادها على العلوم الاجتماعية الأخرى أو من حيث المنهج العلمي المستخدم. ويمكن مناقشة تلك التطور من خلال تحليل محتوى تلك البحوث في الآتي:

أولاً: تزايد التأثير الارتباط بالعلوم الاجتماعية الأخرى:

١. يلاحظ أن البحوث التي تعتمد الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات كانت تمثل ٧,٧% من بحوث المحاسبة الإدارية في الفترة ١٩٥١-١٩٥٥م، وارتفعت لتصل إلى ٣٦% من إجمالي البحوث في الفترة ١٩٦١-١٩٦٥م، ثم تراجعت بعد لتصل إلى حوالي ٤% في الفترة ١٩٨٦-١٩٩٠م. ولكنها ارتفعت مرة أخرى لتصل إلى ٢٠% في الفترة ١٩٩٥-٢٠٠٠م.

٢. ويلاحظ أن البحوث التي تقوم على التمويل والاقتصاد كانت ١١,٥% في الفترة ١٩٥١-١٩٥٥م من بحوث المحاسبة المالية، وارتفعت تدريجياً خلال العقود الخمسة التالية لتصل إلى حوالي ٥٤% في الفترة ١٩٩١-١٩٩٥م، واستقرت عند ٤٧% في الفترة ١٩٩٥-٢٠٠٠م.

٣. ويلاحظ من الجدول (٤) أنه لم تكن هناك بحثاً في المحاسبة الإدارية في العقد الخامس من القرن العشرين ثم بدأت بنسبة ٣% من إجمالي البحوث في الأعوام ١٩٦٥-١٩٦١م، وإلى ٤,٦% و ١٢% و ٢٧,٤% و ٣٣% و ٤٢% في الفترات

١٩٦٦-١٩٧٠ و ١٩٧١-١٩٧٥م و ١٩٧٦-١٩٨٠ و ١٩٨١-١٩٨٥ و ١٩٨٦-١٩٩٠. ولكنها تراجعت إلى ١٤,٣% في الفترة ١٩٩١-١٩٩٥م، لتعود وترتفع في الفترة ١٩٩٥-٢٠٠٠م إلى ٣٣,٣%.

٤. ويلاحظ أيضاً أن بحوث المحاسبة الإدارية التي لا ترتبط بأي علم اجتماعي آخر، وهي البحوث المحاسبية الصرفية، كانت تمثل ٨١% في النصف الأول من العقد السادس من القرن العشرين. ولكن هذا النوع تراجع تدريجياً إلى ٧٢,٧% و ٥١% و ٥٣% و ٢٥% و ٧,٨% في بقية العقد السادس والعقد السابع والثامن والتاسع من القرن العشرين، ثم اختفت هذه البحوث في العقد الأخير من القرن العشرين.

٥. وبذلك فإن البحوث المحاسبية أصبحت تخدم في الإمداد بالبيانات والمعلومات للعلوم الاجتماعية الأخرى أو تقوم على استخدام الأدوات البحثية لتلك العلوم بنسبة ١٠٠% بعد أن كانت هذه النسبة ٢٠% قبل خمسين عاماً.

### ثانياً: زيادة التأثير بمنهج العلوم الأخرى:

١. يلاحظ أنه وفي بداية العقد السادس من القرن العشرين أن البحوث في المحاسبة الإدارية لم تكن تعتمد على النماذج كمنهج من مناهج البحث، ثم بدأت تستخدم النماذج مع نهاية العقد السادس وبنسبة ١٢,١% من إجمالي البحوث المحاسبية. وأخذت هذه النسبة ترتفع تدريجياً إلى ٢٤% و ٣٨% و ٥٧% في الفترات ١٩٦١-١٩٦٥م و ١٩٦٦-١٩٧٠م و ١٩٧١-١٩٧٥م وإلى ٥٥% و ٤١,٦% و ٤٦% في الفترات ١٩٧٦-١٩٨٠ و ١٩٨١-١٩٨٥م و ١٩٨٦-١٩٩٠م على التوالي لتصل في الفترة من ١٩٩١م إلى ١٩٩٥م إلى ٦١%. ولكنها تراجعت في النصف الثاني من العقد الأخير من القرن العشرين إلى ٢٦,٧% من إجمالي البحوث.

٢. وأما البحوث التي تقوم على التجارب الفعلية وشبه التجارب فإنها لم تكن تستخدم نهائياً قبل عام ١٩٦٠م. وتم البدء في استخدامها في الفترة من ١٩٦١م إلى ١٩٦٥م ومثلت ٣% من إجمالي بحوث المحاسبة الإدارية في تلك الفترة، ثم ارتفعت تدريجياً إلى ٧% و ١٦% و ١٧,٧% و ٢٩,٢% في الفترات ١٩٦٦-١٩٧٠م و ١٩٧١-١٩٧٥م و ١٩٧٦-١٩٨٠م و ١٩٨١-١٩٨٥م على التوالي. ثم بدأت بالتراجع في الفترات ١٩٨٦-١٩٩٠م و ١٩٩١-١٩٩٥م إلى ٢١% و ١١% على التوالي لتعاود الارتفاع في النصف الثاني من العقد الأخير من القرن العشرين وتصل إلى ٣٣,٤%.

٣. ويلاحظ أن البحوث المحاسبية لم تكن بحوثاً تطبيقية هي الأخرى قبل عام ١٩٦٠م. وبدأت البحوث التطبيقية تستخدم وبتزايد استخدامها في الفترات ١٩٦١-١٩٦٥م و ١٩٦٦-١٩٧٠م و ١٩٧١-١٩٧٥م و ١٩٧٦-١٩٨٠م و ١٩٨١-١٩٨٥م و ١٩٨٦-١٩٩٠م و ١٩٩١-١٩٩٥م و ١٩٩٦-٢٠٠٠م من ٣% و ١,١% إلى ١٢% و ١٦,٢% و ٢٥% و ١٦,٧% و ٢٨% على التوالي لتصل إلى ٤٠% في الخمس السنوات الأخيرة من القرن العشرين.



٤. وهكذا نلاحظ أن منهج البحوث التجريبية والتطبيقية وتلك التي تقوم على النمذج لم تكن تستخدم قبل عام ١٩٦١م ولكنها أصبحت تستخدم بنسبة ١٠٠% مع نهاية القرن العشرين (٢٦,٦% نماذج - ٣٣,٤% تجريبية - ٤٠% تطبيقية).
٥. وبذلك فإن منهج البحوث المحاسبية تطورت تطوراً سريعاً في العقود الأخيرة من القرن العشرين، وتحولت تحولاً جزئياً من بحوث تعتمد على المنهج الوصفي إلى بحوث تعتمد على النمذج والتجارب والبحوث الميدانية التطبيقية.
- ونظراً لعدم ثبات المعدل خلال فترة التحليل حيث نجد أنه يرتفع في فترة لينخفض في فترة لاحقة ويعاود الارتفاع من جديد، فإن العلاقة كما تظهر من التحليل السابق ليست علاقة خطية. لذلك فإن الباحث سوف يلجأ إلى تحليل الانحدار بغرض اختبار الفرضيات ومعرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرات في المبحث التالي.

## المبحث الخامس

### نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: العلاقة بالرياضيات، والإحصاء، وبحوث العمليات

من الملاحظ أنه عند إجراء اختبار الانحدار فإنه يظهر من الجدول (٤) أن العلاقة لا يمكن أن تكون خطية أو لوغريتمية أو عكسية أو تربيعية ولكنها علاقة تكعيبية حيث تبلغ قيمة  $R=0.691$  والأهمية 0.056. وعلى هذا الأساس قمنا بإيجاد العلاقة والتباين على أساس العلاقة التكعيبية كما تظهر في الجدول (٥)

جدول (٤)

Model Summary and Parameter Estimates									
رياضيات ، وإحصاء ، وبحوث عمليات : Dependent Variable									
Equation	Model Summary					Parameter Estimates			
	R Square	F	df1	df2	Sig.	Constant	b1	b2	b3
Linear	.071	.615	1	8	.455	14.067	-.794		
Logarithmic	.003	.020	1	8	.890	10.637	-.620		
Inverse	.029	.241	1	8	.637	11.325	-5.548		
Quadratic	.344	1.839	2	7	.228	.567	5.956	-.614	
Cubic	.691	4.479	3	6	.056	-23.967	27.716	-5.332	.286

The independent variable is Year.

في الجدول (٥) يظهر ( $R = 0.831$ ) بينما يظهر ( $R \text{ Square} = 0.691$ ) وهذا يدل على أن عامل الزمن مؤثر في العلاقة بين البحوث المحاسبية والرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات.

جدول (٥)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.831	.691	.537	6.120

The independent variable is Year.

وإذا نظرنا إلى مكونات الجدول (٦) الذي يظهر التباين يظهر أن  $p=0.056$ . وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية ٥% مما يعني أن العلاقة غير ذات دلالة إحصائية.

جدول (٦)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	503.360	3	167.787	4.479	.056
Residual	224.740	6	37.457		
Total	728.100	9			
The independent variable is Year.					

ومن الجدول (٧) يتضح أن المعاملات كلها معنوية فيما عدا المعامل الثابت فإنه غير معنوي، حيث تظهر قيمته (0.090). وبذلك فإنه سوف يتم استبعاده من معادلة التنبؤ.

جدول (٧)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	27.716	8.903	9.330	3.113	.021
Year ** 2	-5.332	1.836	-20.257	2.903	.027
Year ** 3	.286	.110	10.927	2.597	.041
(Constant)	-23.967	11.878		2.018	.090

ويظهر الشكل (٢) العلاقة بين البحوث المحاسبية والرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات

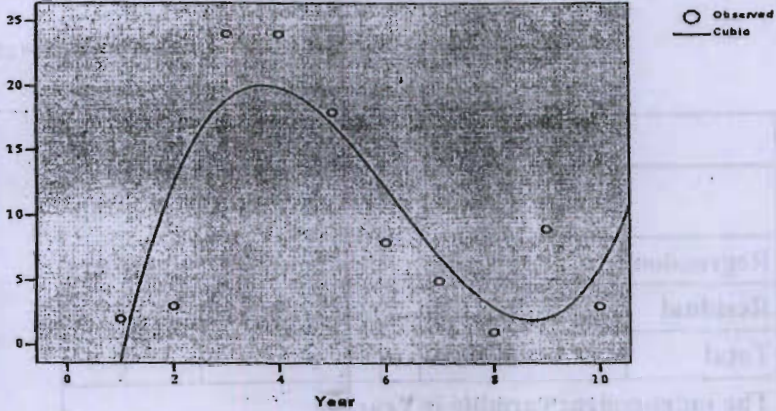
الشكل رقم (٢)

استخدام الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات

في البحوث المحاسبية

للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

رياضيات، وإحصاء، وبحوث عمليات



النتيجة: وبناء على ما سبق يمكن القول:

- أن الزمن عامل مؤثر في العلاقة بين البحوث المحاسبية والرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات، ولكن نسبة هذا التأثير لا تتعدى ٦٩%، بينما يرجع بقية التأثير لعوامل أخرى.
  - أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل علاقة تكعيبية كما يظهر من الشكل (٢).
  - أن الاختبار كما يظهر من الجدول رقم (٦) غير معنوي.
- وبذلك فإنه يتم رفض الفرضية القائلة بأن "الزمن عامل مؤثر في زيادة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية وبحوث العمليات في البحوث المحاسبية".
- الفرضية الثانية: العلاقة بالتمويل والاقتصاد

من الملاحظ أن تأثير الزمن على العلاقة بين البحوث المحاسبية والتمويل والاقتصاد علاقة خطية.

ويظهر الجدول (٨) أن قيمة معامل الارتباط  $R=0.741$  في حين أن قيمة  $R\text{ Square}=0.549$  مما يعني أن هناك علاقة وأن معامل التحديد يشير إلى أن 55% من العلاقة يمكن إرجاعها للزمن.

جدول (٨)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.741	.549	.492	3.759
The independent variable is Year.			

كما يظهر الجدول (٩) أن قيمة  $p=0.014$ ، مما يعني أن الاختبار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٥%.

جدول (٩)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	137.482	1	137.482	9.732	.014
Residual	113.018	8	14.127		
Total	250.500	9			
The independent variable is Year.					

كما يظهر الجدول (١٠) أن المعاملات ذات دلالة إحصائية فيما عدا المعامل الثابت، وبذلك فإنه سوف يستبعد في معادلة الانحدار.

جدول (١٠)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	1.291	.414	.741	3.120	.014
(Constant)	4.400	2.568		1.714	.125

النتيجة: وبذلك يمكن القول:

- أن الزمن يعتبر عاملاً مؤثراً على ارتباط البحوث التمويلية والاقتصادية والتمويلية على البحوث المحاسبية.
- كما أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل علاقة خطية.
- أن الاختبار ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٥%.

وبذلك فإنه يتم قبول فرضية الباحث القائلة بأن "الزمن عامل مؤثر على ارتباط البحوث المحاسبية بالعلوم التمويلية والاقتصادية".

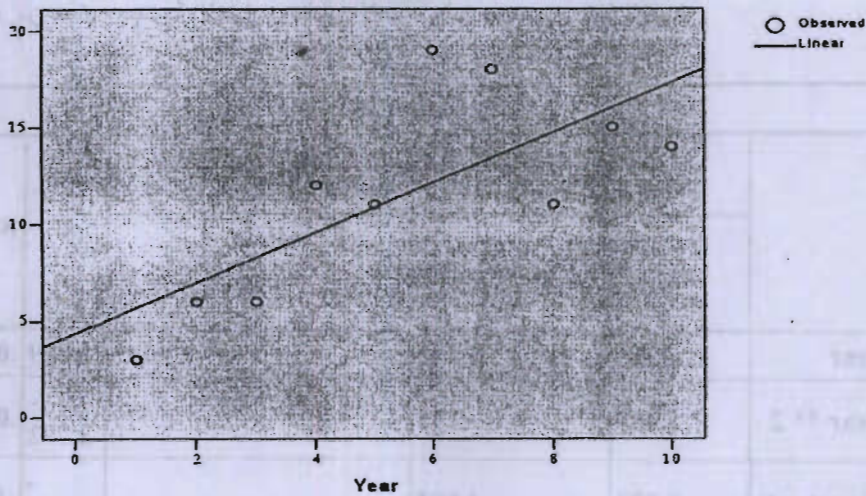
ويظهر الشكل (٣) العلاقة التربيعية بين التمويل والاقتصاد والبحوث المحاسبية والتي تظهر على شكل خط في حين أن الحالات المشاهدة تظهر على شكل دوائر.

الشكل رقم (٣)

البحوث المحاسبية وعلاقتها بالتمويل والاقتصاد

للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

تمويل واقتصاد



الفرضية الثالثة: العلاقة بالعلوم الاجتماعية والسلوكية

من الملاحظ أن قيمة  $R = 0.774$  بينما قيمة  $R \text{ Square} = 0.60$  وهذا يظهر أن هناك علاقة بين

البحوث المحاسبية والعلوم الاجتماعية والسلوكية في النصف الثاني من القرن العشرين. كما يظهر من الجدول (١١) أن العلاقة تربيعية.

جدول (١١)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.774	.600	.485	3.990
The independent variable is Year.			

ويظهر الجدول (١٢) أن العلاقة معنوية حيث  $p = 0.041$  وهي أقل من مستوى المعنوية 5%

مما يعني أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

جدول (١٢)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	167.033	2	83.517	5.245	.041
Residual	111.467	7	15.924		
Total	278.500	9			
The independent variable is Year.					

بينما يظهر الجدول (١٣) أن المعاملات كلها معنوية فيما عدا المعامل الثابت الذي يظهر أكبر من مستوى معنوية الاختبار، وبالتالي لا بد من استبعاده من معادلة الانحدار.

جدول (١٣)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	6.055	1.960	3.295	3.089	.018
Year ** 2	-.485	.174	-2.979	2.792	.027
(Constant)	-8.133	4.693		1.733	.127

النتيجة: وبذلك يمكن القول:

أ. أن العلاقة قوية بين البحوث المحاسبية والعلوم الاجتماعية والسلوكية في النصف الأخير من القرن العشرين.

ب. أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

وبذلك فإنه يتم قبول فرضية الباحث القائلة بـ "أن الزمن عامل مؤثر في ارتباط البحوث المحاسبية بالعلوم الاجتماعية والسلوكية".

وتظهر العلاقة بين البحوث المحاسبية والعلوم الاجتماعية والسلوكية في الشكل (٤).

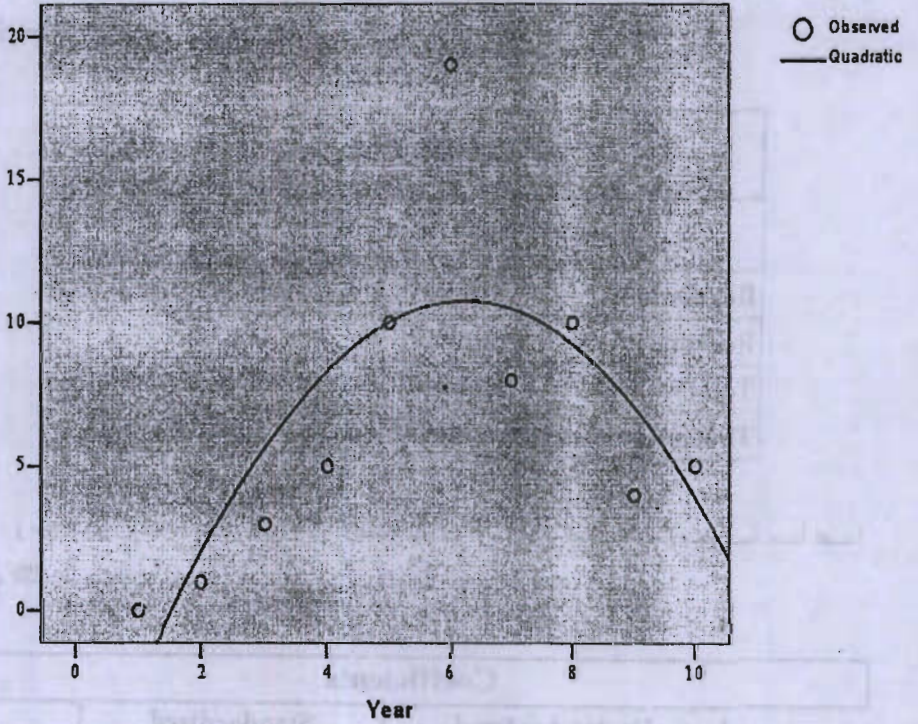


الشكل ( ٤ )

علاقة البحوث المحاسبية بالعلوم الاجتماعية والسلوكية

للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

اجتماعية وسلوكية



الفرضية الرابعة: العلاقة بالنماذج:

يظهر الجدول (١٤) أن العلاقة بين البحوث المحاسبية والنماذج في النصف الثاني من القرن العشرين هي علاقة تربيعية. حيث يظهر  $R=0.791$  بينما  $R\text{ Square}=0.625$  وبهذا يمكن القول بأنه يمكن إرجاع العلاقة بين النماذج والبحوث المحاسبية إلى الزمن بنسبة ٦٢٥% بينما تعود النسبة الباقية لعوامل أخرى.



جدول (١٤)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.790	.625	.517	11.029
The independent variable is Year.			

ومن الجدول (١٥) يمكن القول أن معنوية الانحدار أقل من ٥% مما يعني أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

جدول (١٥)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	1416.545	2	708.273	5.823	.032
Residual	851.455	7	121.636		
Total	2268.000	9			
The independent variable is Year.					

ومن الجدول (١٦) يمكن القول أن الاختبار يظهر أن جميع المعاملات معنوية ما عدا المعامل الثابت، ولذلك سوف يتم استبعاده من معادلة الانحدار.

جدول (١٦)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	17.818	5.418	3.398	3.289	.013
Year ** 2	-1.636	.480	-3.523	3.409	.011
(Constant)	-18.000	12.972		1.388	.208

النتيجة: وبذلك يمكن القول أن:

أ. أن العلاقة قوية بين البحوث المحاسبية والعلوم والنماذج في النصف الأخير من القرن العشرين.

ب. أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

وبذلك فإنه يتم قبول فرضية الباحث التي تقضي "بأن الزمن عامل مؤثر على ارتباط النماذج بالبحوث المحاسبية".

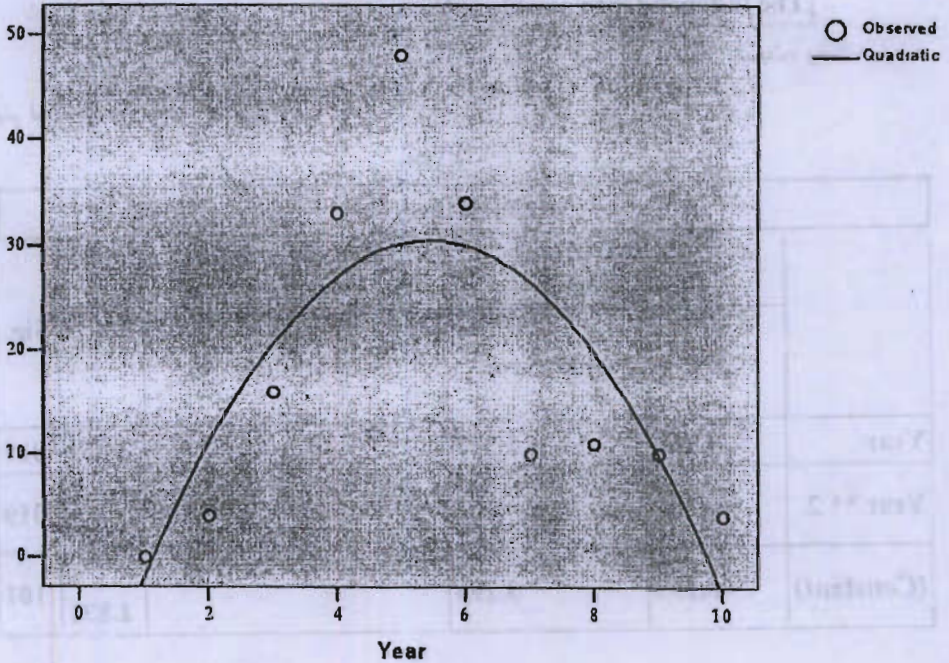
وتظهر العلاقة بين النماذج والبحوث المحاسبية في الشكل (٥).

الشكل رقم (٥)

علاقة البحوث المحاسبية بالنماذج

للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

نماذج Modeling



الفرضية الخامسة: العلاقة بالتجارب:

من الجدول (١٧) يتضح أن العلاقة بين التجارب والبحوث المحاسبية علاقة تربيعية وقد بلغت قيمة  $R=0.816$  بينما بلغت قيمة  $R\text{ Square}=0.570$ . مما يعني أن هناك علاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وأنه يمكن إرجاع هذه العلاقة للزمن بنسبة ٥٧%.

جدول (١٧)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.816	.666	.570	2.802
The independent variable is Year.			

من الجدول (١٨) يتضح أن المعنوية أقل من ٥%، مما يعني أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

جدول (١٨)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	109.424	2	54.712	6.966	.022
Residual	54.976	7	7.854		
Total	164.400	9			
The independent variable is Year.					

ومن الجدول (١٩) يتضح أن جميع المعاملات معنوية فيما عدا المعامل الثابت، ولذلك سوف يتم استبعاده من معادلة الانحدار.

جدول (١٩)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	4.750	1.377	3.365	3.451	.011
Year ** 2	-.371	.122	-2.968	3.044	.019
(Constant)	-6.233	3.296		1.891	.101

النتيجة: ومما سبق يمكن القول:

- أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل علاقة قوية.
- أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

وبذلك فإنه يتم قبول فرضية الباحث القائلة " بأن الزمن عامل مؤثر في ارتباط البحوث المحاسبية بالتجارب".

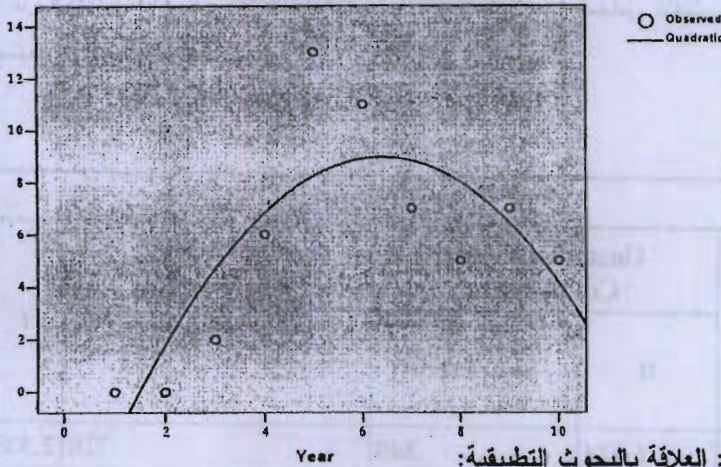
وتظهر العلاقة بين التجارب والبحوث المحاسبية في الشكل (٦)

الشكل (٦)

استخدام التجارب في البحوث المحاسبية

للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

تجريبية Experimental



الفرضية السادسة: العلاقة بالبحوث التطبيقية:

من الجدول (٢٠) يظهر أن العلاقة بين البحوث المحاسبية والبحوث التطبيقية علاقة خطية، حيث يظهر  $R=0.72$  بينما يظهر  $R^2=0.52$  وهذا يعني أن هناك علاقة بين المتغير التابع المتمثل بالبحوث المحاسبية والتطبيقية والمتغير المستقل المتمثل في الزمن.

جدول (٢٠)

Model Summary			
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
.720	.519	.458	3.169
The independent variable is Year.			

من الجدول (٢١) يظهر أن الاختبار ذو دلالة إحصائية، حيث يظهر معدل المعنوية بأنه أقل

من ٥%.

جدول (٢١)

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	86.548	1	86.548	8.617	.019
Residual	80.352	8	10.044		
Total	166.900	9			
The independent variable is Year.					

من الجدول (٢٢) يظهر أن المعاملات كلها معنوية فيما عدا المعامل الثابت. وبذلك فإنه سوف يستبعد من معادلة الانحدار.

جدول (٢٢)

Coefficients					
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
Year	1.024	.349	.720	2.935	.019
(Constant)	-.533	2.165		-.246	.812

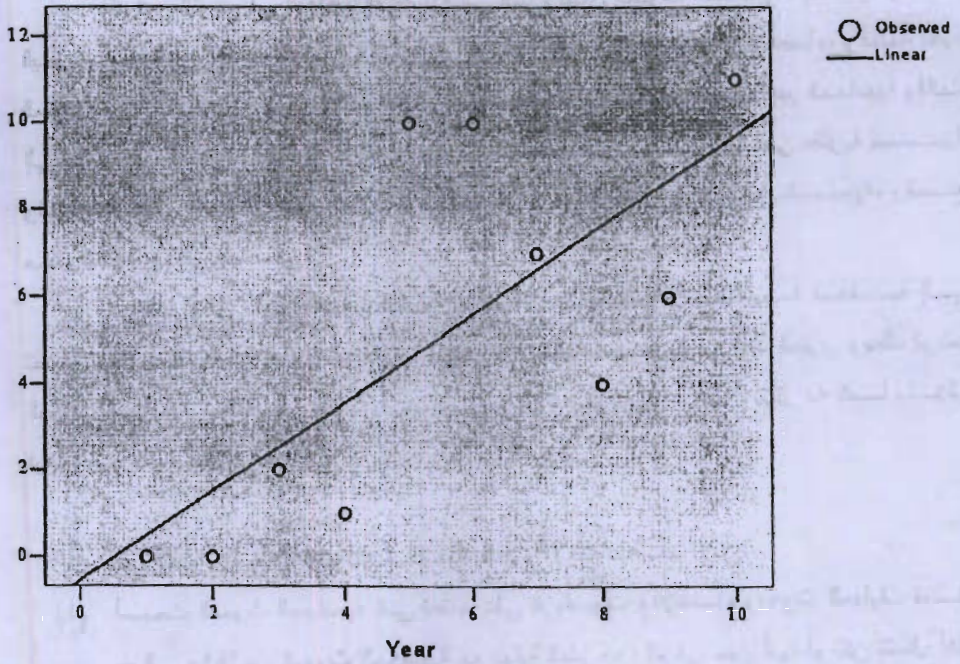
النتيجة: ومما سبق يمكن القول:

- أنه توجد علاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وأن هذه العلاقة خطية.
  - أن العلاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمستقل.
- وبذلك فإنه يتم قبول فرضية الباحث القائلة " بأن الزمن عامل مؤثر في وجود علاقة بين البحوث المحاسبية والبحوث التطبيقية".
- وتظهر العلاقة بين البحوث المحاسبية والتجارب في الشكل (٧).



الشكل رقم (٧)  
 البحوث المحاسبية التطبيقية  
 للفترة من ١٩٥١-٢٠٠٠م

تطبيقية Empirical



## المبحث السادس الخلاصة والنتائج والتوصيات

### الخلاصة:

خلصت الدراسة إلى أن تعدد أطراف متخذي القرارات، وتعدد احتياجاتهم من تلك البيانات والمعلومات، فتح أمام المحاسبين أفقاً جديدة واسعة، وطرائق تغييرات جديدة على البحوث المحاسبية لأسباب عديدة.

فقد أدى التوسع في المفاهيم المحاسبية إلى اتساع نطاق البحوث المحاسبية، بسبب ارتباط البحوث المحاسبية بالعلوم الاجتماعية الأخرى وارتباطها أيضاً بالرياضيات والإحصاء، وأنظمة تقنية المعلومات والحاسوب، ونظرية الاتصالات، والعلوم السلوكية. كما تطورت المفاهيم المحاسبية وقادت إلى تطوير في التنظير المحاسبي، وتعدد النظريات المحاسبية، وعدم قصورها على نظرية محاسبية واحدة، شأنها في ذلك شأن الكثير من العلوم الاجتماعية. كما اتسع نطاق المشاكل المحاسبية، واتسع مجال المنهج العلمي المحاسبي.

كما قاد التطور في الأساليب البحثية للعلوم الاجتماعية التي ارتبطت بها المحاسبة إلى تطوير البحوث المحاسبية بسبب استعارتها للأدوات التحليلية المستخدمة في تلك العلوم. وبذلك لم تعد البحوث المحاسبية منفصلة على نفسها بل صارت تتفاعل مع ما يجري حولها وتتأثر به كما وتؤثر فيه.

على مستوى ارتباط البحوث المحاسبية بالعلوم الاجتماعية نجد الآتي:

- (١) أصبحت البحوث المحاسبية التي تعتمد على الرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات تمثل حوالي ٢٠% من البحوث المحاسبية مع نهاية العام ٢٠٠٠م في حين أنها لم تكن تشكل أكثر من ٨% من تلك البحوث في الفترة من ٥١ وحتى ١٩٥٥م. ومن التحليل الإحصائي تبين أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل تكعبي Cubic أنه يمكن إرجاع هذا التغير إلى الزمن بنسبة ٦٩% إلا أن الاختبار غير معنوي.
- (٢) كما أن البحوث التي ترتبط بالاقتصاد والتمويل أصبحت تمثل حوالي ٤٧% في الفترة من ١٩٩٥ وحتى عام ٢٠٠٠م في حين أنها لم تكن تزيد عن ١١,٥% في الفترة من ١٩٥١-١٩٥٥م. ومن التحليل الإحصائي تبين أن العلاقة خطية Linear وأنه يمكن إرجاع الزيادة لعامل الزمن بنسبة ٥٨% وأن هذه العلاقة معنوية عند مستوى معنوية ٥%.
- (٣) كما أن البحوث المحاسبية التي ارتبطت بالعلوم السلوكية والاجتماعية لم تكن موجودة في العقد السادس من القرن العشرين وأصبحت تشكل أكثر من ٣٣% من بحوث المحاسبة مع نهاية عام ٢٠٠٠م. وقد اتضح من التحليل الإحصائي أن العلاقة تربيعية Quadratic وأنه يمكن إرجاع التأثير لعامل الزمن بنسبة ٦٠% كما أن العلاقة معنوية.

وعلى مستوى ارتباط البحوث المحاسبية بالنماذج والتجارب والبحوث التطبيقية التي كانت لا تستخدم في النصف الأول من القرن العشرين نجد أنها أصبحت في الفترة من عام ١٩٥١ وحتى نهاية عام ٢٠٠٠ م على النحو التالي:

(١) البحوث المحاسبية التي تستخدم النماذج تشكل ٢٧% من البحوث المحاسبية. ومن التحليل الإحصائي تبين أن العلاقة تربيعية، وأنه يمكن إرجاع محدد العلاقة إلى الزمن بنسبة ٦٢,٥% ونتيجة الاختبار كانت معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

(٢) أصبحت البحوث المحاسبية التي تستخدم التجارب تشكل ٢٧% من إجمالي البحوث المحاسبية. ومن التحليل الإحصائي اتضح أن العلاقة تربيعية، وأنه يمكن إرجاع التأثير لعامل الزمن بنسبة ٦٧%، كما أن العلاقة معنوية.

(٣) ولما البحوث المحاسبية التطبيقية فقد أصبحت تشكل ٤٠% من إجمالي البحوث المحاسبية. ومن التحليل الإحصائي تبين أن العلاقة خطية، وأنه يمكن إرجاع التأثير لعامل الزمن بنسبة ٥٢% فيما يمكن إرجاع بقية التأثير لعوامل أخرى، كما أن العلاقة معنوية عند مستوى ٥%.

ويمكن القول أنه لم تعد الخلافات في الممارسات المهنية كما كان الأمر سابقاً- إلى حد كبير- محل جدل شديد بسبب ظهور معايير دولية حسمت كثيراً من الخلافات في تلك الممارسات. غير أن المشكلة تبقى قائمة في الجمهورية اليمنية بسبب عدم تطوير معايير وطنية تتماشى مع المعايير الدولية، أو صدور تشريع صريح بإلزامية المعايير الدولية.

ورغم ذلك فإنه لا يمكن القول أن المشاكل المحاسبية التقليدية قد حسمت ولم تعد مثار جدل، بل أن التغيير في البيئة، والتطور في منهج البحث، والتوسع في استخدام الأدوات التحليلية، والتطور في تقنية المعلومات وتقنيات الحاسوب، قد فتحت أفاقاً جديدة لإعادة مناقشة تلك المشاكل القديمة، بغية الوصول إلى حلول لها، أو دراستها من منظور أو زاوية مختلفة أو إضافة أبعاد جديدة إليها، أو توفير حلول جديدة لم تكن متاحة في السابق.

نتائج البحث:

يمكن إظهار نتيجة اختبار الفرضيات في الجدول رقم (٢٣) وعلى النحو الآتي:

جدول (٢٣) نتائج اختبار الفرضيات

ر	الفرضية	نوع العلاقة	نتيجة الاختبار	القرار
١	أن الزمن عامل مؤثر في زيادة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية وبحوث العمليات في البحوث المحاسبية.	تكعيبية	غير ذات دلالة	رفض الفرضية
٢	أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط التمويل والاقتصاد في البحوث المحاسبية.	خطية	ذات دلالة إحصائية	قبول الفرضية



٣	أن الزمن عامل مؤثر في ارتباط التأثير العلوم الاجتماعية والسلوكية بالبحوث المحاسبية.	تربيعية	ذات دلالة إحصائية	قبول الفرضية
٤	أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط النماذج بالبحوث المحاسبية.	تربيعية	ذات دلالة إحصائية	قبول الفرضية
٥	أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط البحوث التجريبية في البحوث المحاسبية.	تربيعية	ذات دلالة إحصائية	قبول الفرضية
٦	أن الزمن عامل مؤثر في زيادة ارتباط البحوث التطبيقية في البحوث المحاسبية.	خطية	ذات دلالة إحصائية	قبول الفرضية

### التوصيات:

من أهم التوصيات التي تقدمها هذه الدراسة الأتي:

(١) توصي هذه الدراسة بضرورة رفق البحوث المحاسبية بالبحوث التي تعتمد على الرياضيات والإحصاء وبحوث للعمليات وتعتمد على العلوم الأخرى ذات العلاقة لأن نتائج تلك الدراسات تكون مدعومة بأدلة موضوعية أكثر من غيرها من الدراسات، وتمكن من التحليل والتفسير لأثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

(٢) كما توصي الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير مناهج الدراسة في المحاسبة بحيث تشمل تلك المناهج:

- ضرورة إعادة تقييم المناهج العلمية في كليات التجارة اليمينية، وتطوير تلك المناهج وتحديثها.

- التركيز على تعليم أساليب التحليل الكمية والتوسع في استخدام تلك الأساليب.

- ضرورة أن تشمل المناهج الدراسية استخداماً مكثفاً للأساليب الرياضية والإحصائية، بغرض تطوير الأدوات التحليلية للباحثين في المجالات المحاسبية، وتقوية مهارات البحث والتحليل لدى المنتسبين لأقسام المحاسبة والإدارة.

- تطوير أساليب القياس والارتباط بالعلوم الاجتماعية الأخرى المتعلقة بدراسة السلوك الإنساني، أو تلك المتعلقة بنظرية المعلومات، أو البحوث التسويقية.

- إدخال أنظمة المعلومات وأنظمة تقنية الحاسوب كمقررات أساسية في المناهج الدراسية المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة تصميم النظم.

- رفق المكتبات الجامعية بالدوريات العلمية والكتب الحديثة لأن تطوير العملية التعليمية لا يمكن أن تقوم من خلال مناهج تدريسية قد عفا عليها الزمن ولا تواكب للتطورات الحديثة.

• ضرورة فتح الدراسات العليا في مجال المحاسبة وإدارة الأعمال على اعتبار أن الدراسات العليا هي التي تبقى شريان الحياة العلمية البحثية للمعاهد أو الجامعات وتجعله مواكباً ومتطوراً.

• ضرورة الارتباط بجامعات ومؤسسات بحث علمي إقليمية ودولية والتعاون مع تلك الجامعات والمؤسسات من خلال عقد الندوات والمؤتمرات التي تسهم في مناقشة المشاكل الحيوية الواقعية للمجتمع.

(٣) كما توصي الدراسة بأن تبادر الجهات المعنية في الجمهورية اليمنية بتطوير معايير محاسبة ومراجعة محلية تتلائم مع المعايير الدولية لحسم الخلاف في الممارسات المهنية.

(٤) كما توصي الدراسة من ضرورة أن تكون المشاكل التي تتعرض لها البحوث المحاسبية مرتبطة بالواقع العلمي بغية إيجاد حلول للمشاكل الميدانية، أو الإسهام في تقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرار أو تصويبها ووضعها في إطار يسمح بحل تلك المشاكل.

(٥) كما توصي الدراسة بتقليص مجالات البحث النظرية أو تلك التي لا تستخدم فيها الأساليب الإحصائية والكمية، ما لم يكن القيام بتلك الدراسات النظرية ضرورة ملحة يقتضيها واقع الحال.

(٦) وبطبيعة الحال فإن هذا القول لا ينفي الحاجة للبحوث النظرية فهي على قدر من الأهمية بقدر البحوث الميدانية والتجريبية. بل على العكس من ذلك، فإن البحوث النظرية تكون في بعض الأحيان هي حجر الأساس الذي تقوم عليها البحوث والدراسات الميدانية والتطبيقية.