

اتجاهات البحوث المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية

د. حسام الدين مصطفى الخدّاش (*)

مقدمة :

يعرف البحث ببساطة بأنه نشاط عقلائي intellectual activity يبذل لاكتشاف معرفة أو قوانين جديدة (Courtis, 1980, p. 1) أو هو البحث المنظم عن الحقيقة، والبحث العلمي السليم هو ذلك البحث المبني على أسس علمية تؤدي للوصول إلى نفس النتيجة النهائية بصرف النظر عن الأشخاص القائمين على البحث. لذا فإن البحث لا بد أن يكون سليماً من ناحية علمية وأن يكون أداة لاكتشاف حقيقة أو معرفة ما، وفي مجال الأنشطة الإجتماعية يعتبر تطبيق البحث العلمي بالمفهوم المطلق للبحث العلمي السليم من الصعوبة بمكان. لذا فإن البحث في العلوم الإجتماعية يهدف إلى إكتشاف المعرفة وإظهارها ما أمكن بصورة موضوعية (كنعان، 2001، ص 13) إلا أن الموضوعية قضية نسبية فمثلاً في المحاسبة قد يعود ذلك لسببين (Chevalier, 1980, p. 2) : الأول، إن المحاسبة نشاط إجتماعي وجد لخدمة حاجات محددة في منشآت الأعمال والتنظيمات وبالتالي فهي لا تتماشى أو لا يمكن تفسيرها حسب قوانين الطبيعة laws of nature كما هو حال الأنشطة العلمية. ثانياً، إن إعداد واستخدام البيانات المحاسبية يتضمن تداخلاً وتأثيراً بشرياً من قبل الأشخاص القائمين على العمل المحاسبي علاوة على التغير المستمر في حاجات مستخدمي البيانات المحاسبية والتي تتطلب تعديلاً في طرق إعداد وعرض هذه البيانات.

(*) قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية - الأردن

إن التغير وتداخل العنصر البشري في العمل المحاسبي يجعل من الصعب تطبيق البحث العلمي بمفهومه المطلق على الأنشطة المحاسبية. وكننتيجة لذلك جاءت النظرية المحاسبية - والتي تعتبر حصادا لمجموعات البحوث المحاسبية المختلفة - لتحتوي مفاهيم وبدائل وطرق متعددة، ثم جاءت التنظيمات المهنية المحاسبية لتصدر معايير محاسبية تحدد ما يجب أن يطبق من هذه المفاهيم والبدائل والطرق في الممارسة المحاسبية. وتختلفت بعض المعايير المحاسبية من دولة لأخرى ومن هنا كان للأبحاث المحاسبية دورا بارزا في بناء النظرية المحاسبية وفي تحديد وتحديث المعايير المحاسبية الأكثر ملاءمة لبيئة معينة. وفي مجال النظرية المحاسبية تم الإشارة إلى أن البحوث المحاسبية تصنف بشكل عام إلى نوعين:

الأول: أبحاث ميدانية استقرائية inductive researches أو تطبيقية applied researches تعنى باستقراء واقع التطبيق المحاسبي وتحليله ومحاولة حل مشاكله.

والثاني: أبحاث نظرية استدلالية normative researches أو أساسية fundamental researches تعنى بتحليل وتفسير نظريات ومفاهيم محاسبية معينة، إلا أن بعض الباحثين يعتقدون أن الخط الفاصل بين هذين النوعين من الأبحاث غير واضح حيث أن التداخل قائم بينهما وفي هذا الشأن يقول Courtis :

“It should, however, be recognized that fundamental & applied research often overlap. The findings of fundamental research will often be used in applied research ” (Courtis, 1980, p. 3)

وقد أيد مجموعة من الباحثين وجهة النظر هذه (أنظر Mathews and Perera, 1996 and leo et al, 1999)، وذلك لأن البحوث الميدانية يجب أن تبنى على أساس افتراضات محددة specific propositions وأساس نظري محدد specific conceptual framework وكلاهما قاعدة نظرية يضعها الباحث قبل إجراء الدراسة الميدانية. وهذا يعني بالضرورة أن الدراسات الميدانية تبنى أساساً على افتراضات نظرية مستخلصة من أدبيات سابقة وتحليلات الباحث الشخصية ثم تستكمل بجمع البيانات الميدانية للإجابة على هذه الافتراضات المصاغة على شكل أسئلة questions أو فرضيات hypotheses. ورغم ذلك فإن هؤلاء الباحثين وغيرهم يتفقون على الإختلافات الجوهرية بين هذين النوعين من الأبحاث والتي سنأتي على ذكرها فيما بعد.

لقد قام المحاسبون الممارسون والأكاديميون باستخدام كلا النوعين من البحوث في دراساتهم. وقد أمكن تصنيف معظم الدراسات المحاسبية في الدول الغربية حتى منتصف الستينات كدراسات نظرية استدلالية (Kothari, 2001), ويضيف أنه منذ دراسات (Ball & Brown (1968), Beaver (1968) فإن الاهتمام اتجه نحو الدراسات الميدانية الاستقرائية المبنية أساساً على تفسير (explain) وتنبؤ predict التطبيق المحاسبي. وفي هذا الصدد يقول: Kothari (2001,p.6) إن عدداً كبيراً من البحوث المحاسبية المعاصرة تختبر تنبؤات من

واقعت دراسات استقرائية ميدانية. وفي الأردن تمت عدة دراسات محاسبية حيث شملت عدة مواضيع محاسبية واستخدم فيها كلا النوعين من البحوث، وحسب علم الباحث فإنه لم تجري حتى الآن أية دراسة بحثية لتصنيف وتقييم اتجاهات هذه البحوث. لذا فإن هذه الدراسة الحالية ستقوم بمسح جميع البحوث المحاسبية والتي نشرت خلال فترة 6 سنوات (1996-2001) في المجالات الأردنية المحكمة والصادرة عن الجامعات الأردنية الحكومية والتي تعتبر مجلات رفيعة على المستوى المحلي highly-regarded journals.

إن الجزء المتبقي من هذه الدراسة يشمل المراجعة الأدبية للدراسة، أهداف الدراسة الحالية ومشكلة الدراسة ومنهجيتها ونتائج المسح الميداني.

المراجعة الأدبية Literature Review:

كما ذكر في مقدمة الدراسة أن البحوث المحاسبية يمكن أن تصنف بشكل عام إلى نوعين: دراسات نظرية استدلالية ودراسات ميدانية استقرائية وذكر أيضا أن البحث هو نشاط عقلائي لزيادة المعرفة لذا سيتم التركيز في هذا الجزء على دور كل من هذه الدراسات في زيادة المعرفة المحاسبية وبنائها كما سيتم استعراض مقومات البحث العلمي لكل نوع من هذه الأنواع. وقبل الخوض في ذلك لا بد من الإشارة إلى أن الدراسات المحلية السابقة حول موضوع البحث الحالي نادرة إن لم تكن معدومة حيث وجد أن بعض البحوث تناولت البحث العلمي ومشاكله وحوافزه في البيئة الأردنية بشكل عام. ومنها دراسة طنناش (1995) التي بينت أن أهم أهداف البحث العلمي لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الأردنية هي الترقية الأكاديمية، والمتعة الشخصية

وتحسين المعرفة الإنسانية ومن ثم إشباع الرغبة الذاتية على التوالي. وقد تأيد هدف الترقية الأكاديمية بدراسة أخرى أجراها ديراني (1997) على كليات العلوم التربوية في الجامعة الأردنية، وجامعة اليرموك وجامعة مؤتة. أما على المستوى الخارجي فقد تناولت بعض الدراسات الأجنبية موضوع البحوث المحاسبية واتجاهاتها وتقييمها وسيتم استعراض بعض هذه الدراسات ضمن الأنواع الرئيسية للبحث المحاسبي كما يلي:

أولاً: دراسات نظرية استدلالية:

وترتكز هذه الدراسات على التفكير النظري the conceptual thinking وإبراز التحليل المنطقي الفلسفي the logical and philosophical analysis أو البرهان الرياضي the mathematical proof لمعادلات ونماذج تم تطويرها أو افتراضها. إن نجاح هذه الدراسات وقبولها من قبل المحاسبين الممارسين وحتى الأكاديميين يتطلب توافر قدره بحثية تحليلية منظمة وإقناعيه كما يتطلب سهولة تطبيق مفاهيمها وأفكارها بدرجة منافسة لما هو مطبق وغير ذلك فإنها ستبقى مجرد حبر على ورق.

إن الدراسات النظرية الاستدلالية تعتبر دراسات تطويرية لمفاهيم، وقوانين، ومبادئ، وفرضيات ونظريات محاسبية مختلفة حيث يعتقد باحثيها أنها مفيدة لتطوير العمل المحاسبي، وتعتبر دراسة (Paton & Littleton (1940 في النظرية المحاسبية، ودراسة (Mautz & Sharaf (1961 في التدقيق من أفضل الدراسات التي قدمت المفاهيم الأساسية the basic concepts والتي يعتقد أنها ضرورية لإجراء البحوث النظرية الاستدلالية.

ان الدراسات النظرية تقوم على مفهوم أساسي وهو ماذا يجب " what should be " أو متى يجب "when should be" فمثلاً ما هو المقياس المحاسبي الملائم لتحديد قيمة البيانات المحاسبية أو متى يجب أن تعد أو ما يجب الإفصاح عنه، إن الإجابة على هذه الأسئلة وغيرها لا بد أن تكون بطريقة فلسفية نظرية مقنعة. ويستخدم بعض المنظرين theorists أساليباً رياضية لنشر فلسفتهم، لذا تعتبر بعض الدراسات الاستدلالية دراسات تحليلية رياضية / mathematical analytical / deductive studies لكونها تستخدم رموزاً ومعادلات للوصول إلى منطق افتراضي معين إلا أن هذا النوع من الدراسات المحاسبية والذي يعتبر تقليدياً لبعض الدراسات الاقتصادية لم ينجح بشكل كبير بسبب الاستخدام المحدود للمعادلات والرموز في الكتب المحاسبية التعليمية وبسبب الافتقار للإجماع على المفاهيم الأساسية للرموز المستخدمة (Wolk et al, 1992, p. 30 . ولعل من أشهر الدراسات النظرية الاستدلالية دراسة الأسترالي Chambers في الستينات والذي طور فيها نموذجاً متكاملًا لكيفية قياس وإعداد البيانات المحاسبية حسب مفهوم صافي القيمة المتحققة net realizable value كبدلاً لأساس التكلفة التاريخية historical cost approach الشائع الاستخدام في التطبيق المحاسبي إلا أنه وحتى عصرنا الحالي لم يجد هذا النموذج المقترح قبولاً عاماً ليشجع استخدامه أو ليتم تبنيه من قبل واضعي المبادئ المحاسبية accounting standard setters.

وبالتالي فإن من أهم الانتقادات الموجهة للدراسات النظرية الاستدلالية بأن الكثير من الفرضيات المطورة لم يجد قبولاً عاماً من قبل جمهور المحاسبين

الممارسين (Leo et al, 1999, p.84). ورغم ذلك لا يمكن إنكار أن هذا النوع من الدراسات ساهم بشكل فاعل في بناء النظرية المحاسبية وزاد من المعرفة والفكر المحاسبي التي يمكن أن يستفاد منهما في إثراء علم المحاسبة بشكل عام وهذا ما نجده في كتب المحاسبة التعليمية the text books وكتب النظرية المحاسبية بشكل خاص.

ثانياً: دراسات ميدانية استقرائية:

وترتكز هذه الدراسات على استقراء وملاحظة العالم الحقيقي observing the real world ومن أبسط أنواعها تلك التي تعرض بيانات مجمعة عن تطبيق أو واقع محاسبي معين دون محاولة تفسير كيفية ظهور هذه البيانات أو علاقتها مع بعضها البعض (Chevalier, 1980, p. 3)، وهذا يندرج تحت ما يسمى بالدراسات الوصفية البحتة pure descriptive studies والتي لا تسعى إلى محاولة تفسير علاقات وتطبيقات محاسبية معينة والتنبؤ باتجاهاتها المستقبلية. وفي الحقيقة فإن هذا النوع من الدراسات غير مفيد في بناء وتطوير النظرية المحاسبية بشكل واضح إلا أن من الدراسات الوصفية ما يحاول أن يفسر أو يحلل واقع محاسبي معين وتسمى دراسات وصفية تحليلية analytical descriptive studies وهي أكثر خدمة في زيادة المعرفة المحاسبية، والأنواع الأخرى الأكثر انتشاراً وهي تلك التي تتجاوز مرحلة الوصف لتفترض وجود علاقات أو اختلافات ذات دلالات إحصائية بين مجموعة من المتغيرات، وتسمى دراسة علاقات associations study أو دراسة مقارنات comparatives study وهناك دراسات أخرى تبحث في أثر نشر معلومات محاسبية جديدة في

فترة زمنية محددة على متغيرات معينة مثل أثر إفصاح معلومة ما على سعر السهم السوقي لشركة ما وتسمى دراسة حدث event study. وتعتبر الدراسات الميدانية الاستقرائية أكثر جاذبية more attractive للمحاسبين الممارسين، وذلك لأنها تتناول مشاكل التطبيق المحاسبي. وأصبحت هذه الدراسات أيضا مجال جذب للأكاديميين وذلك لاستخدامها معادلات ونماذج إحصائية علاوة على تحليل نتائجها باستخدام برامج حاسوبية مطورة مثل برنامج SPSS أو SAS أو EXCEL وغيرها. ان هذه الدراسات تسعى أساساً لإيجاد حلول لمشاكل محاسبية واقعية وفي جميع هذه الحالات فإن فرضيات هذه الدراسات أو أسئلتها لا بد أن تبني على إطار نظري محدد.

وفي مثل هذا النوع من الدراسات فإن جمع البيانات الميدانية يستند إلى عدة طرق منها الاستبيانات questionnaires، المقابلات interviews، بيانات من القوائم المالية المنشورة published financial statements أو بيانات من الأسواق المالية financed markets أو غيرها وهذا ما يسمى بالدراسات الأرشيفية archival researches أو بتحليل المحتوى content analysis أو قد تجمع بيانات من تجارب تجري لتحديد مستوى الاستجابة لأفراد الدراسة individuals in simulation exercises. في مثل هذا النوع من الدراسات لا بد من أن تكون فرضيات الدراسة واضحة ومنبثقة من مشكلة بحثية محددة وأن تكون عينة الدراسة مختارة بطريقة علمية سليمة وواضحة وأن تجمع البيانات المطلوبة وتحلل بطرق إحصائية ملائمة ليتم اختبار فرضيات الدراسة

الموضوعة. إن هذا النوع من الدراسات يركز على مفهوم ما هو " what is " وليس ماذا يجب أو متى يجب كما هو حال الدراسات النظرية الإستنباطية. ومن أهم الطرق الإحصائية المستخدمة في تحليل الدراسات الميدانية:

- الإحصاء الوصفي ويستخدم لتجميع وعرض وتلخيص البيانات وكثيرا ما يستخدم فيها مقاييس الوسط الحسابي mean، الوسيط، median المنوال mode، المدى range، الإنحراف المعياري standard deviation وتستخدم هذه المقاييس لأعطاء مؤشرات محددة عن بيانات الدراسة.
- دراسة العلاقات associations study وتستخدم لتحديد تلك المتغيرات المستقلة المؤثرة على متغير تابع وعادة ما يستخدم فيها تحليل الإنحدار البسيط simple regression والمتعدد multiple والمتدرج stepwise.
- دراسة الإختلافات differences study أو دراسة المقارنات comparatives study وتستخدم لتحديد الإختلافات بين مجموعتين أو أكثر من البيانات أو أفراد العينة أو المجتمع ويستخدم فيها تحليل إختبار T وإختبار F وإختبارات الـ ANOVA عموما.
- دراسة الإرتباطات correlations study وتستخدم للتعرف على اتجاهات العلاقات المفترضة بين مجموعة المتغيرات ومنها إرتباط سبيرمان spearman's correlation و إرتباط بيرسون pearson's correlation وغيرها.

وقد كان للدراسات الميدانية دور بارز في خدمة واضعي المبادئ المحاسبية standards setters حيث أنها أقرب لواقع الممارسة مقارنة

بالدراسات النظرية الاستدلالية، وانتشرت الدراسات الميدانية بكثرة في تلك الدول التي تسعى الى بناء أو تطوير معاييرها المحاسبية المحلية أو تسعى لتكييف معايير المحاسبة الدولية لتلائم بيئتها التطبيقية. ومن الانتقادات الرئيسية للدراسات الميدانية بأنها تبنى على عدد من الافتراضات يلخصها (Mathews and Perera, 1996, p. 47) كما يلي :

أولاً: إن العالم الإجتماعي مثل العالم المادي يمكن جعله ساكناً وتحديد معالمه لدرجة معها يمكن إجراء عملية القياس عليه. ثانياً: إن الإنسان ولأغراض بحثية يخضع لعوامل خارجية محددة ويمكن السيطرة عليها. ثالثاً: إنه من خلال دراسة علاقات مفترضة بين متغيرات مستخلصة من العالم الاجتماعي فإنه يمكن للباحثين الاجتماعيين أن يكشفوا الحقيقة.

ومن ناحية منهجية بحثية فإن أي نوع البحث المستخدم في دراسة ما فإن هناك شروطاً لا بد من توافرها لاعتبار البحث المحاسبي بحثاً سليماً وهي (Patillo, 1980).

- 1 بحث منظم لمشكلة محددة.
- 2 استخدام طريقة علمية ملائمة.
- 3 الحصول على أدلة ملائمة للبحث.
- 4 الوصول الى نتائج غير متحيزة من واقع الأدلة المجمعة.
- 5 بيان منطقية وصلاحيّة النتائج المستخلصة.
- 6 إستخلاص مبادئ أو قوانين عامة ممكن اشتقاقها من أبحاث أخرى تجرى على نفس الظاهرة في ظروف مشابهة في المستقبل.

ومن ذلك يمكن استخلاص ثلاثة مراحل أساسية للبحث المحاسبي

السليم وهي:

تحديد مشكلة البحث the problem setting، تجميع وترتيب وتحليل البيانات the data gathering, classification & analysis وبيان نتائج وتوصيات البحث the conclusion & recommendations. ففي المرحلة الأولى لا بد وان تكون مشكلة البحث واضحة وأن تكون أسئلة أو فرضيات الباحث في الدراسات الميدانية الإستقرائية بحاجة إلى بيانات ميدانية فعلية للإجابة عليها أو فحصها أما في الدراسات الاستنباطية فإن إجابات الأسئلة أو نتائج الفرضيات تكون مفترضة والباحث يحتاج إلى تأكيدها من خلال مجهود بحثي وإقناعي إضافي.

إن مشكلة الدراسة لا بد أن تكون معرفة بكلمات وليس رموزا وتتميز ببساطة مفهومها ووضوحها (Long, 1980, p. 140). ومن أسهل الطرق لتحديد مشكلة البحث هو صياغتها في سؤال مكون من جملة واحدة one-sentence question أو في مجموعة من الأسئلة كما أن هذه الأسئلة يجب أن تكون خالية من الكلمات غير محددة المعنى والتي لم تحظى بتعريف واضح من قبل الباحث مثل ذلك ذكر مصطلح القيمة السوقية market value ضمن سؤال البحث فهنا مصطلح القيمة السوقية غير محدد المعنى حيث قد يعني سعر سوق البيع selling market price أو سعر سوق الشراء purchasing market price من الأشكال الأخرى هو أن تصاغ المشكلة البحثية على شكل فرضيات عدمية أو بديلة ليتم اختبارها.

وبخصوص تجميع وتحليل البيانات فكما ذكر سابقا فإن دراسات الآراء opinion researches وتشمل الإستبانات، المقابلات، التجارب البحثية التي يقودها الباحث بنفسه experimental researches والدراسات الأرشيفية archival researches للحصول على بيانات من مستندات ومنشورات مختلفة هي أساليب جمع بيانات ملائمة للدراسات الميدانية الاستقرائية في حين أن الدراسات الأرشيفية هي الأداة الأكثر ملاءمة للأبحاث النظرية الاستدلالية (Courtis, 1980)، أما بالنسبة لبيان النتائج والتوصيات فبصرف النظر عن نوع البحث المستخدم فإن نتائج البحث لا بد وأن تكون جديدة novel وان تكون defensible أي يمكن الوصول إلي ما يطابقها بشكل عام بإجراء الدراسة من قبل أشخاص آخرين.

ولمعرفة أي من الاتجاه النظري أو الاتجاه الميداني هو أكثر ملاءمة للأبحاث المحاسبية فانه يمكننا القول أن الدراسات المحاسبية ذات أهمية إذا كانت ذات منهجية بحثية سليمة و تضيف شيئا للمعرفة المحاسبية أو تساهم في بناء النظرية المحاسبية. فإذا كانت الدراسة المحاسبية ذات منحنى نظري استدلالى بالتالي فإن المعرفة الجديدة لا بد أن تضيف شيئا للنظرية المحاسبية العامة بحيث يمكن تحليلها والاستفادة منها في شتى أنحاء العالم. أما الدراسة المحاسبية ذات المنحنى الميداني الاستقرائي فلا بد أن تضيف معرفة جديدة للنظرية المحاسبية بشكلها الخاص في ذلك البلد أو البيئة التي أجريت عليها الدراسة الميدانية، وبالتالي فهي تؤدي الى تراكم المعرفة المحاسبية الخاصة بذلك البلد أو البيئة ويستفاد من الدراسات الميدانية أيضا بتكرارها في أماكن

أخرى أو بإجراء مقارنات مع بلدان أو بيئات أخرى، أو قد يستفاد منها في تطوير أو بناء معايير محاسبية محلية. وبالتالي قد تكون هذه الدراسات ملائمة في بيئة معينة إلا أنها غير ملائمة لبيئة أو ثقافة أخرى (Clarke, 2001, p.5). وفي ضوء ما سبق وعلى أساس أنه لا يوجد معايير محاسبية أردنية وأن معايير المحاسبة الدولية قد ألزم بتطبيقها في الأردن منذ عام 1998، إلا أنه لم تسعى حتى الآن أية جهة محاسبية مهنية accounting professional body بتطوير أو تكييف معايير المحاسبة الدولية المطبقة في الأردن منذ عام 1998. وهذا يعني إما أن الدراسات المحاسبية في الأردن لم تظهر بشكل واضح مدى قصور أو عدم ملائمة بعض معايير المحاسبة الدولية للبيئة الأردنية أو أنها أظهرت ملائمة هذه المعايير للبيئة الأردنية، وبناء عليه جاء سؤال هذه الدراسة لتوضح الإجابة عليه اتجاه البحوث المحاسبية في الأردن وإلى أي مدى ساهمت في بناء المعرفة أو النظرية المحاسبية العامة وإلى أي مدى ساهمت في تغطية مشاكل المحاسبة في البيئة الأردنية ومدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لها.

أهداف الدراسة ومنهجيتها:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اتجاهات البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكّمة الأردنيّة الصادرة عن الجامعات الحكومية وتحديد فيما إذا كانت أبحاثاً نظرية استدلالية أم أبحاثاً ميدانية استقرائية، كما تهدف إلى تقييم اتجاهات هذه البحوث ومنهجيتها وفق الإطار النظري المفصّل عنه سابقاً وبالتالي فإن هذه الدراسة ذات طبيعة انتقادية تحليلية critical and analytical ويعتبر الهدف الرئيسي للنظرية الانتقادية

اتجاهات البحوث المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية

التحليلية هو تزويد المعرفة لأفراد المجتمع حتى يمكن التعرف على نتائج أعمالهم بطريقة منطقية (Gaffikin, 1989, p.175). إن نطاق هذه الدراسة هو المجالات المحكمة الصادرة عن الجامعات الحكومية الأردنية وهي مجلة دراسات للعلوم الإدارية والصادرة عن الجامعة الأردنية ومجلة أبحاث اليرموك الصادرة عن جامعة اليرموك ومجلة مؤتة للبحوث والدراسات الصادرة عن جامعة مؤتة ومجلة المنارة الصادرة عن جامعة آل البيت. أما فترة هذه الدراسة فهي 6 سنوات تمتد من عام 1996 وحتى عام 2001. وهي فترة تسبق تطبيق معايير المحاسبة الدولية بسنتين وتلي عملية التطبيق بأربع سنوات ليتم تحديد الدور الذي لعبته هذه الدراسات في خدمة المحاسبة بشكل عام وتطبيقاتها في الأردن.

وتعتبر هذه المجالات ذات مستوى رفيع على المستوى المحلي حيث أن الجامعات الحكومية الأردنية ولأغراض ترقية أعضاء هيئة التدريس لا تعتمد إلا البحوث المنشورة في هذه المجالات دون غيرها من المجالات المحكمة الأردنية وقد مضى على إصدار أحدث هذه المجالات - مجلة المنارة - مدة 6 سنوات على الأقل.

مشكلة الدراسة : The study problem

وصولاً لأهداف البحث يمكن صياغة مشكلة هذه الدراسة بالأسئلة

التالية:

السؤال الأول: ما هي اتجاهات البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكمة الأردنية؟

السؤال الثاني: هل تغطي البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكمة الأردنية اتجاهات تؤدي الى زيادة المعرفة المحاسبية العامة وزيادة المعرفة في مجالات المحاسبة وتطبيقاتها في الأردن؟

السؤال الثالث: هل تستخدم البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكمة الأردنية منهجية بحثية ملائمة لمشكلة البحث؟

نتائج البحث الميداني: The Result of the Study.

للإجابة على سؤال الدراسة الأول حول اتجاهات البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكمة الأردنية وبالاستناد إلى الاتجاهات الرئيسية والفرعية للبحث المحاسبي المشار إليها سابقاً في هذه الدراسة فإنه يلاحظ كما يشير الجدول رقم (1) إلى أن (91%) من الدراسات المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية والصادرة عن الجامعات الحكومية الأردنية هي دراسات ميدانية وهذا يعني أن هذه الدراسات لم تركز على بناء النظرية المحاسبية العامة theory building وإنما كان الاهتمام منصبا على فحص النظرية المحاسبية theory testing أو توسيع مفهومها وهذا ما يسمى في النظرية المحاسبية بـ theory extension. كما يشير الجدول أن ما نسبته (60%) من البحوث كان من نصيب مجلة دراسات ويمكن تفسير ذلك أن هذه المجلة

اتجاهات البحوث المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية

متخصصة في العلوم الإدارية وتصدر عن أقدم الجامعات الأردنية – الجامعة الأردنية- في حين أن المجالات الأخرى تغطي مجال الأنشطة الإجتماعية والاقتصادية بشكل عام.

جدول (1)

اتجاهات البحوث المحاسبية كدراسات نظرية إستدلالية أو ميدانية إستقرائية

دراسات نظرية		دراسات ميدانية		الدراسات المحاسبية المشمولة في البحث		الناشر
نسبة مئوية	عدد	نسبة مئوية	عدد	نسبة مئوية	عدد	
11%	04.0	89%	31.0	60%	35.0	دراسات
00%	00.0	100%	10.0	17%	10.0	أبحاث اليرموك
00%	00.0	100%	04.0	07%	04.0	مؤتة
11%	01.0	89%	08.0	16%	09.0	المنارة
09%	05.0	91%	53.0	100%	58.0	المجموع

كما يشير الجدول رقم (2) الى تصنيف الدراسات الميدانية حسب طبيعة الدراسة كونها دراسة وصفية أو وصفية تحليلية أو دراسة حالة أو علاقات أو خليط بينها أو غيرها. ونلاحظ من الجدول (2) أن (38%) من الدراسات الميدانية هي دراسة علاقات و (13%) وصفية تحليلية و علاقات ليصل مجموع البحوث التي تتضمن دراسة العلاقات إلى (51%) وهذا يعطي مؤشرا أن هناك تركيزا على النهج التنبؤي predictive approach وهذا يؤكد

ما تم ذكره سابقاً أن استخدام نماذج اختبار العلاقات الإحصائية يستحوذ على إهتمام العديد من الباحثين المحاسبين في العصر الحالي. إلا أن هذا النوع من الدراسات يبقى مجالاً للانتقادات رغم جاذبيته بسبب تركيزه على نماذج العلاقات المفترضة بين متغيرات الدراسة ولاستخدامه رموزاً رياضية وأساليب إحصائية محددة وفي هذا يقول (White et al 1998, p. 231): إن هذه الأساليب قد تحول انتباهنا عن المشاكل الأساسية التي يتم بحثها فيكون التركيز على رموز الدراسة وأساليبها الإحصائية أكثر من التركيز على ما يمكن توفيره من معلومات مفيدة.

ويلاحظ أيضاً أن جزءاً كبيراً من هذه الدراسات استنتجت قيم منخفضة لـ r^2 المفسرة للعلاقات المفترضة وهذا يعني أن نسبة منخفضة من التغيير في المتغيرات التابعة أمكن تفسيره نتيجة التغيير في المتغيرات المستقلة. ويؤكد (White et al 1998, p. 212) أن العلاقات المفترضة بين المتغيرات قد يظهر اختبارها إحصائياً دلالات إحصائية معنوية إلا أنها ذات دلالة اقتصادية معنوية منخفضة أو حتى معدومة. كما لوحظ أن نسبة كبيرة من الدراسات التي شملتها الدراسة الحالية لم تعطى اهتماماً وحيزاً كافياً لتفسير العلاقة المفترضة بين المتغيرات قبل اختبارها ميدانياً حيث كان الانتقال سريعاً من الدراسات السابقة أو المراجعة الأدبية لتطبيق نماذج العلاقات المفترضة.

جدول (2)

تصنيف الدراسات الميدانية حسب طبيعة الدراسة

اتجاهات البحوث المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية

الناشر	وصفية تحليلية	دراسة علاقات	دراسة فروقات	وصفية تحليلية وعلاقات	وصفية تحليلية وفروقات	دراسة حالة	أخرى	مجموع
راسات	8.0	14.0	3.0	1.0	2.0	0.0	3.0	31
حاث يرموك	1.0	4.0	0.0	4.0	1.0	0.0	0.0	10
رئة	2.0	1.0	0.0	1.0	0.0	0.0	0.0	4
منارة	4.0	1.0	0.0	1.0	1.0	1.0	0.0	8
مجموع	15.0	20.0	3.0	7.0	4.0	1.0	3.0	53
النسبة	%28	%38	%6	%13	%8	%2	%5	%100

وللإجابة على سؤال الدراسة الثاني حول مدى تغطية البحوث المحاسبية لاتجاهات تؤدي إلى زيادة المعرفة المحاسبية ومجالات تطبيقاتها في الأردن، فيلاحظ من الجدول رقم (3) إن ما نسبته (74%) من الدراسات الميدانية طبقت على الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في السوق المالي وأن فقط (26%) طبق على فئات أخرى كالمدققين ومقدي الضريبة والجمعيات التعاونية وموظفي القطاع العام وتقريبا بمعدل دراستين لكل فئة (انظر الملحق). ولم تخص فئات أخرى كالمشروعات الصغيرة التجارية أو الصناعية أو غيرها كالفنادق، المستشفيات، التعليم، المقاولات بأية دراسات تذكر.

جدول (3)

نطاق البحوث المحاسبية في المجالات المحكمة الأردنية

البيان	شركات مساهمة عامة	أخرى	المجموع
العدد	39	14	53
نسبة مئوية	%74	%26	%100

ويلاحظ أيضا من جدول رقم (4) أن (25%) من الدراسات على الشركات المساهمة العامة. كان من نصيب قطاع الصناعة في حين أن قطاع البنوك والتأمين لم تزد نسبة كل منها عن 10% ويعتبر ذلك قصورا باعتبار أن الأردن ليس بلدا صناعيا وأن قطاع الصناعة لا يغطي إلا ما نسبته () من القطاعات الاقتصادية الرئيسية الأردنية.

جدول (4)

نطاق البحوث المحاسبية التي أجريت على الشركات المساهمة العامة

شركات مساهمة عامة					البيان
قطاع التأمين	قطاع البنوك	قطاع الخدمات	قطاع الصناعة	جميع القطاعات	
1	4	9	13	21	العدد
2%	8%	17%	25%	40%	النسبة المقارنة المئوية بمجموع الدراسات الميدانية

كما يشير الجدول رقم (5) إلى تصنيفات البحوث المحاسبية حسب حقول المعرفة المحاسبية ويلاحظ إن التركيز قليل على بعض المجالات مثل القياس المحاسبي أو تقييم الأصول المحاسبية والمعايير المحاسبية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، المحاسبة الاجتماعية وغيرها، وقد انحصرت نسبة كبيرة من الدراسات حول الأسهم وعوائدها في الأسواق المالية.

جدول (5)

تصنيفات البحوث المحاسبية حسب حقول المعرفة المحاسبية

النسبة المئوية التقريبية	العدد	البيان
3%	2	محاسبة ضريبية
7%	4	التقارير المالية والإفصاح المحاسبي
5%	3	المحاسبة الاجتماعية
5%	3	المحاسبة الإدارية
35%	20	السوق المالي
7%	4	بنوك وجمعيات تعاونية
16%	9	تدقيق حسابات
3%	2	محاسبة تكاليف
2%	1	معايير محاسبية
3%	2	القياس المحاسبي
14%	8	أخرى
100%	58	المجموع

أما الجدول رقم (6) فيشير الى أسلوب تحليل البيانات المستخدم في البحوث المحاسبية، ويلاحظ أن نسبة (61%) من البحوث المحاسبية المنشورة التي شملتها الدراسة قد استخدمت أساليب تحليل متقدمة وهذا يتوافق مع النتيجة التي أظهرها الجدول رقم (2) وذلك بأن ما يعادل (70%) من البحوث

التي شملتها الدراسة صنفت كدراسات تتجاوز مستوى الدراسات الوصفية التحليلية الى دراسة العلاقات ودراسة الفروقات بين مجموعة من المتغيرات. ويظهر الجدول (6) أيضا أن (31%) من الدراسات استخدمت أسلوب تحليل الانحدار والسبب في ارتفاع هذه النسبة أن جميع دراسات السوق المالي المشمولة في هذا البحث قد اختبرت نماذج models علاقات مفترضة بين متغيرات السوق المالي والمتغيرات المحاسبية باستخدام تحليل الانحدار البسيط, المتعدد والمتدرج.

جدول (6)

أسلوب تحليل البيانات في البحوث المحاسبية

سنة النشر	إحصاء وصفي	تحليل النسب	تحليل الإنحدار	تحليل التباين	تحليل الارتباط	مجموع
العدد	23	9	25	18	6	81
النسبة المئوية	%28	%11	%31	%22	%8	100%
	%39 أساليب تحليل بسيطة		%61 أساليب تحليل متقدمة			100%

أما الجدول رقم (7) فيشير إلى أساليب جمع البيانات المستخدمة في البحوث المحاسبية الأردنية، ويلاحظ من الجدول أن تحليل المحتوى استحوذ على (44%) من أساليب جمع البيانات في البحوث المحاسبية وبيانات السوق المالي على (12%) وهي أكثر الأساليب استخداما لجمع بيانات مالية في

دراسات السوق المالي وأهم ما ينتقد به أسلوب تحليل المحتوى بأن البيانات المنشورة في القوائم المالية ليس بالضرورة أن تكون دقيقة كما أنها لا تعدل من قبل الباحثين في ضوء المعلومات المفصح عنها أو تلك التي يمكن الحصول عليها من قبل الإدارة (White et al, 1998, p. 232).

جدول (7)

أساليب جمع البيانات في البحوث المحاسبية

سنة النشر	الإستبانة	تحليل المحتوى	بيانات السوق المالي	مقابلات	تجربة محلية	مجموع
العدد	23	26	7	2	1	59
النسبة	%39	%44	%12	%3	%2	100%

وبخصوص سؤال الدراسة الأخير حول مدى استخدام البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكمة الأردنية لمنهجية بحثية ملائمة لمشكلة الدراسة و باستثناء ما ذكر سابقا حول افتقار معظم الدراسات الميدانية التي تختبر علاقة مفترضة بين متغيرات معينة إلى إعطاء تفسير نظري لوجود مثل هذه العلاقات المفترضة فإن المنهجية البحثية المستخدمة في الدراسات المحاسبية المنشور في المجالات المحكمة الأردنية كانت محددة ومتوافقة مع شروط البحث العلمي. ولعل تبرير ذلك أن هذه البحوث منشورة في مجالات متخصصة محكمة وذات مستوى رفيع لذا كانت شروط البحث العلمي السليم

متوافرة في هذه البحوث والمتمثلة في وجود مشكلة بحثية محددة واستخدام طريقة علمية ملائمة للبحث مع بيان منطقية النتائج المستخلصة.

نتائج الدراسة:

من التحليل السابق يمكن استنتاج ما يلي:

- 1) أن الدراسات المحاسبية في المجالات المحكّمة الصادرة عن الجامعات الحكومية الأردنيّة لم تقدم مساهمة تذكر في تطوير وزيادة المعرفة المتراكمة في النظرية المحاسبية بشكلها العام حيث أن الأغلبية المطلقة من هذه الدراسات كانت ميدانية وتقتصر نتائجها على البيئة الأردنيّة.
- 2) أن نسبة كبيرة جدا من الدراسات المحاسبية الميدانية المشمولة في هذا البحث اعتمدت على نماذج وأطر نظرية مطوره في دراسات أجنبيّة حيث جرى تطبيقها على البيئة الأردنيّة وهذا يعني أن المعرفة المحاسبية الناتجة عن هذه البحوث هي خاصة بالبيئة الأردنيّة ومحدودة بقدرتها التنبؤية خارج حدود هذه البيئة.
- 3) يمكن الاستنتاج أن الدراسات المحاسبية في المجالات المحكّمة الصادرة عن الجامعات الحكومية الأردنيّة حققت تقدما محدودا في تغطية المشاكل المحاسبية في البيئة الأردنيّة وذلك بسبب تركيزها على الشركات المساهمة العامة الأردنيّة وبالأخص الصناعية كقطاع بحثي رغم أن هذه الشركات الصناعية لا تمثل أكثر من 10% من القطاع الصناعي الأردني، وأيضا بسبب تشابه مجالات الدراسة وأنواعها بدلا

من التركيز على زيادة المعرفة في مجالات المحاسبة المختلفة وتطبيقاتها في الأردن.

4) إن شروط البحث العلمي السليم توافرت بنسبة عالية في البحوث المحاسبية المنشورة في المجالات المحكّمة الصادرة عن الجامعات الحكومية الأردنيّة وإن افتقرت بعض الدراسات الميدانيّة إلى التفسير النظري للعلاقات المفترضة بين المتغيرات قبل اختبارها ميدانياً.

التوصيات:

- في ضوء نتائج الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:
 - إن نجاح البحث المحاسبي يتطلب بالضرورة الاتجاه من الإعتماد على الدراسات ذات المنحى الميداني الى أمور بحثية أساسية حول نظم المعلومات المحاسبية نفسها ومشاكل القياس المحاسبي من خلال أبحاث نظرية إستدلالية أو أبحاث أساسية.
 - أنه من المفيد التوجه من حالة التركيز على أبحاث جذابة إحصائية وبناء نماذج علاقات الى التركيز على توفير فهم اعمق للعلاقات بين المتغيرات المحاسبية ومجموعة المتغيرات الأخرى المفترضة. لماذا يفترض وجود هذه العلاقات؟ كيف يبرر وجودها؟
 - أنه من المفيد أيضاً أن تكون البحوث الميدانية موزعة وتغطي مجالات مختلفة من التطبيق المحاسبي في الأردن وغير مقتصرة فقط على قطاع دون غيره، فالدراسات في مجال المشاريع الصغيرة والمتوسطة الصناعية وغيرها، وقطاعات العمل الاجتماعي، قطاع التأمين، خدمات النقل وغيرها قليلة أو تكاد تكون معدومة.
- ويبقى أن نقول أن التحديد الدقيق لاتجاهات البحوث المحاسبية في الأردن يتطلب تغطية مجالات أخرى كالرسائل العلمية لطلبة الدراسات العليا في الجامعات الأردنيّة ونقصد بالذات رسائل طلبة الماجستير في الجامعة الأردنيّة وجامعة آل البيت والأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كما يتطلب دراسة دوافع الباحثين في الأردن لإجراء بحوث محاسبية وأسباب تركيزهم على مجالات دون أخرى وهذه نقاط قد تكون ملائمة لأبحاث مستقبلية.

المراجع:

- ديراني، محمد عبد (1997). البحث التربوي في كليات التربية ووسائل تطويره، بحث مقدم الى المؤتمر التربوي الذي عقد في كلية التربية بجامعة دمشق في الفترة 1997/5/13-11.
- طنّاش، سلامة (1995) – البحث العلمي لدى أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الأردنية، الأهداف والحوافز والرضا والمشكلات، مجلة أبحاث اليرموك، مج 11، ع 4.
- كنعان، وأحمد (2001). البحث العلمي في كليات التربية بالجامعات العربية ووسائل تطويره. مجلة إتحاد الجامعات العربية، ع 38، ص ص 5-69.
- Chevalier, G. (1980). Accounting Research in Perspective. Financial Management Research centre. Armidale.
- Clarke, R. (2001). Appropriate Research Methods for Electronic Commerce. International Journal of Electronic Commerce. [On line]. Available: www.anu.edu.au/people/Roger.Clarke/EC/ResMeth.html
- Curtis, J. (1980). Research and Methodology in Accounting and Financial Management. Financial Management Research Centre. Armidale.
- Gaffikin, M. (1989). Accounting Methodology and the Work of R.J. Chambers. Garland Publishing , Inc, London.
- Kothari, S. (2001). Capital Markets Research in Accounting. Sloan School At Management. Massachusetts Institute of Technology. Cambridge.

- Leo, K. ; Lambert, C. and Sweeting, J. (1999). Financial Accounting Issues, Second Edition. John Wiley and Sons, Brisbane.
- Long, J. (1980). Problem Defining: A Prelude to problem solving. Financial Management Research Centre. Armidale.
- Mathews, M. and Perera, M. (1996). Accounting Theory and Development, Third Edition. Thomson International Publishing Co. Melbourne, Australia.
- Mautz, R. & Sharaf, H. (1961). The Philosophy of Auditing. The American Accounting Association, Iowa City.
- Paton, W. and Littleton, A. (1940). An Introduction to Corporate Accounting Standards. The American Accounting Association, Iowa City.
- Pattillo, J.(1980). The Role of Applied Research in Accounting. Included in AFM exploratory series No. 9. Financial Management Research Centre, Armidale.
- White, G.; Sondhi, A. and Fried, D. (1998). The Analysis and Use of Financial Statements. Second Edition, John Wiley and Sons, INC. New york.
- Wolk, H. ; Francis, J. & Tearney, M. (1992). Accounting Theory : A conceptual and Institutional Approach, Third Edition. South - Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio.