

تأثير الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية للفترة (1926 – 2019) في صياغة وبناء نظرية المحاسبة

(دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية والأهلية في محافظة أربيل)

أ. م. د. ماهر علي حسين الشامام

قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، الموصل، العراق

dr.maher_shmam@yahoo.com

أ. م. احمد محمد خليل عبد الحافظ

قسم المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة صلاح الدين / أربيل، العراق

ahmed.khalel@su.edu.krd

الملخص

ساهمت البحوث المحاسبية خلال الفترة (1926-2019) في تطوير المحاسبة وذلك من خلال دراسة وتحليل ومناقشة الكثير من المواضيع المستجدة في المحاسبة سواء ما يتعلق منها بالجانب التطبيقي المتصل بالممارسات والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل المحاسبين المهنيين. معتمدة في تحليلها ومناقشتها وبناء فروضها وإثباتها على احد المنهجين السائدين في المحاسبة وهما (المنهج المعياري) (Normative) ذو الجذور الاستنباطية (Deductive)، و(المنهج الوضعي أو الإيجابي) (Positive) ذو الجذور الاستقرائية (Inductive)، وتبرز مشكلة البحث في التساؤل عن التأثير الذي خلفه التغيير في اتجاه منهج البحوث المحاسبية خلال الفترة (1926-2019) من اعتماده على المنهج المعياري وتحوله إلى المنهج الوضعي على صياغة وبناء نظرية المحاسبة، وتأثير هذا التحول على إمكانية التوصل إلى نظرية محاسبية مقبولة وشاملة، وذلك من خلال تحليل الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية المنشورة في أهم المجلات الممثلة للمجتمع المحاسبي في العالم (CAR، TAR، JAR، AOS)، ومن ثم تحليل أسباب هذا التحول أو التغيير وأثره

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2020/1/11

القبول: 2020/2/15

النشر: شتاء 2020

الكلمات المفتاحية:

Methodological trends of accounting research, Accounting theory, Accounting researches Normative, approaches Positive, approach approach.

بحث مستل من إطروحة الدكتوراه

Doi:

10.25212/lfu.qzj.5.1.23

في إمكانية التوصل إلى نظرية محاسبية مقبولة وشاملة من خلال بناء افتراض أساسي للبحث وهو : إن للتحوّل في اتجاه مناهج البحث المحاسبي من المنهج المعياري (كمنهج سائد) خلال الفترة (1926-1968) إلى المنهج الوضعي (كمنهج سائد) خلال الفترة (1968-2019) أثره (السلبي) على محاولات صياغة وبناء نظرية المحاسبة المقبولة والشاملة، وهو فرض تم تأكيد صحته (بالاعتماد على نتائج تحليل الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة المعدة لهذا البحث)، حيث توصل الباحثان إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها أن هذا التحوّل أدى إلى خلق عدد من النظريات المحاسبية الجزئية والسطحية إضافة إلى ذوبان المحاسبة كحقل معرفي مستقل في أوعية العلوم والحقول المعرفية الأخرى، وهو ما أدى بالنتيجة إلى عدم القدرة على تطوير نظرية المحاسبة أو الوصول إلى نظرية محاسبية مقبولة وشاملة.

المقدمة :

مع تغيير الظروف البيئية وتطور المعاملات الاقتصادية وتعقدتها وما واكب ذلك من تطور في العلوم الاقتصادية والإدارية وتزايد حاجة الإدارة إلى معلومات كمية ومالية تساعدها في اتخاذ قراراتها ظهر قصور منظور الممارسة المهنية في تصور نطاق المحاسبة ومداهها، وهو ما شكل دافعاً لانطلاق حركة البحث العلمي في المحاسبة على شكل دراسات أو بحوث فردية (من قبل الباحثين الأفراد) أو على شكل مشاريع بحثية (قامت بها الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية) في محاولة لتطوير المحاسبة ونقلها من مجرد مهنة أو فن عملي لتسجيل العمليات المالية للوحدات الاقتصادية إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالاته، وذلك من خلال تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها ومجالات عملها وتحديد المستفيدين من نتائج أعمالها وذلك فيما أُصطلح عليه بالتنظير المحاسبي أو تنظير المعرفة المحاسبية، والتي اعتمدت في تحليلها ومناقشتها وبناء فروضها وإثباتها على أحد المنهجين السائدين في المحاسبة وهما المنهج المعياري (Normative) ذو الجذور الاستنباطية (Deductive)، والمنهج الوضعي أو الإيجابي (Positive) ذو الجذور الاستقرائية (Inductive).

وبحسب كل من (Hopwood ; 2007 ,Rodgers & Williams ; 1996)، سادت البحوث المعتمدة على المنهج المعياري خلال الفترة (1968–1926) في أهم المجلات المحاسبية (JAR, TAR) والتي مثلت الأساس لبناء القواعد واللبنات الأساسية لهيكل نظرية المحاسبة بما تضمنه من (أهداف، مفاهيم، فروض، ومبادئ)، ليتحول اتجاه منهج البحوث المحاسبية بعد العام (1968) في هذه المجلات فضلاً عن مجلات أخرى ذات أهمية في المجال المحاسبي (CAR, AOS) نحو البحوث المعتمدة على المنهج الوضعي والذي يعتبر كل من (Watts & Zimmerman ; و Ball R. & Brown P. ; 1968) الدعاة الأوائل لهذا المنهج لتصبح هذه البحوث هي الاتجاه البحثي السائد في عملية التنظير المحاسبي، والتي تقوم في معظمها على محاولة تفسير عملية الاختيار التي تقوم بها إدارات الوحدات الاقتصادية بين الإجراءات والطرق والبدائل المحاسبية وبحيث يمكن إجراء التنبؤات عن ممارساتها المستقبلية وتحديد دوافعها في اختيار الطرق المحاسبية البديلة وتفسير نتائج اختلاف الطرائق والسياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية وتحليل العلاقة بين هذه الاختلافات وبعض العوامل والمتغيرات الاقتصادية أي تحليل الممارسات المحاسبية القائمة وتوقع ما ستكون عليه اعتماداً على الآثار الاقتصادية لهذه الممارسات في محاولة للارتقاء بالمحاسبة إلى مصاف العلوم المتقدمة والقادرة على تقديم التنبؤات النافعة.

وتمثل الحقيقة أعلاه النقطة التي أثارت اهتمام الباحثان للتوجه نحو دراسة تأثير هذا التحول والتغير في اتجاه منهج البحوث المحاسبية على إمكانية التوصل إلى نظرية محاسبية متكاملة ونهائية، ومن ثم التوصل إلى حقيقة مدى الإسهامات التي قدمها كل من المنهجين في هذا المجال.

مشكلة البحث :

بالرغم من الإسهامات الكبيرة التي قدمتها عملية البحث المحاسبي وما زالت تقدمها كأداة مهمة لبناء وتطوير المحاسبة بجانبها الفكري والعملي، إلا أن الآراء المتداولة داخل المجتمع المحاسبي الدولي (بما يضمه من أفراد ومجالس ومنظمات ومجمعات أكاديمية ومهنية) تكاد تكون متفقة على عدم وجود نظرية محاسبية متكاملة ونهائية وهو ما يمثل نقطة ضعف للمحاسبة وعائقاً أمام اعتبارها علماً قائماً بذاته.

وتبرز مشكلة البحث في التساؤل عن أسباب عدم وجود مثل هذه النظرية على الرغم من العملية البحثية المستمرة والدؤوبة سواء من قبل الأكاديميين (الأفراد) أو من قبل الجهات العملية أو المهنية الراعية لمهنة المحاسبة، وعلى الرغم من العدد الهائل من البحوث والدراسات والمشاريع البحثية التي تقوم بها هذه المنظمات والمجالس الدولية الراعية لمهنة المحاسبة وهو ما يثير التساؤل البحثي الآتي :

- هل كان للتغير في اتجاه مناهج البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج المعياري نحو المنهج الوضعي (أو الإيجابي) تأثير على محاولات صياغة وبناء نظرية محاسبية يمكن وصفها بالاكتمال والنهائية ؟ وبالتالي التساؤل عن نوع هذا التأثير ؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى الآتي :

1. التعرف على اتجاهات مناهج البحث المحاسبي المنشورة في أهم المجلات المحاسبية للفترة ما بين (1926 - 2019) وذلك من خلال الاعتماد على عدد من الدراسات السابقة التي قامت بجرد هذه البحوث تاريخياً.
2. مناقشة وتحليل أسباب تغير اتجاه البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج المعياري نحو البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي (الإيجابي).
3. مناقشة وتحليل أثر كل من هذين الاتجاهين على محاولات صياغة وبناء هيكل نظرية المحاسبة بما تضمنه من عناصر ومكونات.

أهمية البحث :

1. تكمن أهمية البحث في الجوانب التالية :
2. إعادة إحياء النقاش في موضوع مهم في المحاسبة، وهو ضرورة وجود نظرية محاسبية متكاملة ونهائية يمكن من خلال الاعتماد عليها جعل المحاسبة علماً مستقلاً بذاته بدلاً من اعتباره الحالي كمجال معرفي مشتق من علوم أخرى.
3. إعادة إحياء النقاش حول مدى مساهمة كل من منهجي البحث الرئيسيين في المحاسبة (المنهج المعياري والمنهج الوضعي) في بناء وتطوير الجانب الفكري في المحاسبة ومدى مساهمة كل من هذين المنهجين في بناء وصياغة نظرية المحاسبة.

4. المساهمة في فهم التطورات الأخيرة في الأدب المحاسبي، وتحديد اتجاهات التفاعل بين المحاسبة وغيرها من التخصصات وفهم الاتجاهات المنهجية العامة في البحوث المحاسبية.

فرضية البحث :

يقوم البحث على الفرضية الأساسية التالية :

إن لتغير اتجاه مناهج البحث المحاسبي خلال الفترة (1926 – 2019) أثره (السلبى) على محاولات صياغة وبناء نظرية المحاسبة المقبولة والشاملة.

منهج البحث :

لأغراض استكمال البحث تم الاعتماد على المدخلين التاليين :

المدخل الاستنباطي : حيث اعتمد الباحثان على هذا المدخل لصياغة فرضيات البحث، و ذلك بالاعتماد على عدد من المصادر باللغة الإنكليزية التي تناولت موضوع البحث الحالي سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بما تضمنه هذه المصادر من بحوث ودراسات ومقالات منشورة في المجلات ذات العلاقة فضلاً عن الرسائل والأطاريح الجامعية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية.

المدخل الاستقرائي : حيث قام الباحثان بتصميم استمارة استبانة تضمنت مجموعة من التساؤلات، والتي تم توزيعها على عينة من الأكاديميين في الجامعات الحكومية والأهلية في اختصاص المحاسبة المنتشرة في مدينة أربيل. للتعرف على رأي أفراد العينة في هذه التساؤلات، ومن ثم القيام بتحليل هذه الإجابات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للوصول إلى أهم النتائج التي تفيد بإثبات أو نفي فرضيات البحث. ليتم بعد ذلك التوصل إلى أهم التوصيات التي تتعلق بالجانب العملي (التطبيقي).

عينة البحث :

تتكون عينة البحث من مجموعة من السادة (والسيدات) الأكاديميين العاملين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية والأهلية في محافظة أربيل، والذين بلغ عددهم (40) تدريسي (وتدريسية) علماً بأن مجتمع البحث لا يتجاوز (65) أكاديمياً من العاملين في الجامعات التالية :

- قسم المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين / أربيل
قسم المحاسبة - الكلية التقنية / أربيل
قسم المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كويه
قسم المحاسبة - جامعة جيهان الأهلية (جامعة تيشك حالياً)
قسم المحاسبة - كلية (نولج) الأهلية
قسم المحاسبة - الجامعة اللبنانية الفرنسية الأهلية
قسم المحاسبة - جامعة البيان الأهلية

الوسائل والطرق الإحصائية المستخدمة في تحليل إجابات استمارة الاستبانة :

- تم تصنيف الإجابات على أساس قياس ليكرت (Likert Scale) (الخماسي) لبيان درجة مساهمة كل سؤال (أو عبارة) من الأسئلة الواردة في الاستبانة، وذلك من وجهة نظر الأفراد عينة البحث، وقد خصصت الأوزان (5، 4، 3، 2، 1) على التوالي لتناسب التعبير عن أهمية الحالة المقاسة وحسب التصنيف (أتفق تماماً، أتفق، لا أعلم، لا أتفق، لا أتفق تماماً) على التوالي، ثم قام الباحثان بتفريغ الإجابات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) و (EasyFit)، وباستخدام الأدوات الإحصائية التالية :
- النسب المئوية والتكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ودرجة الاتفاق.
 - معامل كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
 - اختبار كولومجروف - سمرنوف ومربع كاي لمعرفة نوع البيانات وكونها تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
 - إختبار-t لعينة واحدة.

محددات البحث :

تم إعداد البحث للفترة من (1926 - 2019) انطلاقاً من فكرة أن العام 1926 م. كان تاريخاً انطلاق العدد الأول من أعداد أهم المجلات المحاسبية وأكثرها تأثيراً في مجال المحاسبة وهي مجلة (TAR).

تم اختيار المجلات التالية :

(The Accounting Review) (TAR)

(Journal of Accounting Research) (JAR)

(The Journal of Accounting Organization Society) (AOS)

(Contemporary Accounting Research) (CAR)

باعتبارها من أهم المجلات المهمة بالقضايا الأكاديمية والمهنية في المحاسبة، وقد تم تصنيف هذه المجلات كأهم المجلات المحاسبية تبعاً لعدد من المؤشرات ومنها:

- عدد البحوث المحاسبية المنشورة فيها.
- عدد الباحثين (النخبة) في المحاسبة المساهمين في هذه المجلات سواء كناشرين أو كمحررين.
- عدد مرات الاقتباس من البحوث المنشورة في هذه المجلات.
- تصنيف هذه المجلات على أنها من أهم المجلات المحاسبية بحسب آخر تحديث ل (Wikipedia)
- ارتباط هذه المجلات بالجهات الراعية لمهنة المحاسبة مثل مجلة (TAR) التي تعتبر الواجهة البحثية للجمعية الأمريكية للمحاسبين (A.A.A.)، واعتبارها مصدراً لتقرير محتويات المعرفة المحاسبية.
- نطاق انتشار هذه المجلات محلياً وعالمياً
- تأثير البحوث المنشورة في هذه المجلات على المحاسبة (سواء في جانبها النظري أو التطبيقي).

وهو ما يبرر قبول نتائجها وتعميمها كمؤشر في مجال المعرفة المحاسبية الحقيقية.

- تم اعتبار المجلات على أنها تدعم المنهج المعياري أو المنهج الوضعي بحسب تاريخ صدور أول عدد من هذه المجلات:

- مجلة (The Accounting Review) أول عدد عام 1926
- مجلة (Journal of Accounting Research) أول عدد عام 1963
- مجلة (The Journal of Accounting Organization Society) أول عدد عام 1975
- مجلة (Contemporary Accounting Research) أول عدد عام 1984

المحور الأول

الاتجاه المنهجي السائد للبحوث المحاسبية خلال الفترة من (1926 – 1968)

بحسب كل من (Rodgers & Williams ; 1996، Hopwood ; 2007، Gaffikin ; 2007، AL-Adeem ; 2010، Badua et al. ; 2011، Erserim ; 2016) فإن التتبع التاريخي للبحوث المحاسبية المنشورة في أهم المجلات المحاسبية (TAR، JAR) خلال الفترة (1926 – 1968) يشير وبشكل واضح إلى أن الاتجاهات المنهجية (السائدة أو المهيمنة)

كانت ذات اتجاه معياري، وأن تركيز هذه البحوث كان موجهاً إلى محاولة إيجاد أساس نظري لفهم وتبرير الممارسات والإجراءات المحاسبية عبر محاولة تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها ووضع المبادئ الأساسية التي يمكن الارتكاز عليها لبناء الجانب المعرفي للمحاسبة، والتي يفترض فيها القابلية للتطبيق في كل زمان ومكان إذا ما توفرت فروض معينة واستخدامات محددة، إضافة إلى محاولة ضمان أن تكون للمحاسبة استقلاليتها عن العلوم والمجالات المعرفية الأخرى خوفاً من أن يتم امتصاص وانحلال المحاسبة من قبل العلوم والمجالات المعرفية الطاغية في ذلك الوقت. (Mattessich, 1972: pp. 469-487)

واستمر هذا الاتجاه كاتجاه أساسي تم اعتماده من قبل الباحثين الأكاديميين في المحاسبة حتى نهايات العقد السادس من القرن الماضي، حيث مثلت البحوث المحاسبية تراكمياً لجهود المحاسبين (الأكاديميين خاصة) في محاولة منهم لصياغة وبناء نظرية محاسبية عامة مستقلة ظناً من مؤيدي هذا المنهج بإمكانية تطوير نظرية المحاسبة من خلال صياغة البديهيات والفرضيات وبدون الحاجة إلى الرجوع إلى الواقع أو التطبيق (Chambers, 1995: 97-98) من جانب، وتوصيفاً للممارسات المحاسبية السائدة واقتراح طرق لتحسين هذه الممارسات من جانب آخر بالاعتماد والتركيز على الاستنتاج المعياري والوصفي المجرد وهو ما قدم الكثير من العون للجهات الواضحة للمعايير والمحاسبين المهنيين العاملين في الشركات والبنوك (Zeff, 1989: pp 159-176)، وهو ما أقره (A. P. B.) (مجلس مبادئ المحاسبة) في منتصف الستينات حيث أعلن ميله إلى عدم الاكتفاء بتجميع الممارسات المقبولة فقط وأنه يميل بدلاً من ذلك بالاتجاه نحو اعتماد الموقف المعياري تجاه تطوير المفاهيم الأساسية في المحاسبة (Zeff, 1999: 95) على اعتبار أن المحاسبة التي تتم ممارستها تستند إلى حد كبير على الأسس المعيارية وأن النمط المعياري لنظرية المحاسبة هو ما يناسب طبيعة المحاسبة (Yu, 1976: 104) أو إضافة إلى قناعة المجتمع المحاسبي آنذاك بأن النظرية المعيارية للمحاسبة يمكن أن تأخذ الديناميكية المحيطة ببيئة الأعمال في الاعتبار وبما يجعلها قادرة على تمكين المحاسبين من العمل المثمر في مجتمعهم. لقد أسهمت الدراسات والبحوث المحاسبية القائمة على المنهج المعياري وبحسب (Baker, 2017: 15) في بناء الكثير من عناصر أو مكونات النظرية المحاسبية، حيث ركزت

هذه الدراسات والبحوث (التي تم القيام بها من قبل الباحثين الأفراد أو الجهات المهنية والعلمية الراعية للمحاسبة) على الإجابة عن الأسئلة التي كانت وما زالت تشغل بال الكثر من الجهات داخل المجتمع المحاسبي الدولي والمهتمين بالمحاسبة مثل: (Baker, 2017 : pp. 109-124

- ما هو الغرض من المحاسبة المالية ؟
 - من أي منظور يجب تهيئة وإعداد البيانات المالية ؟
 - ما هي أفضل طريقة قياس الدخل ؟
 - ما هو تعريف الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف ؟
 - كيف يجب قياس هذه العناصر (بعد تعريفها) ؟
- لينتج عن هذه الدراسات والبحوث الكثير من الأفكار التي ما زالت تعتبر وإلى يومنا الحاضر الأجزاء أو العناصر الأساسية المكونة لنظرية المحاسبة المعروفة حالياً (الأهداف، الفروض، المفاهيم، المبادئ، وأسس القياس) ومن أهم هذه الدراسات ما يلي: (Kabir, 2010 : 137)

- Paton ،W. A. ، 1922 ،Accounting Theory.
 - MacNeal ، Kenneth ،1939 ،(Reprinted in 1970) ،Truth in Accounting
 - Paton ، W. A. ، and A. C. Littleton. ، 1940 ،An Introduction to Corporate Accounting Standards.
 - Littleton ، A. C. ، 1953 ، Structure of Accounting Theory.
 - Chambers ، R. J. ، 1966 ،Accounting ، Evaluation and Economics Behavior.
 - Ijiri ، Yuji ،1975 ،Theory of Accounting Measurement
- فضلاً عن مجموعة الدراسات التالية (التي تم إعدادها بالاعتماد على المنهج المعياري) :
- AICPA ،1936 ،
 - AAA ،1966 ،A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT).
 - AAA ،1977 ،Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA).

المحور الثاني

الاتجاه المنهجي السائد للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1968 – 2019)

- بحسب كل من (Hopwood ؛ 2007 ،Rodgers & Williams ؛ 1996) فإن (Erserim ؛ 2016 ،Badua et al. ؛ 2011 ،AL-Adeem ؛ 2010 ،Gaffikin ؛ 2007

التتبع التاريخي للبحوث المحاسبية المنشورة في أهم المجلات المحاسبية (JAR، TAR، AOS، CAR) خلال الفترة (1968 – 2019) يشير وبشكل واضح إلى أن الاتجاهات المنهجية (السائدة أو المهيمنة) كانت ذات اتجاه وضعي (إيجابي)، حيث تحولت أجندة البحوث المحاسبية في التوجه نحو أسلوب البحث العلمي الذي يسعى للبحث والتحري عن منفعة المعلومات المحاسبية ومدى قدرتها على المساعدة في اتخاذ القرارات وشكلت دراسات كل من (Ball and Brown 1968)، (Bill Beaver ; 1968)، (Watts and Zimmerman ;) (1978) البداية الأساسية لاتجاه جديد في البحوث المحاسبية كعنصر في ثقافة البحوث التجريبية أو التطبيقية الناشئة في مجال المحاسبة.

ويعتبر (Wolk et al.; 2004) أن دراسة (Watts and Zimmerman 1978) هي الأولى التي روجت لنظرية الوكالة في المحاسبة وأن (Watts and Zimmerman) قاموا باستعارة نظرية الوكالة من أدبيات الاقتصاد مستغلين إيها لوصف العلاقات السلوكية ودراسة دوافع الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وفق فرضيات السوق الكفوءة أو الضعيفة أو شبه الكفوءة (EMH) بالارتكاز في أعمالهم على الأدبيات الاقتصادية التطبيقية و التجريبية واصفين أعمالهم بال (إيجابية) (Positive) على اعتبار أنها تهتم (بكيفية عمل العالم)، وأنها تركز على تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك (هؤلاء الذين يعدون البيانات ويقدمونها (المحاسبون) وهؤلاء الذين يستخدمون هذه البيانات (الإدارة، المستخدمون الآخرون)) عند اختيار وتفضيل أحد الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أن اختيار الوحدة الاقتصادية لسياسة محاسبية معينة لا تتم فقط وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية وإنما قد يعزى لتفضيلات إدارة الوحدة الاقتصادية (Wolk et. al., 2004 : 43)، والذي يتم بالاعتماد على نظريتين (النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي، والنظرية الاقتصادية للوحدة الاقتصادية).

وبالرغم من القلق الذي أبداه بعض المنتقدين للمنهج الوضعي وتحول اتجاه البحوث المحاسبية القائمة على هذا المنهج نحو التركيز على المفاهيم المستحدثة في المحاسبة مثل مفهوم النفعية والمنظور المعلوماتي للمحاسبة إلا أن الاتجاه نحو المنهج الوضعي لم يشمل الجانب البحثي في المحاسبة فحسب بل أن التحول إلى هذا المنهج كان تحولاً مفاهيمياً واكاديمياً وهو ما ساهم إلى حد كبير في طغيان وانتشار هذا المنهج في الفكر المحاسبي، وأصبحت البحوث المحاسبية ونتائجها هي المسيطرة على معظم

المجلات الأساسية في المحاسبة لتغدو هذه البحوث والمنهج القائمة عليه هو المنهج السائد أو المهيمن في البحوث المحاسبية المنشورة في هذه المجلات. وبحسب ما توصل إليه كل من (Raybourn ; 2005، Hopwood ; 2007، Granof & Zeff ; 2008، Oler et al. ; 2008) فإن البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي كانت تتجه نحو:

1. الاعتماد على البحوث التطبيقية والتجريبية وازديادها بمرور الوقت :

وكان مما ساعد على رواج هذا النوع من البحوث وازديادها المحيط الداعي للتحول نحو البحوث التطبيقية والتجريبية وتغير وجهة النظر إلى المحاسبة واعتبارها نظاماً للمعلومات إضافة إلى التطورات النظرية والفكرية في العلوم الأخرى (مثل الرياضيات، العلوم السلوكية، والاقتصاد) والرغبة في نقل المحاسبة من مجرد مهنة إلى علم خاضع للتجربة ويضيف (AL- Adeem) بأنه ومنذ عام 1970 فإن البحوث المحاسبية (حالتها حال جميع العلوم الاجتماعية) اتجهت إلى دراسة مشاكل الواقع الذي تدعمه التقنيات والأدوات الإحصائية (السلاسل الزمنية، التحليل الكمي والنوعي، الإحصاء الوصفي، الانحدار البسيط والمتعدد، تحليل التباين، التحليل العاملي، معامل الارتباط)، والنماذج الرياضية (البرمجة الرياضية، نظريات القرار، نظرية الألعاب، بحوث العمليات)، لسهولة استخدام هذه التقنيات فضلاً عن استغلال التطورات في تكنولوجيا الحاسبات وتطبيقاتها، والتي جعلت من الإمكان التعامل مع حجم كبير من البيانات والتحكم فيها لاختبار الفرضيات وهو ما ساعد وبشكل كبير على ازدياد البحوث المحاسبية التجريبية والتطبيقية إلى الحد الذي أصبح فيه هذا النوع من الاتجاهات البحثية هو الاتجاه السائد (AL-Adeem, 2010 : 43)، وبينما كانت التوجهات البحثية في المحاسبة تجري باتجاه البحوث التجريبية والتطبيقية فإن البحوث المحاسبية التي تهتم بتطوير نظرية محاسبية عامة بدأت تنسى وتتلاشى تدريجياً

2. زيادة تأثير البحوث المحاسبية بالنظريات والمناهج الاقتصادية والعلوم المالية :

نظراً لعدم توصل المجتمع المحاسبي لنظرية محاسبية عامة يمكن الاعتماد عليها كقاعدة لتصميم البحوث والدراسات في المحاسبة، فلقد توجه الباحثون المعاصرون في المحاسبة لإيجاد مصادر نظرية لاستخدامها في بحوثهم النظرية والعملية فاختار المحاسبون التجريبيون النظريات والنماذج الاقتصادية كأساس لنظرية

المعرفة المحاسبية (معتمدين على العلاقة القوية بين الاقتصاد والمحاسبة)، إضافة إلى نظريات ونماذج العلوم المالية في محاولة منهم لتطوير بعض مجالات البحث الرئيسية في المحاسبة، وهذا ما أشار إليه (Watts & Zimmerman) بقولهم (إن التطور في العلوم المالية قدم الكثير من الإجراءات التفسيرية التي قدمت أساساً جاهزاً لنظرية المحاسبة). (Watts & Zimmerman, 1986 :6)

ويشير (Oler et al.) إلى أنه (وبينما بدأت الاستعارة من العلوم الاقتصادية بالازدياد التدريجي فإن الاستعارة من العلوم الأخرى بدأت بالتناقص التدريجي) (Oler et al., 2008 : 4)، ويضيف (Smith) (بأن العلوم الاقتصادية والمالية أصبحت المصدر الرئيسي الأهم للعديد من البحوث النظرية والعملية في المحاسبة) (Smith, 2003 : 51)، وبأنها أصبحت المصدر الرئيسي للحصول على الدعم النظري لتصبح الدراسات حول (نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM))، حجر الزاوية لعدد كبير من البحوث على مدى الأربعين عاماً الماضية.

3. زيادة المواضيع البحثية المتعلقة بموضوعات المحاسبة المالية :
- حيث شهدت البحوث المحاسبية في الفترة التي تلت العام 1970 م. زيادة مضطردة في الدراسات التي تتناول بشكل مباشر أو غير مباشر مواضيع المحاسبة المالية التي تحقق في مجموعة من القضايا التالية :
- الخيارات والأدوات المالية
 - معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها
 - ردود أفعال السوق للمعلومات المحاسبية، وتحليل أهمية وعلاقة المتغيرات المختلفة عند تحديد العلاقة بين عوائد الأوراق المالية والمعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية، والذي أصبح ممكناً إلى حد كبير مع توفر قواعد البيانات المالية في هذه الأسواق.
 - الاستبانات والاستقصاءات ودراسات الحالة والدراسات الميدانية عن مستخدمي التقارير المالية، وعن مدى استفادتهم من المعلومات الواردة في هذه التقارير في مجال مساعدتهم في اتخاذ القرارات.
 - شرح لعناصر التقارير المالية وطرق قياسها والإفصاح عنها في التقارير المالية.

- تقييم أسس القياس المحاسبي البديلة للكلفة التاريخية وأوجه القصور لكل بديل، أو إذا كانت التقارير المالية المعدلة (بأحد بدائل الكلفة التاريخية) قد ساعدت في اتخاذ القرارات.
 - تفسير أثر اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية، وتحليل العلاقة بين آثار هذه الاختلافات وبعض العوامل والمتغيرات الاقتصادية.
 - شرح لأهمية التقارير المالية واستخداماتها.
 - تدقيق التقارير المالية وإجراءاتها.
 - 4. التركيز على ربط الدراسات المحاسبية بالعلوم الأخرى كالعلوم الإدارية والعلوم الاجتماعية وعلم النفس والسلوك البشري (الدراسات السلوكية) والذي يتم على أساس دراسة سلوك مستخدمي المعلومات ومدى الاستجابة العقلانية أو غير العقلانية لهم وتحليل أسباب هذه الاستجابة، وربط السلوك التنظيمي وعلاقته بعملية صنع القرارات، وتوفير الأدوات والمفاهيم البحثية الجديدة ذات الصلة وما يرتبط بها من مفاهيم نظرية وتوليف هذه المساهمات الفكرية المتنوعة وتطبيقها على المحاسبة لإثبات أن المحاسبة علم اجتماعي.
- المحور الثالث
- تحليل ومناقشة أسباب التحول في مناهج البحث المحاسبي
وأثره على التنظير المحاسبي
- يرى الباحثان أن التغيير الذي شهدته التوجهات السائدة أو المهيمنة في البحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 – 2019)، وتحولها من الاعتماد على المنهج المعياري إلى المنهج الوضعي يمكن أن يعزى إلى مجموعة من الأسباب أهمها:
1. على الرغم من إقرار الكثير من الأطراف داخل المجتمع المحاسبي الدولي بأن المنهج المعياري هو المنهج الأمثل الذي يمكن الاعتماد والارتكاز عليه لبناء نظرية محاسبية متكاملة ونهائية إلا أن المنهج فشل في تحقيق ذلك، حيث أنه عجز عن تقديم نظرية محاسبية مقبولة قادرة على مواكبة الاعتبارات البيئية والتطورات الحاصلة في محيط المحاسبة دائم التغيير.
 2. عدم قدرة هذا المنهج على تقديم فهم واضح للمحاسبة ومجالها ومنفعتاتها في ظل تغيير وجهة النظر إليها (المحاسبة) من مجرد كونها ممارسات فنية إلى اعتبارها علماً يجب أن يكون له فلسفته الخاصة به.

3. إن النمط المعياري للتنظير المحاسبي ليس له تأثير جوهري ومباشر على الممارسات والتطبيقات المحاسبية من جانب، وأن البحوث المحاسبية ذات المنهج المعياري فشلت في تقديم نظرية لها القدرة التفسيرية والتنبؤية المقنعة.
4. عدم استطاعة المنهج المعياري في الاتفاق العام على اطار فكري محدد للمحاسبة حيث ركز هذا المنهج على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المقترضة لمستخدمي المعلومات دون محاولة التصدي ووضع الحلول للمشاكل المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية.
5. إن التحول إلى المنهج الوضعي في البحوث المحاسبية كان على أساس أنه يمكن وعن طريق هذا النوع من البحوث الارتقاء بالمحاسبة ووضعها ضمن العلوم الأخرى.
6. القناعة الكاملة بإمكانية البحوث المحاسبية الوضعية على شرح أسباب الممارسات المحاسبية الفعلية والتنبؤ بدور بيانات المحاسبة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
7. مساهمة البحوث المحاسبية الوضعية في توسعة نطاق العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات من مجرد تصور المنظرين المعياريين المحدود لهذه العوامل لتشمل التحليل الواسع لمجموعة العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
8. الارتباط الكبير بين البحوث التطبيقية والتجريبية ومهنة المحاسبة.
9. الإمكانية الكبيرة التي تقدمها البحوث التطبيقية والتجريبية (الوضعية) لدراسة مدى منفعة المعلومات المحاسبية وتأثيرها على متخذي القرارات.
10. الإمكانية التي تتيحها البحوث (الوضعية) لتحديد ووصف المشاكل المحاسبية في الواقع العملي، والتي يمكن من خلال بحثها ومناقشتها ووضع الحلول المناسبة لها من مساعدة الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في صياغة ووضع المعايير المحاسبية المناسبة للتطبيق.
11. الدعم الكبير الذي قدمته الشركات ومجموعات الأعمال الأمريكية للبحوث الإيجابية الموجهة لخدمة هذه الشركات عن طريق إجراء البحوث التي تدعم ممارسات هذه الشركات وتبرير أنشطتها (قدمت هذه الشركات وبحسب (Watts, 1995 : 299) للمجلات الداعمة لهذا النوع من البحوث أكثر من 30 مليون دولار أمريكي بشكل منح).
12. تظافر العديد من القوى الاجتماعية ولسياسية التي ساهمت في بقاء واستمرار المنهج الوضعي بالرغم من تزايد الانتقادات الموجهة له، ونجاح الدعاة إلى هذا

المنهج في الحفاظ عليه كمنهج سائد ومهيمن في البحوث المحاسبية من خلال الترويج إلى اعتباره الشكل الوحيد المناسب لنشر المعرفة المحاسبية. وتبعاً لما تقدم فقد بدأ عدد البحوث التي تعتمد على المنهج المعياري الوصفي بالتناقص التدريجي من ميدان البحث المحاسبي وهو ما أشار إليه (Dopuch) (وهو محرر في مجلة (JAR) (Journal of Accounting Research)) بقوله (شخصياً وبحسب اعتقادي فإن الشكل التقليدي للتنظير المحاسبي المعتمد على المنهج المعياري قد فشل في إثبات دوره وهو الآن قريب من النهاية والموت التدريجي ولقد بذلت قصارى جهدي كمحرر في المجلة لتشجيع الوصول إلى هذه النهاية) (AL-Adeem, 2010 : 37), وهو ما قام به المحررون في معظم المجلات المحاسبية المهمة حيث عملوا على رفض نشر أي دراسات أو بحوث لا تتعلق بالبحوث الوضعية (وخاصة في تلك المجلات التي يراها القطاع الخاص) (15 : 2007, Gaffikin), ومع مرور الوقت اقتربت البحوث المنشورة في النظرية المعيارية (التقليدية) من الصفر تقريباً (مع بعض الاستثناءات) ليختفي بذلك الاتجاه البحثي المعتمد على المنهج المعياري عموماً من الأدب المحاسبي. (Heck & Jensen, 2007 : 109-142)

ويذهب (Hopwood) إلى القول بأن الباحثين في المحاسبة انقسموا إلى معسكرين:
(Hopwood, 2007 : 1365-1374)

الأول : يشمل الباحثين الذين لديهم فهم شامل للمحاسبة نفسها وما يمكن أن تنعكس عليه بمنطقها الذاتي ومدى قابليتها وإمكانيتها للتعبير ويطلق على البحوث التي يقومون بكتابتها (البحوث المحاسبية التقليدية)

الثاني : يضم أولئك الباحثين الذين يبحثون عن تبعات الممارسات المحاسبية ومدى الارتباط بين النتائج ذات الصلة بالمشاكل الناتجة عن عدم فهم أو سوء فهم المعلومات الواردة في التقارير المالية، وهو ما يمثل التيار الرئيسي للبحوث المحاسبية المعاصرة ويستند هذا النوع من البحوث التي يقومون بكتابتها على الافتراض بوجود علاقة (الوكالة) وما يضيفه هذا المنظور من قيمة إلى التقارير المالية.

ومن وجهة نظر (Oler et al.) فإن منشورات (Watts and Ball and Brown) و (Zimmerman) تعتبر نقطة التحول في تاريخ البحث المحاسبي ووفقاً لذلك فإنه يمكن

تحديد خطين رئيسيين للتوجهات الفكرية أو المنهجية في البحوث المحاسبية وهما: (Oler et al., 2008 : 15)
الأول : البحوث المنشورة قبل نقطة التحول هذه عندما كان تركيز المنظرين والباحثين في المحاسبة موجهاً نحو تطوير نظرية المحاسبة.
الثاني : البحوث المنشورة بعد نقطة التحول هذه
ويبدو من خلال ما تقدم أن الدعاة إلى المنهج الوضعي قد نجحوا وإلى حد بعيد في تحقيق هدفهم حيث بنت الدراسات والبحوث المتأثرة بالمنهج الوضعي شعبيتها على حساب هدم الأفكار والأسس التي يقوم عليها المنهج المعياري عن طريق توجيه الاتهامات لهذا المنهج ومحاولة التركيز على إظهار مواضع الخلل في بنيانه وهو ما أدى إلى توقف البحوث المبنية على هذا المنهج (تقريباً) مقابل الازدياد والانتشار المضطرد للبحوث المتأثرة بالمنهج الوضعي لتصبح هي النوع السائد والمهيمن للبحوث المحاسبية حتى يومنا الحاضر، وهو ما أشار إليه (Nakayama) بقوله (عندما يحل نموذج تنظير عام جديد محل نموذج تنظير قديم فينظر إلى ذلك على أنه " ثورة "، وعندما يحدث ذلك يخسر الملتزمون بنموذج التنظير القديم الأرضية التي يقفون عليها ويهيمون الثوريون، ومع سقوط نموذج التنظير القديم فأن كافة المقالات والأبحاث المؤمنة بالنموذج القديم وكل ما يرتبط به من إجراءات مستخدمة تكتسح وتستبدل بالنموذج الجديد، وأن استقرار أو توطد نموذج التنظير الجديد يولد موجة من البحوث المبنية عليه). (Nakayama, S., 1984 : 20)

المحور الرابع

(تحليل إجابات استمارة الاستبانة لاختبار فرضية البحث)

أولاً : الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين:

يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمبحوثين حسب اللقب

العلمي، الشهادة العلمية وعدد سنوات الخدمة الجامعية من خلال الجدول الآتي :

الجدول (1)

الوصف الإحصائي للأفراد عينة البحث

اللقب العلمي									
أستاذ		أستاذ مساعد		مدرس		مدرس مساعد			
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
5.0	2	42.5	17	37.5	15	15.0	6		
الشهادة العلمية									
الدكتوراه					ماجستير				
النسبة		العدد		النسبة		العدد			
50.0		20		50.0		20			
عدد سنوات الخدمة الجامعية									
25 سنة فأكثر		25-20 سنة		20-16 سنة		15-11 سنة		10-5	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
20.0	8	25.0	10	20.0	8	17.5	7	17.5	7

ويتضح من الجدول أعلاه بأن النسبة الأكبر من الأفراد عينة البحث كانوا من ذوي اللقب العلمي (أستاذ مساعد) (بلغت النسبة 42.9%) تليها فئة (مدرس) (بنسبة 37.5%)، بينما كانت فئة (مدرس مساعد) (بنسبة 15%)، لتحل فئة (أستاذ) في المرتبة الأخيرة (بنسبة 5%) ويعتقد الباحثان أن الإجابة على العبارات الواردة في استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث من قبل عدد كبير من أصحاب الألقاب العلمية العالية يمكن أن يساهم في تدعيم الأفكار التي تم طرحها في البحث.

أما فيما يتعلق بالشهادة العلمية للأفراد عينة البحث فلقد كانت العينة متساوية بين الأفراد الحاصلين على شهادة الدكتوراه (في المحاسبة) والحاصلين على شهادة الماجستير (في المحاسبة) (بنسبة 50%) لكل من الفئتين، ويعتقد الباحثان أن ذلك أيضاً يصب في مصلحة البحث واختبار فرضيته.

وفيما يتعلق بعدد سنوات الخدمة الجامعية فلقد توزعت أعداد الأفراد

عينة البحث كالآتي:

عدد 10 من ذوي الخدمة الجامعية (20 - 25 سنة) بنسبة (25%).

عدد 8 لكل من ذوي الخدمة (16 - 20 سنة) و (25 سنة فأكثر) وبنسب (20 %) لكل منهما.

عدد 7 لكل من ذوي الخدمة الجامعية (5 - 10 سنوات) و (11 - 15 سنة) وبنسب (17.5 %) لكل منهما.

ويعتقد الباحثان أن تلك النتائج تصب أيضاً في مصلحة البحث حيث تشير تلك الأعداد إلى غلبة الأفراد ذوي الخدمة الجامعية الطويلة، وهو ما يشير إلى خبرتهم ودراباتهم العالية بموضوع البحث ومقدرتهم على فهم التساؤلات المطروحة في استمارة الاستبانة وبالتالي مقدرتهم على الإجابة عنها بطريقة علمية سليمة.

كما تم تلخيص متوسطات الأسئلة (أو العبارات) الواردة في استمارة الاستبانة ودرجة الاتفاق مع عدد ونسب التوافق لهذه الأسئلة (أو العبارات) وهو ما يظهر في الجدول الآتي :

جدول (2)

الوصف الإحصائي لأسئلة (أو عبارات) استمارة الاستبانة
(الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، درجة الاتفاق)

درجة الاتفاق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق تماماً (5)		اتفق (4)		محايد (3)		لا اتفق (2)		لا اتفق تماماً (1)		السؤال
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
			80.60	0.862	4.03	27.5	11	55	22	12.5	5	2.5	
78.60	0.888	3.93	30.0	12	37.5	15	27.5	11	5.0	2	0	0	س-2
77.60	0.686	3.88	15.0	6	60.0	24	22.5	9	2.5	1	0	0	س-3
80.60	0.733	4.03	25.0	10	55.0	22	17.5	7	2.5	1	0	0	س-4
78.00	0.810	3.90	25.0	10	42.5	17	30.0	12	2.5	1	0	0	س-5
77.00	0.864	3.85	25.0	10	40.0	16	30.0	12	5.0	2	0	0	س-6
81.60	0.616	4.08	22.5	9	62.5	25	15.0	6	0	0	0	0	س-7
77.00	0.802	3.85	20.0	8	50.0	20	25	10	5.0	2	0	0	س-8
80.00	0.751	4.00	25.0	10	52.5	21	20.0	8	2.5	1	0	0	س-9

82.60	0.686	4.13	30.0	12	52.5	21	17.5	7	0	0	0	0	10.س
81.60	0.797	4.08	30.0	12	52.5	21	12.5	5	5.0	2	0	0	11.س
86.00	0.516	4.30	32.5	13	65.0	26	2.5	1	0	0	0	0	12.س
82.00	0.810	4.10	35.0	14	42.5	17	20.0	8	2.5	1	0	0	13.س
75.00	0.809	3.75	17.5	7	45.0	18	32.5	13	5.0	2	0	0	14.س
78.60	0.764	3.93	22.5	9	50.0	20	25.0	10	2.5	1	0	0	15.س
81.60	0.616	4.08	22.5	9	62.5	25	15.0	6	0	0	0	0	16.س
79.90	0.751	3.9922	25.3	10.1	51.6	20.6	20.3	8.1	2.7	1.1	0.16	0.06	المعدل

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام بلغ (3.9922) بدرجة اتفاق (مع فرضية البحث) بلغت (79.9%) وانحراف معياري مقداره (0.751) وهي نتائج جيدة تشير إلى اتفاق الأفراد عينة البحث على التساؤلات (العبارات) الواردة في استمارة الاستبانة، وتشير الأرقام الواردة في عمود (الوسط الحسابي) إلى مدى اتفاق الأفراد عينة البحث على صحة التساؤلات (العبارات) الواردة في الاستمارة حيث تشير تلك النتائج إلى إجماع الاتفاق على قبول التساؤلات (العبارات) (مرتبة بالتوالي بحسب أرقام الوسط الحسابي) (12، 10، 13، 7، 11، 16، 1، 4، 9، 2، 15، 5، 3، 6، 8، 14) وبدرجات الاتفاق (86، 82.6، 82، 81.6، 81.6، 80.6، 80.6، 80، 78.6، 78.6، 78، 77.6، 77، 77، 75).

ثانياً: اختبار الثبات الداخلي للاستبانة (الاتساق):

تم حساب معامل كرونباخ ألفا الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة) والجدول الآتي يوضح قيمة معامل كرونباخ ألفا لمحور الإستبانة.

الجدول (3)

اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة

عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	فقرات الإستبانة
16	0.845	محور الدراسة

ويوضح الجدول أعلاه بأن معامل الثبات كرونباخ ألفا بلغ (0.845) لكل فقرات الإستبانة لأداة القياس وهذا يعني أنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات لأنها أكبر من (60)

(%) وهذا يعني أن هنالك اتساق داخلي لأسئلة محور أثر التحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة.

ثالثاً: اختبار توزيع البيانات :

يمكن التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) واختبار كاي-تربيع، والتي يتم على أساسها تحديد الاختبار الملائم لفرضيات البحث، أي اختبار الفرضية الآتية:
فرضية العدم: محور إجابات الأسئلة تتبع التوزيع الطبيعي.
الفرضية البديلة: محور إجابات الأسئلة لا تتبع التوزيع الطبيعي.
تم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (EasyFit) لاختبار الفرضية أعلاه تحت مستوى معنوية 5% وتلخيص أهم نتائج الاختبارين من خلال الجدول الآتي:
جدول (4)

اختبار التوزيع الطبيعي لمحور البحث

Chi-Squared		K.S.		محور الدراسة
النتيجة	القيمة الجدولية	القيمة الجدولية	القيمة الجدولية	
طبيعي	5.9915	0.0334	6.7993	المتوسطات

ويتضح من الجدول أعلاه أن اختبار (K.S.) يبين أن متوسطات محور البحث يتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة الإحصاء تساوي (0.2065) وهي أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.21012) وهذا ما تؤكد (قيمة-p) التي تساوي (0.0567) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، في حين كانت إحصاءة إختبار كاي-تربيع تساوي (6.7993) وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي (5.9915) وهذا ما تؤكد قيمة-p التي تساوي (0.0334) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، والتي لا تدعم التوزيع الطبيعي للبيانات وبالتالي نستنتج أن متوسطات محور البحث تقترب من التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن استخدام الإختبار المعلمي في إختبار فرضية البحث.

رابعاً: إختبار فرضية البحث:

يقوم البحث على أساس إختبار الفرضية الأتية:

فرضية العدم: ليس هنالك أثر للتحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة.

الفرضية البديلة: هنالك أثر للتحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة.

ولإثبات (أو نفي) فرضية البحث سيتم هنا إختبار وجود أهمية وإتفاق من قبل الأفراد عينة البحث مع فرضية البحث حول عبارات محور أثر التحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة من خلال (16) عبارة تمت الإجابة عليهم من قبل (40) مبحوث وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وبالتحديد إختبار المتوسط يساوي (3) لإجابات المبحوثين (لأن متوسط ليكرت الخماسي يساوي 3) ضد المتوسط أكبر من العدد (3). وعلى هذا الأساس تم إستخدام إختبار-t المعلمي (لأن متوسطاتهم لها توزيع طبيعي) وتم تلخيص النتائج في الجدول الآتي:

جدول (5)

إختبار t- لمتوسط إجابات محور الدراسة

النتيجة	قيمة p	t	t	متوسط	فرق	المتوسط
		الجدولية	المحسوبة	الخطأ المعياري	المتوسطين	
معنوي	0.000	2.0211	15.099	0.0657	0.9922	3.9922

ويتضح من خلال الجدول أعلاه أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية البحث حول عبارات محور أثر التحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة بلغت (3.9922) وهو أكبر من متوسط المقياس الخماسي ليكرت بمقدار (0.9922) في حين كانت قيمة p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% (قيمة-t المحسوبة بلغت (15.099) وهي أكبر من قيمتها الجدولية ((2.0211)) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أهمية وإتفاق حول أثر التحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية

خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة حسب آراء العينة المبحوثة التي تم اختبارها.

الاستنتاجات :

خلاصة لما تقدم طرحه في محاور البحث في جانبه النظري والتطبيقي واعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي للتساؤلات (العبارات) التي تتضمنها استمارة الاستبانة فلقد تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية :

1. التغيير في مناهج البحوث المحاسبية خلال الفترة (1926-2019) من الاعتماد على المنهج المعياري (كمنهج سائد أو مهيمن) (1926-2019) إلى الاعتماد على المنهج الوضعي (الإيجابي) (كمنهج سائد أو مهيمن) (1968-2019).
2. كان الدافع من وراء البحوث المعتمدة على المنهج الوضعي هو إما إنشاء نظريات (محاسبية) جديدة أو دعم النظريات القائمة، لذلك فإن معظم الانتقادات الموجهة للبحوث المعتمدة على المنهج الوضعي (بأنواعها) كانت تدور حول مناقشة كيفية تأثير النظريات بهذه البحوث.
3. تبنت البحوث المعتمدة على المنهج الوضعي موقفاً واقعياً بحثاً عند تحديدها للقضايا المعرفية والمنهجية المستخدمة لبناء نظرية المحاسبة، فمن ناحية القضايا المعرفية فإن النظرية (الوضعية) فشلت في فهم وتفسير وتحليل الكثير من القضايا المعرفية، أما من الناحية المنهجية المستخدمة فلقد حاولت هذه البحوث الالتزام باستخدام طريقة العلوم الطبيعية وتطبيقها على المحاسبة وهو ما فشلت النظرية الوضعية فيه أيضاً.
4. إن البحوث الإيجابية تدعو إلى إمكانية تغيير النظرية (أو النظريات) القائمة كلما ظهرت نظرية منافسة ذات قدرة توضيحية أفضل وهو ما يحد من القدرة على تكوين نظرية محاسبية متكاملة ونهائية.
5. تخلق التشريعات الحكومية طلباً على نظرية محاسبية (معيارية) تمددها بالإرشادات والمعايير النموذجية التي تدعم تلك التشريعات والقوانين على مستوى الممارسة العملية وهو ما يبرر الطبيعة المعيارية لنظرية المحاسبة.
6. وجهت الكثير من الانتقادات إلى المنهج المعياري ذو الجذور الاستنباطية وكان من أهم هذه الانتقادات هو القول بأن فشل الفرضيات أو ثبات عدم صحتها سيؤدي إلى

فشل أو عدم صحة النتائج أو الاستنتاجات المبنية عليها، إضافة إلى الاعتقاد السائد بعد الافتراضات المبنية على أساس استنباطي عن الواقع بما يجعلها غير قادرة على الوصول إلى مبادئ واقعية قابلة للتطبيق أو توفير أساس للقواعد العملية، لكن هذه الانتقادات تنبع أساساً من سوء الفهم لمعنى وغرض نظرية المحاسبة حيث ليس من الضروري أن تكون النظرية عملية بشكل تام وبما يجعلها نافعة لإصدار إجراءات قابلة للتطبيق، حيث أن الهدف الأساس من النظرية هو توفير إطار مرجعي لتطوير أفكار جديدة وإجراءات جديدة والمساعدة في اختيار الأفضل من الإجراءات البديلة، فإذا تم تحقيق هذه الأهداف فلن يكون من الضروري أن تستند النظرية إلى مفاهيم عملية أو أن تقتصر على تطوير الإجراءات التي تكون قابلة للتطبيق وعملية بشكل شامل.

7. إن من أهم النتائج التي خلفها التغيير في مناهج البحث المحاسبي من الاعتماد على المنهج المعياري (كمنهج سائد أو مهيم) خلال الفترة (1926-1968) إلى الاعتماد على المنهج الوضعي (الإيجابي) (كمنهج سائد أو مهيم) خلال الفترة (1968-2019) هو:

- إفراز العديد من الهياكل النظرية التي فشلت بعضها في تلبية متطلبات المنطق وهو ما أدى إلى خلق عدد من النظريات المحاسبية المجزئة والسطحية الغير قادرة على الوصول إلى العمق في الرؤى المنطقية القائمة على المفاهيم والافتراضات الفلسفية.
- تزايد الشعور بالعزلة بين دعاة ومناصري كل من منهجي البحث المحاسبي (المعياري - الوضعي) كنتيجة لازدياد وانتشار البحوث المحاسبية الوضعية مقابل انحسار وتراجع البحوث المحاسبية المعيارية.
- تركيز البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على الأساليب الكمية وهو ما أدى إلى عجز هذا النوع من البحوث في معالجة التداعيات الاجتماعية المعقدة للمحاسبة وعجزها عن تحليل أسباب ظهور هذه التداعيات واختلافها.
- تركيز اهتمام البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على نطاق ضيق للإجابة عن أسئلة محددة وتركها أو تجاهلها لأسئلة مهمة في الفكر المحاسبي وهو ما يدفع للقول بان النظرية الوضعية في المحاسبة هي نظرية (أو نظريات) متوسطة المدى.

- ذوبان المحاسبة كحقل معرفي مستقل في أوعية العلوم والحقول المعرفية الأخرى التي تم الاستناد عليها في البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي كأساس لبناء فرضياتها وإثباتها (كالاقتصاد، المالية، العلوم السلوكية والاجتماعية، القانون)
- ظهور الكثير من التفسيرات والنظريات (العملية) المفسرة لأسس القياس والإفصاح وما يدعمها من زاوية النظر التطبيقية مما صور البحث في نظرية المحاسبة كنوع من أنواع الترف الفكري غير المقنع.
- عدم استطاعة البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على حل الكثير من المشاكل الفكرية والفلسفية في المحاسبة.
- عجز البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي عن تغيير أو تطوير نظرية المحاسبة المعيارية في حين أنها نجحت وإلى حد بعيد في التأثير على الممارسات المحاسبية واعتماد نتائجها في وضع عدد من المعايير المناسبة لهذه الممارسات.

التوصيات :

1. بعد ما تم التوصل إليه من استنتاجات يمكن التوصية بالاقترحات التالية :
التشجيع على كتابة ونشر البحوث المعتمدة على المنهج المعيارى على اعتبار ما قدمه هذا المنهج من إسهامات وإضافات لعملية صياغة وبناء نظرية المحاسبة خلال الفترة (1926-1968) والمساهمة في وضع العديد من الأسس المفاهيمية والعناصر المكونة لهيكل نظرية المحاسبة القائمة حالياً.
2. محاولة التنسيق بين جهود الأطراف الأكاديمية والمهنية في الدول المختلفة كقاعدة للانطلاق نحو تضييق نطاق الصدع الحاصل بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في المحاسبة والناشئ عن الاختلاف والتباين في الرؤى والمنطلقات المنهجية المتبعة من قبل كل من منظري المحاسبة من جانب والممارسين للمهنة من جانب آخر.
3. تركيز الأنظار على محاولات تطوير نظرية المحاسبة والتي ترتبط وإلى حد كبير بمدى قدرة الجهات الأكاديمية والمهنية الراعية لمهنة المحاسبة على البحث العلمي

حيث يبدو المستقبل مشرقاً بفرص غير مسبوقة لتطوير ذات الطابع العملي والعصري.

4. تركيز الأنظار نحو تحسين المناهج المعتمدة في عملية التعليم المحاسبي باتجاه الاهتمام بالجوانب النظرية الفلسفية في المحاسبة واعتمادها كأساس لتطوير الإجراءات والطرق والسياسات التطبيقية والعملية ومن ثم اقتراح وتطوير الحلول المناسبة في حالة ظهور المشاكل المستجدة.

5. الابتعاد عن التحيز نحو اتجاه منهجي محدد في المحاسبة لمل يمكن أن ينتج عن ذلك من الحد من التنوع والانفتاح الفكري وتقييدها وجعلها غير قادرة على التأثير في حركة التنظير المحاسبي التي قد تكون بحاجة وفي هذه المرحلة من مراحل تطورها إلى تضافر جهود الأطراف على اختلاف توجهاتهم ومناهجها وأسسها الفكرية باتجاه تطوير نظرية المحاسبة وصياغتها بشكلها النهائي والمتكامل.

6. اختيار المنهجية المناسبة للبحوث المحاسبية بما يتوافق مع متطلبات العصور ومقتضيات الحاجة فالاعتماد على منهج بحثي معين كونه هو المنهج السائد أو المهيمن يمكن أن يقف عقبة أمام البحث عن المفاهيم وتحديد مضامينها في إطار منطقي متناسق من جانب أو أن يكون عقبة أمام تطوير الممارسات العملية من جانب آخر وهو ما يبعد المحاسبة وفي كلا الحالتين عن إمكانية تحقيق أهدافها.

المصادر:

1. AL- Adeem ،Khalid Rasheed ،(2010) ،"Accounting Theory : A Neglected Topic in Academic Accounting Research" ،PhD. Theses ،Case Western Reserve University.
2. Badua ،F. ،Previts ،G. John ، & Vasarhelyi ،M. ،(2011) ،"Tracing the Development of Accounting Thought by Analyzing Content ، Communication ، and Quality in Accounting Research Over Time" ،Accounting Historians Journal ، Vol. 38 ،No. 1 ،PP. 31 – 56.
3. Baker ، C. R. ، (2017) ،"The Influence of Accounting Theory on The FASB Conceptual Framework" ، Accounting Historians Journal ، Vol. 44 ، No. 20 ، Dec. PP. 109-124.

4. Chambers ، R. J. ، (1995) ، "An Accounting Thesaurus : 500 Years of Accounting" ، Oxford : PERGAMON.
5. Erserim ، Alper ، (2016) ، "Intellectual Structure of Accounting Research : A Historical Review on the Journal of Accounting Organization Society" ، Accounting and Finance Research ، Vol. 5 ، No. 2 ، PP. 1-9.
6. Gaffikin ، Michael ، (2007) ، "Accounting Research and Theory : The Age of Neo-Empiricism" ، The Australasian Accounting Business and Finance Journal ، Feb. Vol. 1 ، No. 1 ، PP. 1-19.
7. Granof ، M. H. ، & Zeff ، S. A. ، (2008) ، "Research on Accounting Should Learn From The Past" ، The Chronicle of Higher Education ، 54 (28) : A 34.
8. Heck ، J. & Jensen ، B. ، (2007) ، "An analysis of the evolution of research contributions by The Accounting Review ، 1926-2005" ، Accounting Historians Journal ، December ، 34 ، 2 ، PP. 109-142.
9. Hopwood ، G. ، Anthony ، (2007) ، "Whither Accounting Research ?" ، The Accounting Review ، Vol. 82 ، No. 5 ، PP. 1365 – 1374.
10. Kabir M. Humayun ، (2010) ، "Positive Accounting Theory and Science" ، Journal of Centrum Cathedra ، Vol. 3 ، Issu. 2 ، PP. 136 – 149.
11. Mattessich ، R. ، (1972) ، "Methodological precondition and problems of a general theory of accounting" ، The Accounting Review ، Jul. ، 47 ، 3 ، 469-487.
12. Nakayama S. ، (1984) ، "Academic and Scientific Traditions in China ، Japan ، and West" ، University of Tokyo Press ، Translated By (Jery Dusenbury).
13. Oler ، D. K. ، Oler ، M. J. ، & Skousen ، C. J. ، (2008) ، "Characterizing accounting research " ، Social Science Network Research (SSRN) ، Working Paper Series ، April 17 ، Available at SSRN.
14. Rayburn ، J. D. ، (2005) ، "President's message Accounting Education News" ، Fall. 33 (4) : 1 – 4. Sarasota ، FL : American Accounting Association.
15. Rodgers L. Jacci & Williams F. Paul ، (1996) ، "Patterns of Research Productivity and Knowledge Creation at the Accounting Review 1967 – 1993 " ، The Accounting Historians Journal ، Vol. 23 ، No. 1 ، PP. 51 – 88.

16. Smith ، M. ، (2003) ، "Research methods in accounting" ، Fourth Edition ، London : SAGE Publication Ltd.
17. Watts ، R. L. ، & Zimmerman ، J. L. ، (1986) ، "Positive Accounting Theory" ، Englewood Cliffs ، New Jersey ، Prentice Hall Inc. PP. 3-14.
18. Watts ، R. ، (1995) ، "Developments in Positive Accounting Theory" ، in Jones at al. PP. 297 – 353.
19. Wolk ، H. I. ، Dodd ، J. L. ، & Teamey ، M. G. ، (2004) ، "Accounting theory : Conceptual Issues in a political and economic environment" ، 6th ed. Mason ، OH : Thomson South-Western.
20. Yu ، S. C. ، (1976) ، "The Structure of Accounting Theory" ، Gainesville ، FL : The University Press of Florida.
21. Zeff ، S. A. ، (1989) ، "Recent trends in accounting education and research in the USA : Some implication for UK academics" ، British Accounting Review ، 21 ، 159-176
22. Zeff ، S. A. ، (1999) ، "The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States" ، Accounting Historians Journal ، 26 ، 2 ، 89-131

استمارة استبانة

تحية طيبة :

السيد (ة) المحترم (ة)

استمارة الاستبانة التي بين يديك هي جزء من متطلبات إعداد البحث الموسوم (تأثير الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية للفترة ما بين (1926-2019) في صياغة وبناء نظرية المحاسبة – دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين الأكاديميين العاملين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية والأهلية في محافظة أربيل) راجين من سيادتكم التعاون معنا بالإجابة عن التساؤلات (العبارات) التي تتضمنها هذه الاستبانة بصورة علمية ودقيقة،
ولكم منا جزيل الشكر والتقدير
ولكم منا جزيل الشكر والتقدير

ملاحظة : يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة بحسب رأيكم.

ملاحظات تعريفية :

1. لأغراض البحث فإن المقصود بالتحول أو التغيير في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة ما بين (1926 – 2019) هو :
التحول أو التغيير في مناهج الدراسات والبحوث المحاسبية من الاعتماد على المنهج المعياري كمنهج سائد أو مهيم خلال الفترة ما بين (1926 – 1968) نحو الاعتماد على المنهج الوضعي (الإيجابي) كمنهج سائد أو مهيم خلال الفترة من (1968 – 2019).
2. لأغراض دعم فرضية البحث فلقد تم الاعتماد على التتبع التاريخي للبحوث المنشورة في أهم المجلات المحاسبية (بحسب عدد من الاعتبارات التي تم ذكرها في البحث) وهذه المجلات هي :

- The Accounting Review (TAR)
- Journal of Accounting Research (JAR)
- The Journal of Accounting Organization Society (AOS)
- Contemporary Accounting Research (CAR)

أسئلة الاستبانة المحور الأول

معلومات عامة عن الأفراد عينة البحث

اللقب

العلمي

مدرس مساعد	مدرس	أستاذ مساعد	أستاذ

الشهادة :

ماجستير	دكتوراه

عدد سنوات الخدمة الجامعية :

25 سنة فأكثر	25 - 21 سنة	20 - 16 سنة	15 - 11 سنة	10 - 5 سنوات

المحور الثاني

أثر التحول في الاتجاهات المنهجية للبحوث المحاسبية خلال الفترة (1926 - 2019) على صياغة وبناء نظرية المحاسبة من خلال :

ت	العبارات	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1.	عدم استطاعة البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على حل الكثير من المشاكل الفكرية والفلسفية في المحاسبة.					
2.	عدم صلاحية البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي لتكوين نظرية محاسبية متكاملة ونهائية حيث لا يتعدى هذا النوع من البحوث سوى كونه يقدم منهج أو تقنية لإجراء البحوث.					
3.	التحيز الفكري للباحثين الوضعيين مما جعل من المجتمع البحثي المحاسبي الدولي مقيد للغاية من الناحية الفكرية وذو أفكار متطابقة غير متحمسة بشكل كافٍ للتغيير.					
4.	قصور البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي عن تغيير أو تطوير نظرية المحاسبة المعيارية في حين أنها نجحت وإلى حد بعيد في التأثير على الممارسات المحاسبية واعتماد نتائجها في وضع عدد من المعايير المناسبة لهذه الممارسات.					
5.	قصور البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي عن إثبات أهم فرضياتها المتعلقة بتأثر					

					أسعار الأوراق المالية بدائل الاختيارات المحاسبية حيث لم يمكن إثبات صحة هذه الفرضيات في الدول التي ليس لها سوق (أو أسواق) أوراق مالية نشطة وكفؤة.	
					6. عدم قدرة البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي من إثبات وتعميم نتائجها التي توصلت إليها في البيئة الأمريكية وهي بيئة لها مواصفات تتميز بها عن البيئات العالمية وهو ما يحول دون إمكانية الوصول إلى نظرية محاسبية يمكن وصفها بالعالمية أو الدولية.	
					7. تركيز اهتمام البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على نطاق ضيق للإجابة عن أسئلة محددة وتركها أو تجاهلها لأسئلة مهمة في الفكر المحاسبي وهو ما يدفع للقول بان النظرية الوضعية في المحاسبة هي نظرية (أو نظريات) متوسطة المدى.	
					8. اهتمام البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي بالنتائج أكثر من اهتمامها بالتساؤل عن سبب أو أسباب الاشتقاق المنطقي أو الفكري لهذه النتائج أو مدى ارتباط هذه النتائج بالأسس الفكرية المنطقية.	
					9. الدورانية والتكرار في البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي وهو ما يحد من التنوع والانفتاح الفكري والقدرة على الابتكار وهو ما يفسر عدم تمكن هذا النوع من البحوث من تقديم أي إسهامات أو إضافات لنظرية المحاسبة التقليدية (المعيارية).	
					10. تزايد الشعور بالعزلة بين دعاة ومناصري كل من منهجي البحث المحاسبي (المعيارى - الوضعي) كنتيجة لازدياد وانتشار البحوث المحاسبية الوضعية مقابل انحسار وتراجع البحوث المحاسبية المعيارية.	
					11. ذوبان المحاسبة كحقل معرفي مستقل في أوعية	

					العلوم والحقول المعرفية الأخرى التي تم الاستناد عليها في البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي كأساس لبناء فرضياتها وإثباتها (كالإقتصاد، المالية، العلوم السلوكية والاجتماعية، القانون).	
					إفراز العديد من الهياكل النظرية التي عجز بعضها عن تلبية متطلبات المنطق وهو ما أدى إلى خلق عدد من النظريات المحاسبية المجزئة والسطحية الغير قادرة على الوصول إلى العمق في الرؤى المنطقية القائمة على المفاهيم والافتراضات الفلسفية.	12
					تركيز البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على الأساليب الكمية وهو ما أدى إلى عجز هذا النوع من البحوث في معالجة التداعيات الاجتماعية المعقدة للمحاسبة وعجزها عن تحليل أسباب ظهور هذه التداعيات واختلافها.	13
					عدم قدرة البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي من توفير المفاهيم الأولية أو التحليلية التي تمثل أحد الأركان الأساسية اللازمة لصياغة وبناء نظرية المحاسبة المقبولة والشاملة.	14
					اعتماد البحوث المحاسبية القائمة على المنهج الوضعي على تحديد الاختلافات الناتجة عن استخدام بدائل القياس والإفصاح بدون تفسير أو شرح منطقي لأسباب هذه الاختلافات مما يجعلها غير قابلة للتعميم والذي يعد أيضاً أحد الأركان الأساسية اللازمة لصياغة وبناء نظرية المحاسبة المقبولة والشاملة.	15
					ظهور الكثير من التفسيرات والنظريات (العملية) المفسرة لأسس القياس والإفصاح وما يدعمها من زاوية النظر التطبيقية مما صور البحث في نظرية المحاسبة كنوع من أنواع الترف الفكري غير المقنع.	16

ملاحظة : ىرجى من سىادتكم إبداء أى ملاحظات أو تعليقات من شأنها إغناء البحث مع جزىل الشكر والتقدىر

پوخته:

كارىگهرى لایه نه كانى پهیره و كردنى توئزىنه وه كانى ژمىرىارى نه ماوى سائانى (1926-2019)

له سه ردارشتنى توبرى ژمىرىارى (توئزىنه وه پىكى راپوى شىكارىه)

به به شدارى كردنى توئزىنه وه كانى ژمىرىارى نه ماوى سائانى (1926-2019) بو به ره و پىشبردنى ژمىرىارى وه هه ره وها نه ماوى خوئندنه وه و شىكردنه وهى گفتمو گو كردنى زور نه بابه ته كانى پىشكه و تو نه ژمىرىارى كه هه بوه لایه نى بىرى فه نسه فى گرىداوه، وه گرىدانى نه لایه نى پراكتىكى كه په یوه سته وه به دوا دا چوون ژمىرىارى كه جىبه جى كراوه نه لایه نى ژمىرىارى پىشه ی. كه په یوه سته نه شىكردنه وهى و گفتمو گو كردن و كه دروست بووه به گرىمانه ی و بوئىادى له سه ر یه ك نه بابه تى سه ره ورى نه ژمىرىارى وه نه وهش بابه تى (به رنامه ی پىوه وى و به رنامه ی هه لىنجان و به رنامه ی هه بوو نه رىنى و به رنامه ی خوئندنه وهى) و كىشه ی توئزىنه وه كه نه كومه لىك پرسىار كه كارىگه رىان هه یه نه پشتى گورانكارى نه به رمبه رى به رنامه ی توئزىنه وه كانى ژمىرىارى نه ماوى سائانى (1926-2019) كه پشتى به سته نه به رنامه ی پىوه وى نه گورىنى بو به رنامه ی وه زعى بو چاره سه ركردنى بنه ماى فكرى ژمىرىارى، وه كارىگه رى نه و گورانه له سه ر تواناى به یىگه یاندى بو فكرى ژمىرىارى كه په سندر كراوه و نه خوگرتووه، وه هه ره وها نه ماوى شىكردنه وهى روىه روى بابه تى توه یزىنه وه كانى ژمىرىارى بلاو كراوه نه گرىنگترىن نمونه ی كومه لىگای ژمىرىارى نه جىهان (CAR، TAR، JAR، AOS) وه شىكردنه وهى هو كاره كانى نه و گورانكارىه وه كارىگه رى نه تواناى به یىگه یاندى بو فكرى ژمىرىارى په سندر كراوه نه خوگرتوو نه ماوى دروستبونى گرىمانه ی بنچینه ی بو توئزهر وه كو : نه و گواستنه وه یه بو لایه نى به رنامه ی توئزىنه وه ژمىرىارى نه به رنامه ی پىوه وى نه ماوى سائانى (1926-2019) بو به رنامه ی وه زعى سائانى (1926-2019) وه كارىگه رى نه رىنى بو هه وئدانى چاره سه ركردن و دروستكردنى فكرى ژمىرىارى په سندر كراوه نه خوگرتوو، وه نه و گرىمانه دنىباى ده دات چاره سه رى ده كات (به پاپشتى له سه ر نه نجامه كانى شىكردنه وهى پرسىاره هاتوو وه كانى نه فزومى راپرسى كه هاتتوه نه توئزىنه وه یه ی) وه توئزهران گه یشتن به كومه لىك دهر نه نجام نه گرىنگترىنباى نه وه یه كه نه و گورانكارىه نه وه دروستده كات هه ندىك نه فكره كانى ژمىرىارى به شىبه و به ره و پىشچوو به زىادكردنى بو زمانى ژمىرىارى كه بىرى زانىنى سه ربه خو یه نه به ره و چونى زانستى و بىرى زانىبارى، كانى تر ، وه هه ره وها نه وه دهر نه نجامه بو نه تونای له سه ر به ره وه پىشچونى فكرى ژمىرىارى و گه یشتنى به فكرى ژمىرىارى په سندر كراوه نه خوگرتوو.

**The influence of methodological trends of accounting research for the period
(1926 - 2019) in the formulation and construction of accounting theory
(Analytical exploratory study)**

Asst. Prof. Dr. Maher Ali Hussain Shamam

**Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of
Mosul, Mosul, Iraq**

Asst. Prof. Ahmed Mohammed Khalel

**Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of
Sallahaddin, Erbil, Iraq**

Abstract:

Accounting researches during the period (1926 - 2019) contributed to the development of accounting through the study ‘analysis and discussion of many emerging topics in accounting’ whether the subjects related to the intellectual philosophical side ‘or what related to the application side related to accounting practices and procedures that applied by professional accountants. Based on its analysis ‘discussion and construction of its assumptions and proof it on one of the two prevailing approaches in accounting which are: (Normative approach) having deductive roots ‘and (Positive approach) having inductive roots. The research problem come out in the query about the effect resulting from the change in the accounting research methodology during the period (2019–1926) from its reliance on the standard procedure and its transition to the postural approach on the formulation and construction of accounting theory ‘ and the effect of this transition on the possibility of reaching to the acceptable and comprehensive accounting theory ‘ and that was done through analyzing the methodological trends of accounting research published in the most important journals representing the accounting community in the world (TAR ‘ CAR ‘ JAR ‘ AOS) ‘ and then analyzing the

reasons for this transition or change and its impact on the possibility of getting an acceptable and comprehensive accounting theory by building a basic assumption for the research which is: The shift in the direction of accounting research approaches from the normative approach (as a prevailing approach) During the period (1926-1968) to the positive approach (as a prevailing approach) during the period (1968 - 2019) have a negative effect on the attempts to formulate and construct the acceptable and comprehensive accountancy theory ، which is an assumptions that its validity was proved (based on the results of the analysis of the questions contained in the questionnaire form prepared for this research) ، where the researchers reached a number of conclusions ، whereas the most important one is that this transition led to creating a number of partial and superficial accounting theories ، in addition to the dissolution of accounting as an independent knowledge field in the vessels of science and other knowledge fields ، which led to the inability to develop the theory of accounting or reaching to the acceptable and comprehensive accounting theory.