

المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري و النقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة

عبيد سعد المطيري

جامعة الملك سعود

طلعت عبد العظيم متولي

جامعة طنطا

ملخص

تكشف هذه المقالة غياب اتباع المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) في البحوث المحاسبية في العالم العربي وبالذات الأبحاث المنشورة في المملكة العربية السعودية. فهذه المناهج المعاصرة تقوم بطرح أسئلة بحثية تهتم بدراسة العوامل غير المرئية للموضوع الذي يتم بحثه حيث جاءت مناهج بديلة للمناهج السائدة (الوصفي، والاستنباطي، والاستقرائي، والإيجابي) التي قيدت فكر الباحثين ونوعية أدوات البحث ونوعية التفسيرات، بطرح أسئلة ذات مفاهيم كمية تهتم بالعوامل والمتغيرات واكتشاف العلاقات فيما بينها باقتصارها على العوامل المرئية.

وقد أوضحت نتائج التحليل الوصفي لمنهجيات البحوث المنشورة في دورية البحوث المحاسبية التي تصدرها الجمعية السعودية للمحاسبة سيطرة المناهج البحثية السائدة (الوصفي، والاستنباطي، والاستقرائي، والإيجابي) على معظم الأبحاث المحاسبية في العالم العربي.

ولقد تم التعرض لمعالم وركائز تلك المناهج البحثية المعاصرة واستخداماتها في البحوث المحاسبية الغربية. وباستخدام المناهج البحثية المعاصرة استطاع الباحثون فهم طبيعة المحاسبة وممارساتها في المجتمعات المحيطة بها مثبتين عدم ملاءمة المناهج السائدة في دراسة كثير من الظواهر المحاسبية، وذلك لأن المحاسبة لم تعد مقصورة على العملية الفنية فقط داخل المنظمات وإنما أصبحت لها أبعاد اجتماعية واقتصادية وسياسية.

مقدمة

إن اختيار المنهج العلمي في البحث Research Methodology لا يقل أهمية عن اختيار موضوع البحث، لأن منهج البحث عبارة عن الطريق الذي سوف يسلكه الباحث في البحث. وفي الغالب تتحدد المناهج البحثية السائدة في عدة مناهج هي الوصفي، والاستنباطي، والاستقرائي، والإيجابي. فلقد هيمنت الأساليب الإحصائية من خلال هذه المناهج البحثية السائدة على البحوث المنشورة في الدوريات العربية للمحاسبة، عن طريق صياغة الفروض ومن ثم اختبارها معتقدة أن واقع الظواهر المحاسبية موجودة بعيدا عن الباحث. وقد أشارت أيضا العديد من المؤلفات الصادرة في نظرية المحاسبة Accounting Theory إلى استخدام هذه المناهج فقط في صياغة النظرية المحاسبية، فهي في ذلك تتفق مع هذا الطرح السائد إلى حد كبير عند تحديدها لمناهج البحث العلمي في نظرية المحاسبة.

ولكن في خلال العقدين الماضيين استحوذت منهجية البحث في المحاسبة على اهتمام واسع في أدبيات الفكر المحاسبي، وظهرت العديد من الدراسات هدفها تسليط الضوء على أهمية منهجية البحث في كشف الممارسات المحاسبية، وانكبت هذه الدراسات على تقديم منهجيات معاصرة للبحث تقوم بطرح أسئلة بحثية تهتم بدراسة العوامل غير المرئية للموضوع الذي يتم بحثه (من أمثلتها المنهجين التفسيري والنقدي). جاءت مناهج بديلة للمناهج السائدة التي قيدت فكر الباحثين ونوعية أدوات البحث ونوعية التفسيرات، بطرح أسئلة ذات مفاهيم كمية تهتم بالعوامل والمتغيرات واكتشاف العلاقات فيما بينها باقتصارها على العوامل المرئية. هذا التوجه الحديث للأبحاث المحاسبية سبق أن نادى به مجموعة من الباحثين (على سبيل المثال: Laughlin, 1995 , Chua, 1986، ابراهيم 1996) حيث دعوا إلى تبني مناهج بحثية بديلة يمكن من خلالها إحداث تقدم في فهمنا للمحاسبة.

بالإضافة إلى ما سبق، تجدر الإشارة إلى أن أي ظاهرة قابلة للدراسة يؤثر فيها عدة عوامل، وهذه العوامل يمكن تقسيمها إلى قسمين، القسم الأول يتضمن العوامل المرئية (المادية الملموسة)، والقسم الثاني يتضمن العوامل غير المرئية (غير الملموسة). وتكثر الدراسات المحاسبية التي تنحو تجاه القسم الأول، بينما تقل جدا الدراسات التي تنحو تجاه القسم الثاني. وكل قسم من هذه الأقسام يحتاج إلى منهجية في البحث مختلفة لدراسة عوامله، فالمنهج الاستقرائي أو الاستنباطي أو الإيجابي (وهي من المناهج السائدة) يهتم

بدراسة العوامل المرئية (المادية الملموسة)، بينما يهتم المنهج التفسيري أو النقدي (وهي من المناهج المعاصرة) بدراسة العوامل غير المرئية. ومع ذلك فإن كل منهج من هذه المناهج المختلفة يقوم بطرح أسئلة بحثية مختلفة لدراسة ظاهرة معينة. فبينما تميل المناهج السائدة إلى صياغة أسئلة بحثية ذات مفاهيم كمية، تميل المناهج المعاصرة إلى إثارة أسئلة ذات مفاهيم كيفية نظرا لأنها تنظر إلى الظاهرة من زاوية مختلفة.

ويؤكد الباحثان بأن هذا لا يعنى أن المناهج البحثية السائدة غير ملائمة، كما لا يمكن التقليل من دورها في تطوير المعرفة الحاسوبية، ولكنها تحتاج إلى التكامل مع المناهج البحثية المعاصرة حتى تتكامل دراسة الظواهر من جميع الزوايا.

١-٢ أهمية البحث

تكمن أهمية البحث فيما يلي :

١- تقديم المناهج البحثية المعاصرة في البحوث الحاسوبية للقارئ العربي، والدعوة إلى استخدام هذه المناهج في البحوث الحاسوبية.

٢- إيضاح أهمية التمييز بين منهجية البحث (methodology) وأدوات (methods) جمع البيانات وتحليلها، حيث يوجد خلط في بعض البحوث الحاسوبية بين منهج البحث وأدوات البحث، وذلك لأن أدوات البحث تتحدد غالبا بالإطار المنهجي.

٣- دعوة الباحثين في العالم العربي إلى تبني هذه المناهج البحثية المعاصرة في أبحاثهم. وذلك حتى لا تكون البحوث الحاسوبية في العالم العربي بمعزل عن أدبيات الحاسبة في العالم الغربي.

١-٣ هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى :

١. التعرف على المناهج البحثية السائدة في البحوث الحاسوبية، عن طريق استطلاع عينة من البحوث المنشورة في إحدى الدوريات العربية خلال فترة زمنية معينة، وتحليل هذه المناهج البحثية السائدة لتأكيد هيمنتها على البحوث العربية في الحاسبة. ولتأكيد غياب المناهج البحثية المعاصرة في البحوث الحاسوبية في العالم العربي.

٢. تقديم المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي).
 ٣. اختيار أحد الموضوعات المحاسبية السابق بحثها باستخدام المناهج البحثية السائدة، واقتراح نموذج إجرائي لكيفية استخدام أحد المناهج البحثية المعاصرة (النقدي) لتحليل ودراسة الموضوع المختار نفسه.
 وتستند تلك الأهداف إلى الخطوات الأساسية التي اقترحها هيجل لتغيير الثقافات السائدة وهي : (Hegel, 1962,19 from Chua,1986, 601)

“The first step to understanding of men is the bringing to consciousness of the model or models that dominate and penetrate their thought and action. Like all attempts to make men aware of the categories in which they think, it is a difficult and sometimes painful activity, likely to produce deeply disquieting results. The second task is to analyse the model itself , and this commits the analyst to accepting or modifying or rejecting it and in the last case, to providing a more adequate one instead.”

الخطوة الأولى : التعرف على النماذج المسيطرة على تفكير الباحثين.

الخطوة الثانية : بذل محاولات تجعل الذين يتبنون النماذج السائدة في حذر عند استخدام هذه النماذج ، عن طريق تحليل هذه النماذج ونتيجة هذا التحليل قد تؤدي إلى تعديل بعضها أو رفض البعض الآخر ، أو قبول بعضها .

الخطوة الثالثة : تقديم بدائل أكثر ملاءمة من النماذج المرفوضة.

منهج البحث وأدواته

أولاً : منهج البحث

يرتكز البحث على منهج البحث الوصفي ، حيث يهتم البحث بوصف المناهج البحثية المستخدمة في البحوث العربية في المحاسبة ، بهدف معرفة المناهج البحثية السائدة ، ومعرفة مدى استخدام المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) . وقد تم اختيار هذا المنهج في البحث لأن طبيعة البحث تتطلب استخدام هذا المنهج برغم كونه من المناهج البحثية السائدة ، وهذا يؤكد عدم تحيز الباحثين للمناهج البحثية المعاصرة محل البحث .

ثانياً : أدوات البحث

ولتحقيق أهداف البحث تم إجراء الآتي :

١. استعراض شروط النشر في بعض الدوريات العربية في المحاسبة ، لبيان مدى احتواء هذه الشروط على منهجيات البحث السائدة والمعاصرة .

٢. فحص البحوث المنشورة باللغة العربية في دورية البحوث الحاسبية الصادرة عن جمعية الحاسبة السعودية ، بوصفها عينة للأبحاث الحاسبية المنشورة حديثاً ، حيث تعد من أحدث المجالات العربية في الحاسبة بالإضافة إلى أن مساهمة الباحثين في النشر بها من مختلف الجهات الأكاديمية على المستوى العربي .

٣. عمل مقابلات شخصية مفتوحة مع عدد من المحررين ورؤساء التحرير لبعض المجالات العربية للحاسبة.

٤. اختيار موضوع سبق تناوله في مجلة البحوث الحاسبية في أكثر من بحث وتقديم الإجراءات اللازمة لبحثه باستخدام المناهج البحثية المعاصرة والتي لم يسبق تطبيقها باستخدام المناهج البحثية السائدة.

تحليل المناهج البحثية السائدة

بتحليل منهجيات البحوث المنشورة في مجلة البحوث الحاسبية ، وجد ان معظم هذه البحوث اعتمدت في البحث على المناهج البحثية السائدة التالية - سواء أتم الإفصاح عن ذلك في البحث من قبل الباحثين أم لم يتم - وفيما يلي نتناول هذه المناهج بشيء من الإيجاز :

المنهج الوصفي

يرتكز هذا المنهج على وصف دقيق وتفصيلي لظاهرة أو موضوع محدد . ويهدف هذا المنهج إما إلى رصد ظاهرة أو موضوع محدد بهدف فهم مضمونها . أو قد يكون هدفه تقويم وضع معين لأغراض عملية . وأهم ما يميز هذا المنهج انه يوفر بيانات مفصلة عن الواقع الفعلي للظاهرة أو موضوع الدراسة كما أنه يقدم في نفس الوقت تفسيراً واقعياً للعوامل المرتبطة بموضوع الدراسة تساعد على توفير قدر معقول من التنبؤ المستقبلي للظاهرة . أما النقد الموجه لهذا المنهج فهو يتسم بالتحيز الشخصي للباحث عند جمعه للبيانات المختلفة حول الظاهرة الأمر الذي قد يؤدي إلى الحصول على بيانات غير دقيقة لا يمكن ان تؤدي إلى نتائج موضوعية يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة وبالتالي فإن مصداقية هذا المنهج قد تصبح ضعيفة .

المنهج الاستقرائي

يتمثل المنهج الاستقرائي في السير من الخاص إلى العام ، كما يشمل الاستقراء مختلف الاستنتاجات العلمية المستندة على الملاحظة أو التجريب . ويتضمن الاستقراء ملاحظة الباحث للجزئيات أو الفرعيات موضوع الاهتمام وبطريقة تحليلية بهدف اشتقاق بعض

القوانين أو الأطر النظرية وذلك من خلال تعميم النتائج التي تم التوصل إليها بعد اختبار بعض الجزئيات أو الحالات على كافة الأجزاء أو الحالات المكونة لظاهرة معينة والتي لم يتم دراستها من قبل . ويركز الاستقراء على دراسة حالات أو جزئيات محددة الأمر الذي يعرقل عملية تعميم نتائج الاختبار التي أجريت على مجمل جزئيات أو فروعيات ظاهرة أو ظواهر كلية.

المنهج الاستنباطي

يرتبط الاستنباط بكافة العمليات الذهنية داخل العقل والتي تبدأ على شكل فكرة عامة يعتبرها الفرد . موضوع الاستنباط . من المسلمات أو البديهيات، وبناء عليه فإن الفرد أو الباحث يحاول إثبات أن ما يصدق على الكل يصدق على الفرع أو الجزء من خلال الفرضية القائلة بأن الفرع أو الجزء يقع ضمن الكل .

المنهج الإيجابي (١)

يستخدم هذا المنهج استخداما واسعا في البحوث المحاسبية ، ويقوم هذا المنهج والذي من رواده كتابات Watts and Zimmerman 1986 على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع، بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة .

ويقسم المنهج الإيجابي إلى مرحلتين هما :

أ- التفسير : حيث يهدف إلى تفسير الظواهر الاقتصادية بالاعتماد على التدليل المنطقي وتناول مختلف الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها . وقد يقف النموذج الإيجابي عند هذا الحد أي تفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتنبؤ بسلوكها في المستقبل .

ب- التنبؤ : حيث يهدف إلى الكشف عن الطريقة التي ستسلكها متغيرات معينة في المستقبل والتنبؤ بسلوك هذه المتغيرات في ظل الحالات المختلفة مثل حالة التأكد التام وعدم التأكد والمخاطرة وذلك خلال فترة زمنية مقبلة.

التحليل الوصفي للأبحاث المنشورة في دورية البحوث المحاسبية

فيما يلي سوف نتناول بالتحليل الوصفي مناهج البحث المستخدمة في البحوث المنشورة في دورية البحوث المحاسبية التي تصدرها الجمعية السعودية للمحاسبة ، مقسمة إلى ثلاث

(١) سيتم التعرض للمنهج الإيجابي مرة أخرى كأحد المناهج المعاصرة.

فئات: بحوث ذكرت منهج البحث، وبحوث لم تذكر منهج البحث المستخدم، وبحوث خلطت بين مناهج البحث وأدوات البحث.

أولا : بحوث ذكرت مناهج للبحث : يلخص الجدول رقم (١) الأبحاث التي ذكرت مناهج البحث.

جدول رقم (١) الأبحاث التي ذكرت مناهج البحث

المنهج المستخدم	موضوع البحث
الاستقرائي الاستنباطي	١- المتغيرات المالية وغير المالية لأبعاد الجودة في الشركات الصناعية دراسة تحليلية مقارنة. د. عطية عبد الحي مرعى ، المجلد الثالث العدد الأول - محرم ١٤٢٠ (أبريل ١٩٩٩)
الاستقرائي الاستنباطي	٢- دور المعلومات ومقاييس الأداء المحاسبية في تحقيق جودة المنتجات والعمليات الصناعية. د. عطية عبد الحي مرعى ، المجلد الثالث العدد الأول - محرم ١٤٢٠ (أبريل ١٩٩٩)
الاستقرائي	٣- المعالجة المحاسبية لبند الإعانات والمنح الحكومية وأثرها على القوائم المالية . د. أمال عبد الهادي فودة ، المجلد الأول محرم ١٤٢٠ (أبريل ١٩٩٩)
الاستقرائي	٤- الدور الفعال للمعلومات المحاسبية في سوق رأس المال - بالتطبيق على سوق مسقط للأوراق المالية. د. محمد بدر إبراهيم الأمين، المجلد الأول العدد الأول -محرم ١٤١٨ هـ (مايو ١٩٩٧)

ثانيا : بحوث لم تذكر منهج البحث وتم اقتراح مناهج بحث لها : يلخص الجدول رقم (٢) الأبحاث التي لم تذكر منهج البحث والمناهج المقترحة لتلك الأبحاث.

جدول رقم (٢) الأبحاث التي لم تذكر منهج البحث والمنهج المقترح

المنهج المقترح للبحث	عنوان البحث
إيجابي	١- محتوى المعلومات في قائمة التدفق النقدي - دراسة اختبارية على الشركات السعودية . د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك - المجلد الأول العدد الأول - محرم ١٤١٨ (١٩٩٧ م)
استقرائي	٢- نحو إطار عام لأثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية د. احمد بسويوني شعاته - المجلد الأول العدد الثاني - صفر ١٤١٨ (١٩٩٧ م)
استقرائي	٣- نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية . د. محمد عبد الحميد طاحون - المجلد الأول العدد الثاني - صفر ١٤١٨ (١٩٩٧ م)
استقرائي	٤- نظم المعلومات المحاسبية للأغراض الداخلية - دراسة ميدانية مقارنة . د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك - المجلد الأول العدد الثالث - ربيع الأول ١٤١٨ (١٩٩٧ م)
إيجابي	٥- تحليل لبعض العوامل السلوكية المؤثرة في التشغيل النهي لمعلومات المراجع عند تقويمه نظام الرقابة الداخلية - دراسة تجريبية مقارنة . د. وحدى حامد حجازي . المجلد الأول العدد الثالث - ربيع الأول ١٤١٨ (١٩٩٧ م)
إيجابي	٦- استخدام الأساليب الكمية في تدنية تكاليف إدارة الأرصدة النقدية - نماذج مقترحة. دهدية على محمد الحشاش . المجلد الأول العدد الرابع ربيع الآخر ١٤١٨ (أغسطس ١٩٩٧ م)
وصفي	٧- اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية . د. محمد عبد الحميد طاحون . المجلد الأول العدد الرابع . ربيع الآخر ١٤١٨ (أغسطس ١٩٩٧ م)
استنباطي	٨- فجوة التوقعات في بيئة المراجعة : دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. د. السيد احمد السقا . المجلد الأول العدد الخامس . جمادى الأول ١٤١٨ (سبتمبر ١٩٩٧ م)
وصفي	٩- دراسة تحليلية لأبعاد ومصادر النظام الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة . د. كمال خليفة أبوزيد مصطفى - المجلد الأول العدد السادس - جمادى الثاني ١٤١٨ (أكتوبر ١٩٩٧ م)
وصفي	١٠- إطار مقترح لنظم المعلومات في مجال تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة في الدول النامية باستخدام شبكات المعلومات . د. محمد بهاء الدين بديع القاضي . المجلد الأول العدد السادس - جمادى الثاني ١٤١٨ (أكتوبر ١٩٩٧ م)
إيجابي	١١- نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخل تحليل القيمة وهندسة القيمة. د. محمد مصطفى الجبالي . المجلد الثاني - العدد الأول - محرم ١٤١٩ (مايو ١٩٩٨ م)
استقرائي	١٢- موقف مراجعي الحسابات في مصر من التطورات المهنية الحديثة في معيار إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية - دراسة نظرية ميدانية . د. محمد عبد الفتى بسويوني . المجلد الثاني - العدد الأول - محرم ١٤١٩ (مايو ١٩٩٨ م)
استقرائي	١٣- دراسة اختبارية لتقييم العلاقة بين معدلات القيمة المضافة والتدفقات النقدية ومعدل العائد على الاستثمار كمقياس لتقييم الأداء . د. ثناء محمد إبراهيم طعيمة . المجلد الثاني العدد الثاني - رجب ١٤١٩ (نوفمبر ١٩٩٨ م)
استقرائي	١٤- تقييم الأداء الاستراتيجي المالي للشركات المساهمة السعودية. د. نبيل محمد مرسي . المجلد الثالث - العدد الأول - محرم ١٤٢٠ (أبريل ١٩٩٩ م).
استقرائي	١٥- نحو إطار مقترح للعلاقة التأثيرية لمعايير المحاسبة الدولية على الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية. د. نبيه بن عبد الرحمن الجبر - د. محمد علاء الدين عبد المنعم - المجلد الثالث العدد الثاني - محرم ١٤٢٠ (أبريل ١٩٩٩ م)
إيجابي	١٦- دور وأهمية التدفقات النقدية للمستثمرين - دراسة اختبارية على الشركات السعودية د. محمد بدر الدين إبراهيم أمين . المجلد الثالث - العدد الثاني - رجب ١٤٢٠ (أكتوبر ١٩٩٩ م)

ثالثاً : بحوث خلطت بين منهج البحث وأدواته: يلخص الجدول رقم (٣) الأبحاث التي خلطت بين منهج البحث وأدواته.

جدول رقم (٣) الأبحاث التي خلطت بين منهج البحث وأدواته

المنهج المقترح	موضوع البحث
وصفي	١- إطار مقترح لنظم المعلومات في مجال تخطيط ورقابة الموازنة العامة للدولة في الدول النامية باستخدام شبكات المعلومات . د. محمد بهاء الدين بديع القاضى - المجلد الأول العدد السادس - جمادى الثاني ١٤١٨ (أكتوبر ١٩٩٧)

نتائج التحليل الوصفي للأبحاث المنشورة في مجلة البحوث المحاسبية

ونتيجة للتحليل الوصفي للأبحاث السابقة يلخص الجدول رقم (٤) النتائج الخاصة بالمناهج المستخدمة.

جدول رقم (٤) ملخص المناهج البحثية المستخدمة

إجمالي البحوث	بحوث خلطت بين مناهج البحث وأدوات البحث	بحوث لم تذكر مناهج بحث	بحوث ذكرت مناهج بحث
٢١	١	١٦	٤

واتضح أن المناهج التي ذكرت في البحوث الأربعة التي استخدمت مناهج بحث هي: المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي.

وبناء على مسلك البحوث الأخرى في البحث، والتي لم تذكر مناهج بحث والتي اقترح لها مناهج بحث يوضح الجدول رقم (٥) إجمالي هذه البحوث وطبيعة المناهج البحثية المقترحة لها.

جدول رقم (٥) طبيعة المناهج البحثية المقترحة

وصفي	استقرائي	استنباطي	إيجابي	تفسيري	تفسيري	الإجمالي
٤	٦	٢	٥	-	-	١٧

نخلص مما سبق إلى أن المناهج البحثية السائدة في البحوث هي الوصفي والاستقرائي والاستنباطي والإيجابي، وانه لم تستخدم المناهج البحثية المعاصرة وهي التفسيري والنقدي. وهذا ما دفع الباحثين إلى التعريف بهذه المناهج المعاصرة والأسس التي تعتمد عليها.

التحليل الوصفي لشروط النشر في الدوريات العربية

تم التحليل الوصفي لعدد سبع عشرة دورية تصدر في الوطن العربي ، لمعرفة مدى تضمن قواعد النشر لشروط خاص بمنهجية البحث ، واتضح من التحليل ان هذه الدوريات يمكن تقسيمها ، من حيث توافر منهجية البحث في قواعد النشر، إلى ثلاثة أنواع :

أولاً : دوريات اشترطت ضمن قواعد النشر ذكر المنهجية

١. البحوث المحاسبية - تصدرها الجمعية السعودية للمحاسبة :
تضمنت قواعد النشر شرطاً ينص على ضرورة مراعاة الدقة في اتباع مقومات المنهجية العلمية في العرض والتحليل والنتائج وكذلك ضوابط الأمانة العلمية والتوثيق العلمي.
٢. مجلة الكويت الاقتصادية - تصدرها الجمعية الاقتصادية الكويتية
تضمنت قواعد النشر شرطاً ينص على ان يلتزم الباحث بالمنهجية العلمية في البحث والتحليل والمعالجة .
- ٣.المجلة العربية للعلوم الإدارية - تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت
تضمنت قواعد النشر شرطاً ينص على ضرورة ان يرتبط البحث بحقل المعرفة والقيمة العلمية والعملية للنتائج ومدى أصالة أفكار البحث وموضوعه ، ودقة الأدبيات المرتبطة بموضوع البحث وشموليتها ، بالإضافة إلى سلامة المنهج العلمي المستخدم في الدراسة، ومدى ملاءمة البيانات والنتائج النهائية لفرضيات البحث .
- ٤- المجلة العربية للإدارة - تصدرها المنظمة العربية للتنمية الإدارية - القاهرة
تضمنت قواعد النشر شرطاً خاص بمنهج البحث، وتم ذكر المناهج ومحتوياتها كما يلي:
أ-البحوث التجريبية: المتغيرات ، حجم العينة تكوينها وسائل جمع البيانات، وأساليب التحليل الإحصائي.
- ب-البحوث النظرية: إيضاح الركائز المنهجية أو التحليلية المستخدمة ، والصادر التي اعتمد عليها الباحث.

ثانياً : دوريات لم تشترط ضمن قواعد النشر ذكر المنهجية

- ١ . المجلة العربية للمحاسبة : تصدرها اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة بجامعة دول مجلس التعاون الخليجي- البحرين.
- ٢ . الإداري : تصدر عن معهد الإدارة العامة - مسقط - سلطنة عمان.
- ٣ . إصدارات بحثية محكمة : يصدرها مركز البحوث وتنمية الموارد بجامعة الملك سعود - فرع القصيم - كلية الاقتصاد والإدارة .

- ٤ . المجلة العربية للتنمية والتخطيط - يصدرها معهد التخطيط القومي - القاهرة
- ٥ . مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين - تصدرها كلية التجارة - جامعة القاهرة
- ٦ . المجلة الدولية للعلوم الإدارية - يصدرها المعهد الدولي للعلوم الإدارية - دولة الإمارات العربية المتحدة .
- ٧ . مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية - يصدرها مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت .
- ٨ . التعاون - تصدر عن الشؤون الإعلامية بالأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي .
- ٩ . بحوث اقتصادية عربية - تصدر عن الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية .
- ١٠ . التعاون الصناعي في الخليج العربي - تصدرها منظمة الخليج للاستشارات الصناعية .

ثالثا : دوريات لم تذكر قواعد للنشر

- ١ . المجلة العلمية - التجارة والتمويل - تصدرها كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر
 - ٢ . الإدارة العامة - يصدرها معهد الإدارة العامة - الرياض - المملكة العربية السعودية
 - ٣ . المجلة المصرية للدراسات التجارية - كلية التجارة - جامعة المنصورة .
- نتيجة للتليل السابق يتضح ان هناك عدداً قليلاً (٢٥٪ تقريباً) من الدوريات التي تضمنتها العينة التي تم فحصها ، تضمنت قواعد النشر شرطاً خاصاً بالمنهجية . ولكن بالرغم من توافر شرط خاص بالمنهجية -في هذه الدوريات القليلة- إلا أن أغلبها ذكر المنهجية بطريقة عامة، ودورية واحدة حددت المنهجية في صورة إحدى من المنهجيات السائدة.

المناهج البحثية المعاصرة

لماذا المناهج البحثية المعاصرة؟

حدثت تطورات جذرية في استخدام مناهج البحث في الفكر المحاسبي الغربي خلال العشرين سنة الماضية، ويرجع ذلك إلى عدم قدرة المناهج البحثية السائدة في تفسير جميع العوامل المؤثرة على الظواهر المحاسبية. وكان مطلع عام ١٩٨٠ نقطة التحول والتغيير في مناهج البحوث، فبدلاً من التركيز على محاولة فهم المحاسبة كعملية فنية داخل التنظيمات الاقتصادية. طالب مجموعة من المفكرين بدراسة المحاسبة كظاهرة فنية لها أبعادها الاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية والسياسية. ولقد تبنى هذا الاتجاه التعريف التالي

«المحاسبة عبارة عن نظام رسمي ذي خصائص سلوكية وهيكلية (تنظيمية ومجتمعية)، ومصطلحاته معبر عنها في شكل مالي، ويشتمل معانيه ومفاهيمه من التنظيم المحيط به ويعتبر هذا النظام جزءاً لا يتجزأ منه».

"A formal system with structural and behavioural characteristics whose terms are expressed in fundamentally financial form, whose meaning is derived from the organization of which it is an itegrated part"

ويتكون هذا التعريف من أربعة عناصر :

١. النظام المحاسبي ذو أساس تنظيمي ومجتمعي حيث يتواجد في كل التنظيمات والتي تعتبر جزءاً من المجتمع، وهذا المعنى يجعل النظام المحاسبي جزءاً لا يتجزأ من هذا السياق .
٢. مصطلح التنظيم organisation يشير إلى التنظيمات الكلية والجزئية micro or macro والمجتمع يعبر عن التنظيم الكلي .
٣. النظام المحاسبي يحتاج إلى تحديد :

أ- الافتراضات الوجودية **Ontological**

وتتعلق هذه الافتراضات بطبيعة الواقع الاجتماعي، هل الواقع الاجتماعي ملموس أو غير ملموس.

ب- الافتراضات المعرفية **Epistemological**

وتتعلق هذه الافتراضات بطريقة خلق المعرفة وبكيفية تفهم الظاهرة وكيفية التعامل مع الظاهرة بالإضافة إلى كيفية إدراك معرفة جديدة.

ج- الافتراضات المنهجية **Methodological**

وهي تعنى بتحديد منهج البحث هل هو من المناهج البحثية السائدة (وصفى - استقرائي - استنباطي - إيجابي) أو من المناهج البحثية المعاصرة (تفسيري أو انتقادي).
٤- يشير هذا التعريف إلى مصطلح تداول المعلومات Information transaction وهو يعنى تداول المعلومات الداخلية والخارجية ، سواء أكانت هذه المعلومات ذات خصائص سلوكية أم هيكلية.

وفي عام ١٩٨٠ قام بورشل وآخرون (Burchell et al., 1980, 23) بطرح الاستفسارات التالية فيما يتعلق بمحاولة فهم المحاسبة كظاهرة اجتماعية وتنظيمية:

١. محاولة كشف الكيفية التي ظهرت لنا بها الممارسات المحاسبية بالصورة التي نعرفها بها الآن. "how has accounting come to function as we now know it?"

٢. استكشاف القضايا والعوامل الاجتماعية والبيئية والمؤسسية التي واكبت ظهور

تلك الممارسات المحاسبية

"what social issues and agents have been involved with its emergence and development?"

٣. محاولة كشف الخطوات التي مرت بها الأنظمة المحاسبية وكذلك الظروف والأحداث

المواكبة لها. "how has it become intertwined with other aspects of social life?"

٤. التعرف على الآثار الناتجة عن الممارسات المحاسبية.

"What consequences might it be seen as having had?"

ولا ريب في أن تلك الاستفسارات السابقة تطلبت البحث عن مناهج بحثية ملائمة، ونتيجة لذلك استجابت الأبحاث المحاسبية الغربية لتلك التساؤلات عن طريق استخدام أساليب منهجية متنوعة لكشف الظواهر المحاسبية المختلفة. ولكن ميلر (Miller, 1994) يرى أن محاولة فهم المحاسبة و الممارسات المحاسبية كظاهرة اجتماعية وتنظيمية لا يزال في بداياته المبكرة. وباستخدام مناهج بحثية مشتقة أساسا من نظريات عريقة في العلوم الاجتماعية والسياسية والتاريخية، أصبح الباحثون قادرين على فهم طبيعة المحاسبة و ممارساتها في المجتمعات المحيطة بها مثبتة عدم ملائمة المنهج السائد في دراسة كثير من الظواهر المحاسبية. وذلك لأن المحاسبة لم تعد مقصورة على العملية الفنية فقط داخل المنظمات وإنما أصبحت لها أبعاد اجتماعية واقتصادية وسياسية. فالأجاء السائد في البحث لا يزال يركز على العوامل المرئية في فهم المحاسبة وذلك باستخدام الطرق الكمية والتحليلات الإحصائية مغفلا الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الملزمة لتلك الظواهر المحاسبية. وأصبح استخدام البحث النوعي أو الكيفي Qualitative Research في الأبحاث المحاسبية واقعا لا يقبل الجدل في العالم الغربي، بل انه تحول إلي مطلب من قبل الكثير من الدوريات والمؤتمرات في المحاسبة. ووجه البحث النوعي أو الكيفي في بداية الثمانينات نحو تشكيل وبناء مدارس فكرية لتوضيح الظواهر المحاسبية. ولذلك ظهرت الاتجاهات البديلة أو المعاصرة بسبب تعدد وتنوع أغراض وطبيعة البحث وما الذي يريد أن يصل إليه الباحث. وبمعنى آخر قصد منها الإجابة على تساؤلات الباحثين المختلفة فيما يتعلق بدراسة ظاهرة معينة.

الأسس الفلسفية للمناهج البحثية المعاصرة

لقد اعتمدت تلك الاتجاهات البديلة أو المعاصرة في الأبحاث المحاسبية في بدايتها على النموذج الفكري المقدم من بورل ومورقان (Burrell and Morgan, 1979) في كتابهما Sociological Paradigms and Organisational Analysis وقد قدم الكتاب المدارس الفكرية المتنوعة والتي يمكن من خلالها صياغة أساليب الأبحاث في العلوم الاجتماعية عامة

مع التركيز على علمي الإدارة والتنظيم. وجادلا بان «كل النظريات التنظيمية مستندة على فلسفة علمية ونظرية اجتماعية» (R Burrell and Morgan, 1979, p.1). وقال بأن هناك مجموعتين من الافتراضات (two assumptions) لخلق الاتجاهات المختلفة في النظريات الاجتماعية (approaches to social theory) هما: الأولى افتراضات تتعلق بطبيعة العلوم الاجتماعية (assumptions about the nature of social science)؛ والثانية افتراضات تتعلق بطبيعة المجتمع (assumptions about the nature of society).

أما الافتراضات التي تتعلق بالعلوم الاجتماعية فتكمن في:

- ١- الواقعية أو الافتراضات الوجودية Ontology وتعني دراسة طبيعة تكون أو حقيقة الأشياء ووجودها وخواصها وعلاقتها بعضها ببعض، أي هل يتم النظر إلى الواقع الاجتماعي على أنه موضوعي وخارجي مستقل عن إدراك الأفراد الذين يلاحظونه، وأنهم ليس لهم تأثير عليه وإنما يتأثرون به فقط أم النظر إلى الواقع الاجتماعي على أنه غير ملموس، أي التركيز على الطبيعة الذاتية لهذا الواقع والذي يتم خلقه بواسطة الأفراد.
- ٢- الافتراضات المعرفية Epistemology وتتعلق بخطوات جمع المعرفة وكيفية تفهم الظاهرة وكيفية التعامل معها، وهذا الافتراض مبني على الافتراض السابق من حيث النظرة إلى الواقع الاجتماعي فإذا كانت:
 - أ. النظرة إلى الواقع الاجتماعي على أنه موضوعي وخارجي مستقل عن إدراك الأفراد الذين يلاحظونه، فهذا يعني استخدام المنهج الإيجابي Positive Approach وبصفة خاصة النموذج «الاستنباطي - الفرضي» والذي يركز على دراسة علاقات السببية.
 - ب. أما إذا كان النظر إلى الواقع الاجتماعي على أنه غير ملموس أي التركيز على الطبيعة الذاتية لهذا الواقع والذي يتم خلقه بواسطة الأفراد، يستخدم المنهج التفسيري Interpretative Approach
 - ج. أما إذا كان النظر إلى الواقع الاجتماعي على أنه تكون تاريخيا وأنه مازالت هناك إمكانيات كامنة والتي لم تستخدم بعد، فيتم استخدام المنهج النقدي Critical Approach.

٣. تأثير البيئة على الأشخاص ومدى تفاعلهم معها human nature .

٤. الافتراضات المنهجية methodology وتهتم بتحديد منهج البحث هل هو إيجابي (استقرائي - استنباطي) أو تفسيري أو نقدي. وهو يعني إذا كان المنهج المستخدم إيجابياً فإنه سوف يتم استخدام الفروض والنماذج الإحصائية (المدخل

الموضوعي)، وإذا كان المنهج المستخدم ذاتياً فإنه سوف يتم التركيز على فهم المعاني Ideographic.

وقد أطلق بورل ومورقان على هذه الافتراضات الأربعة والمتعلقة بالعلوم الاجتماعية البعد الموضوعي- الشّخصي Subjective-objective dimension والذي يعمل في شكل سلسلة. أما الافتراضات المتعلقة بطبيعة المجتمع فهي تتدرج من المجتمع المقبول المنظم إلى تغيير المجتمع المتغير جذريا regulation to radical change.

وبالاعتماد على هذين النوعين من الافتراضات صنف الباحثان الأبحاث الاجتماعية في أربعة اتجاهات وهي الإيجابي أو الوضعي (Subjective-objective dimension) والتفسيري (Interpretative) والتغير الإنساني الجذري (Radical humanist) والتغير البنائي الجذري (Radical structuralist).

وطالما أن هذه الاتجاهات مبوبة في العلوم الاجتماعية كمدارس فكرية للبحث، فإنه لم يمنع الباحثين في المحاسبة من تبني هذه المدارس في تفسير الظواهر المحاسبية. وقد بدأ ذلك فعليا مع مطلع الثمانينات، إلا أنه لم يظهر تصنيف تلك الاتجاهات في البحوث المحاسبية إلا من خلال مقالة Chua عام ١٩٨٦ (Chua, 1986). لقد صرّحت Chua بأن هذه الاتجاهات البحثية الأربعة موجودة في البحوث المحاسبية، ألا أنها قامت بدمج المدرستين (الاتجاهين) الأخيرتين في اتجاه واحد أطلقت عليه الاتجاه النقدي. وبذلك أصبح هناك ثلاثة اتجاهات في مجال البحوث المحاسبية وهي الإيجابي أو الوضعي (Positive) والتفسيري (Interpretative) والنقدي (Critical)، فتلاحظ أن منهجي التغير الإنساني الجذري والتغير البنائي الجذري اجتماعا في المنهج النقدي.

ونتيجة لذلك قدم العديد من الباحثين في علم المحاسبة والممارسات المحاسبية مناهج بحثية متعددة لفهم وتحليل الظواهر المحاسبية ولكنها لا تخرج عن الاتجاهات الثلاثة الرئيسية وذلك بالاعتماد على نموذج (Burrell and Morgan) والمتعلق بالبعد الموضوعي الشّخصي.

ولكن ظهرت عدة انتقادات لتلك الافتراضات المتطرفة، مما حدا بريتشارد لوفلن (Laughlin, 1995) في عام ١٩٩٥ أن يخرج لنا بنموذج جديد ولكن معتمد بشكل أساسي على افتراضات Burrell and Morgan. ذكر Laughlin بأن هناك ثلاثة أبعاد يجب أخذها في الاعتبار لبناء المنهج البحثي هي بعد النظرية (Theory) وبعد المنهجية (Methodology) وبعد التغيير (Change). لقد عبر Laughlin في نمودجه عن افتراضات Burrell and Morgan في سياق اختيارات Choices. حيث أن كل من هذه الأبعاد يظهر بشكل سلسلة تتدرج في ثلاثة

مستويات عال ومتوسط وضعيف. وهذه الأبعاد الثلاثة معتمدة في الأساس على النموذج المقدم من (Burrell and Morgan) ولكن أخذت في الاعتبار الانتقادات التي وجهت إلى افتراضات النموذج المتطرفة وهي ما أشير إليه بالبعد الشخصي/ الموضوعي (Subjective Objective Dimension).

٣-٣ الأبعاد الضرورية لبناء مناهج البحث وتبويب البحوث المحاسبية

هذا النموذج الجديد للاتجاهات البديلة في البحوث المحاسبية قام بإعادة تبويب المدارس الفكرية المعاصرة الموجودة في الأبحاث المحاسبية وذلك بالنسبة للبعد النظري والمنهجي وكذلك موقف الباحث من التغيير. حيث كل مدرسة لها خصائصها ومستوياتها من تلك الأبعاد الثلاثة. وفي الجدول رقم (٦) عرض للمدارس الفكرية المعاصرة وخصائصها بالنسبة لنموذج لفلن Laughlin.

الجدول رقم (٦) خصائص المدارس الفكرية في ظل الأبعاد الثلاثة:

Theory Choice: levels of prior theorisation

ضعيف	متوسط	عالي	
		النظرية الإيجابية Positive Theory (ضعيف)	عالي
نظرية التفاعل الرمزية Symbolic interactionism (ضعيف)	مدرسة النقد الألمانية German Critical Theory (متوسط)		البعد المنهجي متوسط Methodological choice
البراجماتي Pragmatism نظرية التفاعل Ethnomethodology (ضعيف)	مدرسة النقد الفرنسية French Critical Theory والنظرية البنائية Structuration Theory (ضعيف)	الاقتصاد السياسي Political Economy (عالي)	ضعيف

(Change)

موقف الباحث «نقد وتغيير واقع الظاهرة محل الدراسة»

(عالي) ، أو (متوسط) ، أو (ضعيف)

المصدر:

Laughlin, R. (1995), "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and Case for Middle-range Thinking" Accounting Auditing & Accountability Journal Vol. No. 1. pp. 70.

ولعل فهم هذا الجدول يتطلب الإشارة إلى توضيح الأبعاد الثلاثة في مستوياتها المختلفة. فالبعد النظري يشير إلى وجود وتوافر النظريات السابقة والتي يمكن أن تساعد الباحثين على فهم الظواهر المحاسبية. فالمستوى العالي من البعد النظري يشير إلى أنه توجد نظريات قابلة للتعريف مع وجود فروض قابلة للاختبارات. أما المستوى الضعيف فيقصد به عدم وجود نظريات يعتمد عليها الباحثون في دراستهم لظاهرة معينة وهذا يشير أيضاً إلى عدم وجود فروض سابقة يمكن اختبارها. أما المستوى المتوسط فهو بين المستويين ويقصد به وجود إطار معين أشبه ما يكون بالهيكل وهذا الإطار يمكن استخدامه عناصره القائمة في تفسير ظاهرة محاسبية معينة. وكذلك أيضاً يشير البعد النظري إلى اعتقاد الباحثين بوجود الحقيقة وتمثيل الواقعية (Representation of Reality). فالمستوى العالي يفترض أن الواقعية موجودة بعيداً عن الباحث ولا دخل لشخص الباحث في تمثيلها. لذلك فإن هذا النوع من الأبحاث يعمم نتائجه. وتعتبر إضافة ذلك امتداداً لسلسلة الأبحاث السابقة. أما إضافة الباحث للمعرفة فهي جزئية وذلك لاعتماد الباحث كثيراً على نظريات سابقة.

والمستوى الضعيف يفترض أن الواقعية لا يمكن عزلها عن الباحث فكشف واقعية الظاهرة المحاسبية يعتبر خطأ ذا اتجاهين من وإلى الباحث. فشخص الباحث يلعب دوراً كبيراً في تفسير الظاهرة المحاسبية. لذلك لا يمكن تعميم نتائج البحث لأن كل ظاهرة محاسبية لها خصائصها وظروفها التفصيلية ولكنها تعتبر نظرية للظاهرة نفسها محل الدراسة.

أما البعد المنهجي فيشير إلى خاصيتين الأولى نوعية الأدوات (methods) التي تستخدم في جمع البيانات والثانية دور الباحث في جمعها أيضاً وتفسيرها. فطبيعة الأدوات في المستوى العالي أن تكون محددة ومعرفة كمياً كما هو الحال في الاستبيانات أما في ظل المستوى المنخفض فهي غير محددة ومفتوحة وتأخذ الطابع الكيفي كما هو الحال في المقابلات المفتوحة وكذلك الملاحظات. أما بالنسبة للمستوى المتوسط فطبيعة جمع البيانات فيه معرفة ولكنها قابلة للتحسين والتغيير حال عملية جمع البيانات فعلياً ويغلب عليها الطابع الكيفي.

ودور الباحث في جمع البيانات يتدرج من انعزاله إلى تفاعله الكامل في الواقع العملي. ففي ظل المستوى العالي بالنسبة للبعد المنهجي نجد أن الباحث مستقل ودوره غير مناسب

في عملية جمع البيانات. بينما في ظل المستوى الضعيف والمتوسط فدور الباحث مهم جداً ويعتبر دائماً جزءاً من خطوات جمع البيانات حيث يتفاعل معها.

موقف الباحث من تغيير واقع الظاهرة محل البحث معقد وغير محدد ويصعب على كثير من الباحثين معرفة المقصود من هذا البعد. ولكن بصورة عامة فإن هذا البعد يشير إلى موقف الباحث فيما يتعلق بالمحافظة على واقع الظاهرة المحاسبية محل الدراسة ووجهة نظره في ضرورة عمل تغيير في الواقع العملي. ففي ظل المستوى العالي للتغيير يعتقد بعض الباحثين أن واقع الظاهرة محل الدراسة غير مقبول وغير صحيح لذلك فالوضع الفعلي للظاهرة يحتاج إلى تغيير وهذا يظهر واضحاً في المدرسة الماركسية. بينما في ظل المستوى الضعيف لا يرى الباحثون أي مشكلة في واقع الظاهرة ويرون أن هناك مشاكل ضئيلة في الواقع العملي لذلك نجدهم لا يفضلون أي تغيير في الواقع العملي. وتظهر الحكمة في التغيير في ظل المستوى المتوسط فالباحثين هنا لا يفضلون عمل تغيير في واقع مشكلة البحث إلا إذا دعا الواقع لذلك.

وبهذا أخذت الأبحاث المحاسبية الميدانية في الأدبيات الغربية ثلاثة اتجاهات رئيسية في البحث هي الإيجابي أو الوضعي (Positive) والتفسيري (Interpretative) والنقدي (Critical)، كما في جدول رقم (٧). وتجدر الملاحظة أن كلا من الاتجاه التفسيري والنقدي احتوى على عدد من المناهج الفرعية، فهناك على الأقل ثماني مدارس فكرية على الأقل مطبقة بشكل عملي في الأبحاث المحاسبية الميدانية (التجريبية) Empirical research الغربية. ولعل الغرض من ظهور هذه المناهج المتعددة في البحوث المحاسبية يكمن في حقيقة مؤداها أنه لا يوجد مدخل شامل أو كامل وحيد يمكن من خلاله تفهم الظواهر المحاسبية. لذلك ظهرت تلك الاتجاهات كبداية للمنهج السائد في البحث.

جدول رقم (٧): اتجاهات الأبحاث المحاسبية والمناهج المعاصرة

المدخل التفاعلي أو التفاعلي Interpretative Approach	المدخل النقدي Critical Approach	مدخل النظرية الإيجابية (الوضعية) Positive Approach
منهجية التفاعل الرمزية Symbolic Interactionism	نظرية التطور الاجتماعي وأسلوب الحوار Theory of Social Development and Language process	
منهجية التفاعل التفسيرية Ethnomethodology	منهجية المعرفة والسلطة Power and Knowledge	
النظرية الهيكلية Structuration Theory	منهجية الاقتصاد السياسي Political Economy منهجية العلاقة بين المهنة والدولة (The State - Profession Relationship)	
النظرية المجذرة (منهجية بناء نظرية) Grounded Theory		

ركائز المناهج المعاصرة في البحث المحاسبي

الاتجاه الإيجابي أو الوضعي في البحوث المحاسبية

بدأ استخدام النظرية الإيجابية 'Positive Theory' الأبحاث المحاسبية في نهاية السبعينيات كبديل للنظرية المعيارية Normative Theory والتي كانت مستخدمة لفترة طويلة من الزمن. وتركز النظرية المعيارية على وصف ما يجب أن يكون (what ought to happen) بينما تهتم النظرية الإيجابية بالتحليل والتنبؤ بماذا سوف يحدث بالاعتماد على ما هو كائن فعلا في واقع الظاهرة محل البحث (what does/will happen). وترجع جذور نشأة نظرية المحاسبة الإيجابية إلى الولايات المتحدة الأمريكية وخاصة في جامعة شيكاغو وروتشستر. أما أهم الدراسات المحاسبية التي اعتمدت النظرية الإيجابية فهو كتاب Positive Accounting Theory للمؤلفين Watts and Zimmerman والصادر عام ١٩٨٦. و يناقش الباحثان فيه أهمية النظرية الإيجابية كمنهج للباحثين في المحاسبة لكشف كثير من الممارسات المحاسبية ووضع تنبؤ مستقبلي لتلك الممارسات.

٢- في العالم المتكلم باللغة الانجليزية لا تقتصر المناهج المستخدمة على تلك المدارس الثمانية، بل من حين لآخر يتم اكتشاف منهجيات جديدة أو دمج منهجيات قائمة.

اتجاه البحث في المدرسة الإيجابية يعتمد على الافتراض القائل بأن الحقيقة موضوعية ولا تتأثر بشخص الباحث. فهدف الباحث هو الاستنباط بالاعتماد على العلاقات القائمة بين مجموعة من المتغيرات بعد ترجمتها إلى فروض. ولذلك فإن طبيعة جمع المعلومات وكذلك تحليلها يعتمد على خطوات مُعرفة ومحددة جيداً من قبل الباحثين.

وعلى الرغم من أن معظم الأبحاث المحاسبية المعاصرة تعتمد على النظرية الإيجابية، إلا أن هذه النظرية لاقت انتقاداً فيما يتعلق بالآتي:

١. البعد بين الباحث والواقع المبحوث وبالتالي صعوبة تنفيذ افتراضات الباحث
٢. الانطلاق من المشاكل كأساس لتحديد الحلول والافتراضات
٣. النظرة المقننة لمستقبل الواقع المبحوث
٤. وجود اختلاف بين فكر الباحثين وفكر القائمين على الواقع التنفيذي فالفئة الأولى تعتمد على النواحي التقنية والإحصائية في حين تعتمد الفئة الثانية على الخبرة والتجربة.

ونتيجة لقصور المنهج الإيجابي في تفسير الظواهر المحاسبية، ظهرت مناهج بحثية (التفسيري والنقدي) بديلة تلقي الضوء على الجذور الاجتماعية للظاهرة المحاسبية، ومالها من تأثير في صياغة فكر وثقافة تنظيم ما، وفيما يلي نتناول هذه المناهج بشيء من الإيجاز.

الاتجاه التفسيري في البحوث المحاسبية

ويقف على طرف نقيض من الأبحاث المحاسبية التي تتبع المدرسة الإيجابية تلك التي تتبنى المدرسة التفسيرية، وهذا راجع في الأساس إلى الافتراضات (Assumptions) التي تقوم عليها هذه المدرسة حيث تعتمد المدرسة التفسيرية على الافتراض القائل بأن الحقيقة غير موضوعية (Representation of Reality) أو مادية. بل على العكس فالحقيقة يتم بناؤها من خلال التفاعلات الشخصية وللباحث دور مهم جداً في دراسة الظاهرة المحاسبية. لذلك فالظاهرة محل الدراسة ينظر إليها على أنها نتاج لبناءات اجتماعية Socially constructed كثر من كونها نتاجاً لعلاقات سببية كما في المنهج الإيجابي.

وتهتم النظرية التفسيرية بتفسير وتحليل المعاني meanings لأحداث events أو ظواهر محاسبية تحدث في بيئة اجتماعية. فالباحث الذي يقوم بتبني النظرية التفسيرية يركز على تفسير ممارسة محاسبية معينة من خلال التركيز على الأفراد الذين يعيشون هذه الممارسة وكذلك التفاعلات الاجتماعية المحيطة بها. وبالتالي فإن طبيعة جمع المعلومات لغرض تفسير ودراسة الظاهرة محل البحث يعتمد بدرجة كبيرة على تفاعل الباحث وهذا الاتجاه

التفسيري يتضح أكثر في دراسة الحالات case studies والملاحظة Participant Observation كأدوات لجمع المعلومات بدلا من وضع الفروض واستخدام الاستبيانات. وضمن المنهج التفسيري في المحاسبة يمكن تمييز أربعة اتجاهات (نظريات) مختلفة وهي منهجية التفاعل الرمزية Symbolic interactionism ومنهجية التفاعل التفسيرية Ethnomethodology والنظرية الهيكلية Structuration Theory ومنهجية بناء النظرية (النظرية المجردة) Grounded theory. وعلى الرغم أن كل اتجاه له اهتماماته التي تميزه عن الآخر، إلا أنها تشترك في افتراضات المنهج التفسيري. وفيما يلي نتناول هذه المناهج التفسيرية بشيء من الإيجاز.

١- منهجية التفاعل الرمزي واستخداماتها المحاسبية

تهتم بتفسير المعاني التي يحملها أفراد معينون لظاهرة محاسبية معينة، هذا ولا يجب أن تكون تلك المعاني معروفة مسبقا taken for granted أو مشتركة بين الأفراد بسبب أن أي أحداث أو معان يحملها الأفراد تكون مهمة للباحث. ولكن هذا المنهج لا يتجاوز إلى كشف الجذور التاريخية social roots والتي ساهمت في إنتاج تلك المعاني كما هو الحال في Ethnomethodology. وتعتبر دراسة Colville في عام ١٩٨١ من أوائل الدراسات التي نادت باستخدام منهجية التفاعل الرمزية كبديل للمنهج الإيجابي في دراسة السلوكيات المحاسبية. ويقول Tomkins and Groves (1983) أن الباحث المتبع لمنهجية التفاعل الرمزية في منهجه البحثي يرى واقع الظاهرة محل البحث كنتاج لعملية التفاعلات الإنسانية والمفاوضات ولذلك فهو يقوم بكشف تلك التفاعلات.

٢- منهجية التفاعل التفسيري واستخداماتها المحاسبية

تذهب هذه المنهجية في التحليل إلى أبعد من كشف المعاني من خلال الأشخاص الذين شاركوا في بناء الممارسة المحاسبية إلى الكشف عن ظروف حياتهم اليومية والتي لها الدور الكبير في تكوين تلك المعاني. وتعتبر دراسة بيرري وآخرون في عام ١٩٨٥ (Berry et al, 1985) من أوائل الدراسات التي استخدمت تلك المنهجية في الكشف عن نظام الرقابة الإدارية Management Control System في شركة الفحم البريطانية National Coal Board وذلك بالتركيز على آراء المحاسبين والمديرين فيما يتعلق بالأنظمة المحاسبية المستخدمة. لقد قدم الباحثون تحليلا مفصلا للعلاقة بين الهيكل التنظيمي والخطوات العملية المطبقة والمعاني المرتبطة بذلك النظام المحاسبي.

٣- المنهجية الهيكلية واستخداماتها المحاسبية

وتركز النظرية الهيكلية على فهم الممارسات المحاسبية في التنظيمات على أنها نتاج لكل من أنشطة الأشخاص والبناء التنظيمي المحيط بهم. ويرجع تأسيس تلك المنهجية إلى Anthony Giddens. وتعتبر دراسة كولفاسكي وديرسمث في عام ١٩٨٨ (Colvaski & Dirsmith, 1988) من أوائل الدراسات التي استخدمت تلك المنهجية في الكشف عن دور المحاسبة الإدارية في البناء الهيكلية للمؤسسات من خلال التركيز على أسلوب الموازنات. لقد استخدم الباحثان تلك المنهجية في كشف العلاقة بين نظام الموازنة لجامعة وسكنسون وعلاقته بالولاية التي تمول الجامعة، بدلا من التركيز على الممارسات الاجتماعية والتي شكلت تلك العلاقة المتبادلة بينهما. كان الاهتمام منصباً على تخصيص الموازنة بين صلاحيات ولاية وسكنسون والجامعة.

٤- منهجية بناء النظرية واستخداماتها المحاسبية

يرجع استخدام منهجية بناء النظرية أو النظرية المجردة (Grounded theory) إلى جليسر وستراوس (Glaser and Strauss, 1967) وهي تلك النظرية التي يتم صياغتها واكتشافها وتطويرها والتحقق من صحتها من خلال الجمع والتحليل المنظم للبيانات الخاصة حول ظاهرة ما. ولذلك يبدأ الباحث بدراسة ظاهرة ما مركزا على اكتشاف العلاقات المهمة وعدم البدء من متغيرات محددة مسبقا و تاركاً كل ماله علاقة بتلك الظاهرة أن يخرج للعيان تلقائياً. وبهذا يكون الرجوع إلى الأدبيات السابقة محدودا لأن الهدف من وراء النظرية المجردة هو الاكتشاف وليس المعرفة مسبقا بجميع متغيرات ومفاهيم الموضوع تحت الدراسة.

وعلى الرغم من محدودية الأدبيات المحاسبية في كشف الممارسات المحاسبية داخل التنظيمات الدينية، قام عبد الرحمن و قودارد (Abdul-Rahman and Goddard, 1998) دراسة الممارسات المحاسبية في مؤسستين إسلاميتين في ماليزيا بالتركيز على المبادئ الإسلامية والثقافية للموظفين وأثرها على عملهم كمحاسبين. و عن كيفية قيام المسلمين بتطبيق الأعمال المحاسبية داخل تلك المؤسستين؛ ركز الباحثان باستخدامهما لمنهجية بناء النظرية على المقابلات المفتوحة مع الموظفين. وخلص الباحثان إلى أنه لا يوجد فصل أو تمييز من قبل الموظفين المسلمين بين الأعمال الدنيوية والأعمال الأخروية كما هو حال الموظفين المحاسبين النصارى في الكنائس النصرانية.

الاتجاه النقدي في البحوث المحاسبية

لقد بالغت المدرستان الإيجابية والتفسيرية في تصورهما لحقيقة ووجودية الظواهر المحاسبية المراد دراستها فبينما تنظر النظرية الإيجابية إلى الظاهرة المحاسبية على أنها تتكون موضوعيا وتركز النظرية التفسيرية على فهم المعاني الملاصقة لنشوء الظاهرة، وهذا ما أدى إلى ظهور المدرسة النقدية فهذه المدرسة تفترض أن الظاهرة المراد دراستها جزء من المجتمع لذلك هي في منتصف سلسلة البعد الشخصي الموضوعي. وتبرز هذه المدرسة في التحليل التاريخي للظواهر المحاسبية حيث جاءت دراستها للتاريخ كأسلوب نقدي للإتجاه التقليدي في البحث والذي يرفض قبول المفاهيم السائدة لوضع ما.

وضمن المنهج النقدي في المحاسبة يمكن تمييز ثلاث مدارس (اتجاهات أو نظريات) مختلفة وهي نظرية التطور الاجتماعي واسلوب الحوار (Language process (Theory of Social Development and نظرية الاقتصاد السياسي (Political Economy Perspective) ونظرية المعرفة والسلطة (Power and Knowledge). وعلى الرغم أن كل اتجاه له اهتماماته التي تميزه عن الآخر، إلا أنها تشترك في افتراضات المنهج النقدي. وفيما يلي نتناول هذه النظريات واستخداماتها المحاسبية بايجاز.

١- منهجية التطور الاجتماعي واستخداماتها المحاسبية

ترجع جذور منهجية التطور الاجتماعي واسلوب الحوار والمقدمة من هابرماس Habermas إلى مدرسة النقد الألمانية German Critical Theory، حيث احتوت هذه المدرسة على عدد من المفكرين ولكن كان لمنهجية هابرماس النقدية الاستخدام الأكثر في فهم الظواهر المحاسبية. وتركز هذه المنهجية على الحوار Discourse المبني على النقاش الموضوعي الهادف والمقنع كأساس لفهم ظاهرة ما من خلال التركيز على فهم المعاني الاجتماعية المصاحبة للممارسات المحاسبية وذلك من أجل الوصول إلى وضع أمثل للظاهرة محل البحث. وتتكون منهجية هابرماس من ثلاث مراحل مستقاة من نظريته في التطور الاجتماعي وهي مرحلة تكوين النظرية النقدية ومرحلة التنوير ومرحلة اختيار استراتيجية التغيير. ومن رواد هذه المنهجية في الدراسات المحاسبية لوفلن وبرودبنت Richard Laughlin & Jane Broadbent حيث قاما بإيضاح دور المحاسبة في التأثير على سلوك المنظمات وكيف أن القانون استخدم المحاسبة كأداة من أدوات التأثير وصياغة السلوك التنظيمي، ومن ثم أصبحت المحاسبة عاملا مؤثرا في اضعاء الشرعية على بعض

القوانين التي قد تكون مخالفة لموروثات وقيم مجتمع أو تنظيم ما. وكأمثلة لمنهجية هابرماس ظهرت نظرية التفكير المتوسط المدى (Middle Range Thinking) والتي طرحها لوفن Richard Laughlin في عام ١٩٩٥ كمنهجية للبحوث المحاسبية ذات الاهتمام بتقييم الظواهر المحاسبية.

٢- منهجية المعرفة والسلطة واستخداماتها المحاسبية

أما منهجية المعرفة والسلطة (Power and Knowledge) والمقدمة من ميشيل فوكو Foucault فتعتبر أبرز مناهج مدرسة النقد الفرنسية French Critical Theory والأكثر حظاً في الدراسات المحاسبية. وتركز هذه المنهجية على محاولة تحليل الخطاب التي أدت إلى خلق ظاهرة معينة وذلك بأسلوب نقدي يرفض الأسلوب التقليدي في البحث والذي يقول بأن ظهور ظاهرة معينة إنما هو نتاج لتقدم وتطور مستمر. فهذا المنهج يحاول دراسة ظواهر معينة في الماضي على أنها نتاج لتفاعلات القوى Power relations بين أطراف معينة. وباستخدام منهجية المعرفة والسلطة تمكن مجموعة من الباحثين وعلى رأسهم (1986) Miller & Loft (1987) h Oleary من تحليل الظروف البيئية وتفاعلات القوى المحيطة بظهور المحاسبة الإدارية في المملكة المتحدة في بداية القرن العشرين. وبدلاً من اضعاف الشرعية على المفهوم السائد والمتعلق بالدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات، ركزوا على الربط بين ظهور تلك الممارسة المحاسبية والعوامل الاجتماعية والسياسية المحيطة بها في تلك الفترة.

٣- منهجية الاقتصاد السياسي واستخداماتها المحاسبية

أما منهجية الاقتصاد السياسي Political Economy فعلى الرغم من أنها بنيت في ظل اقتصاد رأسمالي وتأثرت إلى حد كبير بطرح النظرية الماركسية Marxism وذلك بتوضيح الصراع Conflict غير العادل بين رأس المال Capital والعمل Labour من خلال تحديد بناء الاستغلال الاقتصادي في موقف ما، إلا إن استخدام تلك النظرية في المحاسبة يأخذ منحى آخر ويركز على العلاقات المتبادلة بين مجتمع مهنة المراجعة والسلطة السياسية والسوق وبصفة خاصة في المملكة المتحدة. وبذلك ظهرت في الأدبيات المحاسبية منهجية للبحث باسم العلاقة بين المهنة والدولة (The State - Profession Relationship) قام بتطويرها أستاذان من علماء المحاسبة هما: Prem Sikka و Willmott Hugg. وقد ساهمت هذه المنهجية بكشف أشكال التفاعل والصراع بين الأفراد والمنظمات المهنية والحكومية في خلق

وظهور تنظيم مهنة المراجعة بشكل عام وابرار الدور الذي تلعبه الدولة في تنظيم المهنة من خلال الوقوف على المصالح المتبادلة بينها وبين مجتمع المهنة. وبهذا يستطيع الباحثون في المحاسبة كشف الدوافع والعوامل التي أدت إلى ظهور المعايير والأنظمة المهنية في بلد معين وذلك بابرار دور كل من المهنة والدولة والتعرف على المؤثر الحقيقي في ايجادها.

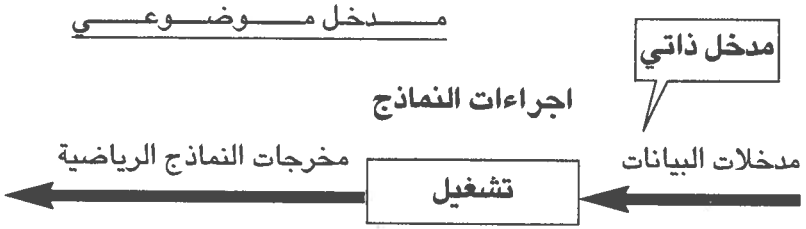
النقد الموجه لاستخدام المنهج التفسيري و النقدي في المجال المحاسبي

في هذا الجزء نحاول أن نبين وجهة نظرنا فيما يتعلق بمدى ملاءمة كل من المنهج التفسيري و النقدي لكشف الظواهر المحاسبية في العالم العربي. وحيث أنه مازالت الأدبيات المحاسبية العربية بعيدة عن تقييم تلك المناهج المعاصرة (التفسيري و النقدي) واختبار مدى ملاءمتها لكشف الظواهر المحاسبية في العالم العربي فاننا نستطيع أن نقول أن الحاجة إلى مناهج بحث جديدة بخلاف المناهج السائدة من شأنه أن يثري الفكر المحاسبي ويخرجه عن دائرة الأبحاث المكررة. أما عن إمكانية استخدام تلك المناهج البحثية المعاصرة فطبيعتها الغربية لا تمنع الباحثين من استخدامها طالما أنهم لا يستخدمونها الا كاجراء منهجي يساعد في تحليل موضوع البحث بشرط أن تكون ملائمة لطبيعة المشكلة وهم بذلك بعيدون كل البعد عن الأسس الفلسفية الملزمة لظهور تلك المناهج. وهذا لا يمنع من اكتشاف مدارس فكرية معاصرة مستقاة من تراثنا أو ثقافتنا . فأين نحن من كتب الفارابي وابن سينا أو ابن رشد وأبي حيان التوحيدي وابن خلدون. وان لم نتمكن من ذلك فان تبني المناهج البحثية المعاصرة في مختلف فروع العلوم الإدارية مع تطويعها سوف يمكننا من احداث تقدم في الفكر الاداري.

وفيما يلي بعض التصورات المقترحة لتطويع تلك المنهجيات المعاصرة (التفسيري والنقدي):

أولا : لاثويد الفصل بين المداخل الذاتية والموضوعية ، حيث أنه يمكن استخدام المدخل الذاتي وذلك بالتركيز على فهم معاني بيانات البحث قبل استخدامها كمدخلات للنماذج الرياضية والاحصائية ، ثم استخدام اجراءات النموذج الرياضي والاحصائي في تشغيل هذه المدخلات ، ودراسة علاقات السببية بين مخرجات النماذج الرياضية والاحصائية وهذا يعني أستخدام المدخل الموضوعي؛ مما يؤدي إلى نتيجة مفادها أن المداخل الذاتية والموضوعية ليست مداخل مطلقة للبحث ولكن يمكن التكامل بينها. وهذا ما يوضحه الشكل رقم (١) :

الشكل رقم (١): التكامل بين المداخل الذاتية والموضوعية



ثانياً: ينظر المنهج النقدي إلى الواقع الاجتماعي على أنه تكون تاريخياً وأنه مازالت هناك إمكانات كامنة لم تستخدم بعد. ولكن عملية تسجيل الواقع الاجتماعي أو تصويره تصويراً فوتوغرافياً من الأمور المتعذرة في حقل العلوم الاجتماعية، كما أن تدخل الباحث في كل مراحل البحث والمشاهدة والتجربة والقياس والمقارنة وفي افتراض الفروض وتحققها؛ يعنى أخذ الاتجاه الذاتي للظاهرة، ثم يستخدم علاقات السببية بين الظواهر الملموسة فيصل إلى نتائج قد تتصف بالموضوعية. أي أن الباحث قد يكون بدأ بمنهج تفسيري أو نقدي للظواهر الكامنة غير الملموسة، ثم انتهى باستخدام المنهج الإيجابي لدراسة الواقع الاجتماعي .

ثالثاً: أنه حتى يمكن دراسة الجذور التاريخية سواء كانت مجتمعية أو تنظيمية للظاهرة، يحتاج ذلك إلى وقت وجهد كبيرين .

رابعاً: ان باحثي هذا المنهج التفسيري أو النقدي في الحقل المحاسبي ، قدموا بحوثهم مستعينين بالأسس الفلسفية لهذا المنهج من منظري الفلسفة، وبالرغم من محاولاتهم اضعاف الطابع المحاسبي عليها، إلا أن المصطلحات المستخدمة من علوم الفلسفة مازالت غامضة جداً وصعبة الفهم، ومازالت ذات غرابة على الفكر المحاسبي والتنظيمي، ولذلك فهذه البحوث قد ظهرت وكأنها محاولة توفيق بين ما لا يتفق.

خامساً: ان مؤيدي المناهج البحثية الحديثة (التفسيري و النقدي) ، لم يحققوا انتشاراً لهذه المناهج. وهذا يحتاج إلى وقت طويل ويحتاج جهداً من رواد هذه المناهج بالإضافة إلى جهاز اعلامي محاسبي ضخم يعمل على تبسيط هذه المناهج لعامة الباحثين، مما يؤدي إلى زيادة دائرة الاهتمام بها.

سادساً: يعتقد مؤيدو المناهج البحثية الحديثة (التفسيري و النقدي) أن الاعتماد على الأساليب الكمية يؤدي إلى التركيز على العوامل المرئية التي يمكن اخضاعها للقياس الكمي باستخدام الأساليب الكمية، الأمر الذي أدى إلى اهمال العوامل غير المرئية. وهذا القول

مردود عليه، لأن بحوث الحاسبة السلوكية والاجتماعية بؤرة تركيزها عوامل غير مرئية. وبنفس منطوق مؤيدي المنهج الانتقادي، يمكن القول بأن المنهج الانتقادي يؤدي إلى التركيز على العوامل غير المرئية، ويهمل العوامل المرئية التي يمكن إخضاعها للقياس الكمي.

سابعاً: عقد ندوات بجامعة دول مجلس التعاون الخليجي للتعريف وتبسيط هذه المناهج البحثية الحديثة (التفسيري و النقدي) وحث الباحثين بأقسام الحاسبة بدراساتها ونقدها وتطبيقها.

وفيما يلي نعرض لبعض الإجراءات اللازمة لكيفية استخدام أحد المناهج البحثية المعاصرة (النقدي) لتحليل ودراسة أحد موضوعات الحاسبة.

نموذج إجرائي لكيفية استخدام المنهج النقدي في دراسة ظاهرة اعداد المعايير الحاسبية في المملكة العربية السعودية

إن المعرفة بالاجراءات المتبعة في المنهجيات المعاصرة من الممكن أن تزودنا بالحقائق المختلفة لظاهرة محاسبية معينة. أو بعبارة أخرى هناك العديد من الحقائق عن ظاهرة محاسبية معينة تحتاج إلى أكثر من مدرسة فكرية (منهج بحثي) لكشفها ومحاولة التعرف عليها. فعلى سبيل المثال: من الممكن أن نتعلم الكثير عن كيف ولماذا يتم اعداد معايير الحاسبة في الدول النامية وذلك باستخدام منهجيات بحثية مختلفة كل منها يركز على بعد مختلف من أبعاد الموضوع. ومما لا شك فيه أن رؤية معينة (أو حقيقة) لازمت الأدب الحاسبي العربي في مجال الكشف عن كيفية وضع معايير الحاسبة في الدول النامية من خلال اتباع المنهج الاستقرائي أو الاستنباطي. ولتوضيح الصورة أكثر قمنا باختيار موضوع وضع معايير الحاسبة في المملكة العربية السعودية وذلك لعدة أسباب.

أولاً : لحدثة التجربة السعودية في اصدار معايير الحاسبة، حيث تم اصدار العديد من المعايير.

ثانياً: لمحاولة أبحاث ثلاثة تم نشرها في مجلة البحوث الحاسبية الصادرة عن جمعية الحاسبة السعودية ايجاد منهجية يتم من خلالها فهم الكيفية التي ظهرت لنا بها تلك المعايير بصورتها الحالية.

الوضع السائد في دراسة الظاهرة

لقد لجأت الأبحاث الثلاثة التالية الى تحديد المتغيرات التي تهم ظاهرة اعداد المعايير

المحاسبية قبل بداية البحث مع الاستفادة من الأبحاث السابقة كإطار مرجعي لموضوع البحث. حيث قام شحاته (١٤١٨ - ١٩٩٧) بإقتراح نموذج للعوامل المؤثرة على الأنظمة والممارسات المحاسبية، ويحتوي هذا النموذج على العوامل البيئية الداخلية والمؤثرات البيئية الخارجية بالإضافة إلى القيم المجتمعية محلاً للعلاقات التأثيرية بين تلك العوامل والأنظمة المحاسبية. فطرح هذا النموذج العام يوحي إلى أن أي باحث عند قيامه ببحث وضع معايير المحاسبة في الدول النامية ومحاولة فهم الأنظمة المحاسبية من الممكن أن يستخدم ذلك النموذج، إلا أن البحث يفتقر إلى الدراسة الميدانية أو التحليلية التي كان لابد منها لتدعيم ذلك النموذج.

وجاء بحث طاحون (١٤١٨ - ١٩٩٧) في نفس العدد من مجلة البحوث المحاسبية أكثر توضيحاً لمحاولة فهم الكيفية التي يتم بها وضع معايير المحاسبة في الدول النامية عامة وفي المملكة العربية السعودية بصورة خاصة. لقد عرض طاحون للمتغيرات البيئية المختلفة والتي تؤثر على صياغة معايير المحاسبة. وزاد على ذلك باستعراض المداخل البديلة لإعداد المعايير المحاسبية في الدول النامية. وبناء على هذا الإطار النظري (إطار مرجعي من الأدبيات المتخصصة) للمتغيرات البيئية والمداخل المستخدمة في وضع معايير المحاسبة قام طاحون باختبار الفروض المتعلقة بكشف العلاقة بين المتغيرات البيئية ومداخل اعداد المعايير في الدول النامية. وقد تم استخدام قائمة استقصاء (استبيان) لجمع البيانات من عينة مكونة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات السعودية (٤٢ أكاديمي) والممارسين لمهنة المحاسبة بمكاتب المحاسبة الكبيرة في المملكة (٣٩)، ومن ثم استخدام الإختبارات الإحصائية البسيطة (من متوسط حسابي وانحراف معياري ومعاملات ارتباط واختبار [ت] لتحليل البيانات).

وقد توصل البحث إلى وجود ارتباط بين بعض المتغيرات البيئية الإقتصادية والثقافية والسياسية والتعليمية ومداخل وضع معايير المحاسبة في الدول النامية. كما أظهرت نتائج الدراسة أن المدخل الأكثر ملائمة لتطوير معايير المحاسبة في الدول النامية هو الذي يتم من خلال نقل مبادئ وممارسات المحاسبة بالدول المتقدمة والتي تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية الخاصة بالدول النامية كما حصل في التجربة السعودية في اصدار معايير المحاسبة المالية!

أما بحث الجبر وعبد المنعم (١٩٩٩) فاستند على المتغيرات البيئية المختلفة والمداخل البديلة لإصدار المعايير المحاسبية في استكشاف عدد من الفروض. ولقد تم استخدام قائمة استقصاء لجمع البيانات وتعبئتها من عينة مكونة من المحاسبين في الشركات المساهمة (٢٧ محاسب) والممارسين لمهنة المراجعة بمكاتب المحاسبة (٣٠ مراجعاً) وكذلك أعضاء هيئة

التدريس في الجامعات السعودية (٥٨ أكاديمي). ومن ثم استخدام التكرارات والإحصاءات الوصفية كالوسط والانحراف المعياري والتحليل الثنائي و X^2 ومعاملات الترافق لتحليل البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى اثبات العلاقة بين المتغيرات البيئية ومدخل إصدار المعايير وبذلك اقترحت بأخذ المدخل المشترك الذي يجمع بين اعداد بعض المعايير محلياً وتبني المعايير الدولية في مواضع أخرى.

لقد بدأت الأبحاث الثلاثة السابقة بتحديد المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المختلفة والمؤثرة في صياغة معايير المحاسبة أو الأنظمة المحاسبية واقتصر البحثان الأخيران على اشتقاق الفروض بالإستناد على المتغيرات المحددة مسبقاً. ومما لاشك فيه أن تلك الأبحاث بدأت بدراسة وعرض قائمة من المتغيرات تم تحديدها سلفاً في الأبحاث السابقة. بمعنى أن تلك الأبحاث السابقة قدمت أطراً مرجعية من شأنها توجيه البحوث في المجال المحدد مسبقاً. وبذلك تكون إضافة الأبحاث الحديثة للمعرفة المحاسبية ضئيلة.

قصور المنهج السائد في دراسة ظاهرة اعداد المعايير المحاسبية في المملكة

وهنا لابد أن يثار التساؤل التالي: كيف يقوم منهج الإطار المقترح «لأثر المتغيرات البيئية المتعددة على الأنظمة المحاسبية» في الكشف عن حقائق ظاهرة اعداد معايير المحاسبة؟ ربما أن الإجابة كانت محددة مسبقاً من خلال الإعتماد على العوامل المؤثرة المقترحة ومحاولة صياغة الفروض و اثباتها عن طريق استخدام النماذج الإحصائية بالتطبيق على عينة من الأكاديميين أو حتى الممارسين لمهنة المحاسبة. ولكن توضيح تأثر اعداد معايير المحاسبة بمتغيرات بيئية معينة لا يكشف إلا عن بعد واحد من أبعاد الظاهرة محل البحث.

وفيما يلي نذكر بعض مظاهر القصور في تلك المنهجية.

١. منهجية ايجاد الإطار المقترح تستند على مجموعة من العوامل البيئية المرئية وتفترض أن كشف ظاهرة اعداد وصياغة المعايير المحاسبية يحتاج إلى نظرية معرفة يتم من خلالها صياغة الفروض واختبارها، هذا الافتراض يكون من الصعوبة تحقيقه بسبب أن تلك الظاهرة المحاسبية معقدة ومرتبطة بالبيئة ولذلك يكون من الصعوبة أيضاً ايجاد نظرية من شأنها كشف حقائق الظاهرة المختلفة وخاصة العوامل غير المرئية.
٢. هل باستطاعة الأدوات المحددة مسبقاً والمحتوية على الفروض مثل الاستبيانات أن تكشف عن معظم جوانب الظاهرة؟ كما أن هناك أدوات أخرى من شأنها إكمال دور الاستبيانات في دراسة الظاهرة محل البحث كالمقابلات الشخصية وبيانات الأرشيف.
٣. إن استجواب عينة من الأكاديميين أو ممارسي المهنة لا يجب أن يمثل المصدر الأساسي

في الحصول على البيانات فهؤلاء الأفراد مهما بلغوا من المعرفة والتحصيل والممارسة لا يستطيعون أن يدركوا أو يلموا بكل ما يحصل في بيئتنا المحلية أو العالمية. ولكن بدلا من التركيز على اختبار العلاقات بين المتغيرات من الممكن أن نكتشف علاقات ومفاهيم جديدة من شأنها أن تتفق مع المفاهيم السائدة بعملية صياغة المعايير أو تخالفها وذلك باستخدام مناهج بديلة للمنهج الاستقرائي أو الاستنباطي.

المنهج المعاصر المقترح في دراسة ظاهرة اعداد المعايير في المملكة

أن موضوع دراسة وتحليل اعداد المعايير المحاسبية يحتاج إلى أسلوب أو منهج يأخذ في اعتباره ليس فقط ارتباط الموضوع وتأثره بالبيئة المحيطة ولكن تفاعل الأفراد من مهنيين وأكاديميين في خلق وظهور تلك المعايير وكذلك تفاعل الهيئات المهنية أو الأكاديمية كجهات رسمية مسئولة عن اصدارها. إن تبني مدرسة فكرية معينة لابد أن يأخذ في اعتباره المستوى الملانم من النظريات العلمية ومنهجية جمع البيانات وكذلك موقف الباحث من تغيير واقع الظاهرة محل البحث (Laughlin, 1995)

إن منهج التحليل النقدي Critical Approach يتجاوز الوصف البسيط للظاهرة محل البحث عن طريق تحديد العوامل المرئية المؤثرة عليها أو استجواب عينة من الأفراد عن آرائهم لظاهرة البحث، ويتعمق إلى كشف كيف ولماذا ظهرت لنا معايير المحاسبة بالشكل الذي نعرفها بها الآن وذلك بالتركيز على العوامل غير المرئية، أي كشف الظروف والتفاعلات المحيطة بخطوات اعدادها، ويمضي هذا المنهج ليحاول ابراز تفاعلات القوى (Power Relations) بين أطراف معينة والتي عملت على اظهار تلك المعايير، فهذا المنهج النقدي يحاول تحليل الخطابات المهنية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية وذلك بأسلوب نقدي تحليلي يرفض الأسلوب التقليدي في البحث والذي يركز على العلاقات السببية بين الظواهر المرئية واهمال العوامل غير المرئية، إن التحليل النقدي لصياغة معايير المحاسبة لابد أن يكشف عن المستفيد الحقيقي من ظهور تلك المعايير.

غير أن الدوافع والعوامل التي أدت إلى ظهور تلك المعايير في بلد معين (وبكل تأكيد) لا يمكن أن تكون مماثلة للدوافع والعوامل في بلد آخر، معنى هذا أن تطبيق المنهج النقدي ليس بقصد كشف العلاقات التأثيرية بين عوامل مرئية محددة مسبقاً ولكن ليتم استخدامه في كشف وتحليل صياغة معايير المحاسبة في بلد معين وذلك من خلال التركيز على ثلاثة محاور أساسية هي:

١. فهم الظروف البيئية المحيطة بظهور تلك المعايير وذلك بتحليل الخطابات البيئية. وفي هذا

المحور يتم فهم التوجه الحكومي (السياسي) لخلق تلك المعايير، الظروف الاقتصادية التي تعيشها الدولة وحاجتها لها، الثقافة والقيم المحلية وانعكاساتها عليها، الضغوط والنفوذ الخارجي لبعض المؤسسات الدولية (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمية، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، الممارسات المحاسبية المعاصرة في الدول المتقدمة و تحليل الأنظمة ذات الإرتباط بالمهنة. ومن خلال التحليل المتعمق لتلك الظروف يستطيع الباحث أن يوضح أقوى تلك العوامل تأثيراً على عملية اصدار المعايير.

٢. دراسة أشكال التفاعل والصراع بين الأفراد والمنظمات المهنية والحكومية في خلق تلك المعايير. وفي هذا المحور يتم فهم دور كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولجنة المعايير، والأكاديميين، والممارسين للمهنة، ومكاتب المحاسبة المحلية، والمؤسسات الحكومية، وشركات القطاع الخاص ومكاتب المحاسبة الدولية في عملية اصدار المعايير المحاسبية. ومن هذا يستطيع الباحث ابراز من المؤثر الحقيقي في ايجاد المعايير.

٣. تقييم عملية اصدار المعايير، ولعلنا نطرح التساؤل التالي :

هل تم تقييم الأنشطة المختلفة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وبالذات عملية اصدار معايير المحاسبة والمراجعة من جهات خارجية ؟

وبذلك نخرج بفهم مختلف لوضع معايير المحاسبة في الدول المختلفة متجاوزاً الفهم السائد والمتعلق بالداخل البديلة لإعداد واصدار المعايير المحاسبية إلى ما هو أبعد من المتغيرات البيئية المرئية ليشمل أساساً رؤية صياغة المعايير كممارسة اجتماعية لها أبعاد سياسية متمثلة في الدور الحكومي والسلطة السياسية وأبعاد اقتصادية ومؤثرات فردية وجماعية وتنظيمية.

والجدول رقم (٨) يلخص العوامل التي تم دراستها باستخدام المناهج البحثية السائدة، والعوامل التي يجب دراستها باستخدام المناهج المعاصرة ولم تدرس باستخدام المناهج السائدة.

جدول رقم (٨): مقارنة بين العوامل التي تم دراستها بالمنهج البحثية
السائدة والعوامل المقترح دراستها بالمنهج المعاصرة

العوامل التي يجب دراستها باستخدام المنهج المعاصرة	العوامل التي درست بالمنهج السائدة
<ul style="list-style-type: none"> ■ تحليل الخطابات البيئية المحيطة بظهور المعايير ■ التوجه الحكومي (السياسي) لخلق تلك المعايير ■ الظروف الاقتصادية التي تعيشها الدولة وحاجتها للمعايير ■ الضغوط، والنفوذ الخارجي لبعض المؤسسات الدولية (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمية، الاتحاد الدولي للمحاسبين) ■ الممارسات المحاسبية المعاصرة في الدول المتقدمة ■ دراسة أشكال التفاعل والصراع بين الأفراد والمنظمات المهنية والحكومية في خلق تلك المعايير. ■ تفاعل الأفراد من مهنيين وأكاديميين في خلق وظهور تلك المعايير. ■ تفاعل الهيئات المهنية و الأكاديمية كجهات رسمية مسئولة عن اصدار المعايير. ■ تفاعلات القوى بين الأطراف المهتمة باصدار المعايير. ■ ابراز من المؤثر الحقيقي في ايجاد المعايير من خلال فهم دور كل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ولجنة المعايير، والأكاديميين، والممارسين للمهنة، ومكاتب المحاسبة المحلية، والمؤسسات الحكومية، وشركات القطاع الخاص ومكاتب المحاسبة الدولية في عملية اصدار المعايير المحاسبية. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ المتغيرات البيئية الخارجية: ■ النفوذ السياسي ■ الشركات والهيئات والمنظمات الاقليمية والدولية ■ الشركات متعددة الجنسية ■ المتغيرات البيئية الداخلية: ■ مستوى الأمية ■ النظام التعليمي ■ النظم القانونية والسياسية والتشريعات الضريبية ■ النمو الاقتصادي ■ دور الحكومة ■ أسواق رأس المال ■ معدل التضخم ■ دور مهنة المحاسبة ■ المتغيرات الثقافية (قيم المجتمع) ■ المداخل البديلة لاصدار المعايير: ■ اعداد معايير محلية ■ اعداد معايير اقليمية ■ اتباع المعايير الدولية ■ تبني المعايير المطبقة في إحدى الدول المتقدمة

٣-٦ المناهج البحثية المشتقة من الفلسفة الاسلامية - رؤيا مستقبلية

لجأ الباحثان إلى عرض وتحليل المناهج البحثية المشتقة من الفكر الغربي وذلك يرجع إلى تأخر ظهور صياغة مناهج بحثية مشتقة من الفلسفة الاسلامية ، والتي يمكن استخدامها في مجالات البحث المحاسبي. ولذلك ندعو إلى تضافر جهود الباحثين في صياغة مناهج بحثية مشتقة من القرآن الكريم ثم علم أصول الفقه أو القياس ، حيث نجد في القرآن المبادئ الاساسية العامة والتي تعتبر اللبنة الأولى التي يقوم عليها منهج البحث العلمي ومن هذه المبادئ العامة : (صقر ، ١٩٩٥: ٩٨)

- ١- أكد القرآن على ضرورة استخدام العقل في كل شيء بل جعل العقل مناط التكليف .
- ٢- يستنكر القرآن التقليد أو ترديد آراء الآخرين دون يقين .
«وإذا قيل لهم إتبعوا ما أنزل الله قالوا بل نتبع ما ألفينا عليه آباءنا . أو لو كان آباؤهم لا يعقلون شيئا ولا يهتدون» سورة البقرة آيه ١٧٠
- ٣- يطالب الاسلام دائما بالبرهان والدليل ويرفض أن ينبع رأيا أو فكرا أو قولا ، لا ينهض على دليل . «قل هاتوا برهانكم إن كنتم صادقين» سورة النمل آية ٦٤
- ٤- يدعو إلى استمرار تحصيل العلم «وقل ربي زدني علما» سورة طه آية ١١٤

ومما سبق تتأكد الحاجة إلى القاء الضوء على منهج البحث العلمي الذي عرفه المسلمون واستخدموه في دراساتهم وعلومهم والذي استمدوه من دراسة العلوم الاسلامية . فقد كان لعلماء المسلمين اسهامات جادة في ظهور مناهج البحث العلمي ، فمع نمو الدولة الاسلامية واتساعها وتعقد الحياة الاجتماعية التي صارت تختلف عن الحياة الاجتماعية في مجتمع المدينة ، فقد ظهرت مواقف كان المسلمون فيها بحاجة إلى معرفة حكم الاسلام فكانت الحاجة إلى استنباط الأحكام من الكتاب والسنة (ابن خلدون ، ١٤٠٦ / ٨٠٨) . ولذلك يدعو الباحثان إلى ضرورة تضافر الجهود البحثية بهدف اشتقاق مناهج بحثية مشتقة من العلوم الاجتماعية والانسانية ذات الطابع الاسلامي لتتناسب مع بيئتنا الاسلامية.

الخلاصة والتوصيات

تعرض هذا البحث إلى القاء الضوء على المناهج البحثية السائدة في العالم العربي موضحا أن مناهج البحث الاستقرائي أو الاستنباطي أو الإيجابي هي المسيطرة على أسلوب الأبحاث . وكشف البحث عن فقدان المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري و النقدي) في البحوث المنشورة وخصوصا مجلة البحوث المحاسبية، من خلال تحليل جميع الأبحاث المحاسبية المنشورة في المجلة مع التركيز على دور المنهجية في البحوث.

أما أسباب غياب المناهج البحثية المعاصرة من البحوث المنشورة في الدوريات العربية للمحاسبة فيرجع إلى كثير من الأمور ومن أهمها ما يلي:

- ١ . ندرة المراجع العربية في المحاسبة التي تبرز تلك المناهج البحثية المعاصرة.
- ٢ . عدم إدراك الكثير ممن يبيدهم الترخيص لنشر الأبحاث ونقص بذلك رؤساء التحرير والمحكمين لهذه المناهج البحثية المعاصرة وكيفية تبنيها في البحوث المحاسبية، هذا مع العلم أن الدوريات الأجنبية تغص بتلك الأنواع من البحوث.

٣. التعصب والمبالغة في صياغة الفروض واستخدام الأساليب الإحصائية للإجابة عن التساؤلات المطروحة من قبل الكثير من الباحثين.

٤. عدم وجود الدوريات العربية المتخصصة بتبني تلك المناهج البحثية المعاصرة. هذا وتشير المقابلات الشخصية التي تم إجراؤها مع عدد من المحررين ورؤساء التحرير لبعض المجلات العربية للمحاسبة إلى الآتي:

١. يشير بعض رؤساء التحرير إلى أن قلة الأبحاث المحاسبية هو ما منع رئاسة تحرير المجلات المحاسبية من عدم التركيز على أهمية إبراز المنهجية في البحث كأحد العناصر الأساسية لقبول الأبحاث.

٢. تتفق الأغلبية في أن معظم الأبحاث نسخ مكررة بعضها لبعض ولا ترقى إلى المستوى المنشود. ٣. يفضل رؤساء التحرير الأبحاث التي تصيغ الفروض و تستخدم الأساليب الإحصائية في معالجة موضوع البحث.

الجدير بالذكر أن الكثير من التساؤلات المحاسبية قد تم حلها عن طريق تبني المناهج البحثية المعاصرة في البحوث المحاسبية، ولكن أدبنا المحاسبي العربي مازال يقف متفرجا أمام تلك الاتجاهات والأساليب البديلة في البحث العلمي أو إن صح التعبير مازال يتجاهلها. نعم انه من الصعب علينا في الوقت الراهن تغيير أسلوب البحث الذي تعودنا عليه ومارسناه لأكثر من ربع قرن، ولكن هل يدل ذلك على اقتناعنا بهذا الأسلوب السائد المتبع في البحث أو في الصعوبة في تغيير مفهوم كثير من المتخصصين و الباحثين في علم المحاسبة.

ولذلك يجب أن تهتم المجلات العلمية للمحاسبة باشعار الباحثين بأهمية المنهجية المتبعة في البحث واعتبارها المعيار الأساسي لتصنيف وتحكيم البحوث وأن تتضمن قواعد النشر ضرورة الإشارة إلى المنهج المتبع في البحث سواء أكان من المناهج السائدة (استنباطي أو استقرائي أو إيجابي) أم من المناهج المعاصرة (تفسيري أو نقدي). ومن المهم أيضا في هذا الصدد أن نسعى إلى تحرير البحوث المحاسبية من قيود الفروض والأساليب الإحصائية وخاصة في تلك الموضوعات التي تحتاج إلى كشف الجذور الاجتماعية للظاهرة المحاسبية. بمعنى آخر على المحررين أن لا يستبعدوا الأبحاث ذات المساهمات النقدية. فالمناهج البحثية المعاصرة تقدمت وأحدثت تقدما في الفكر المحاسبي وأصبحت لها مجالات علمية متخصصة في المحاسبة. ولذلك يجب أن تدرس هذه المناهج دراسة نقدية كافية حتى نستطيع أن نتبعها أو نرفضها. ولكن لا نلغنها بحجة أنها مناهج ذات نشأة و فلسفة غربية. ان اتباع المناهج البحثية المعاصرة لا يجب أن يكون اتباعا قطريا لأن الفكر المحاسبي العربي اما أن يتقدم كله أو لا يتقدم. ففي العالم المتكلم باللغة الانجليزية رغم تقسيماته الواضحة، فان التقدم والتطور

كان ظاهرة شملت أوروبا وأمريكا وأستراليا وبعض من دول شرق آسيا. اذن لا بد من اعطاء تلك المناهج المعاصرة في البحوث المحاسبية أهمية وخاصة في ذلك الوقت الذي أصبحت فيه المناهج السائدة في البحث قاصرة عن فهم كثير من الظواهر المحاسبية.

ومن الأساليب المقترحة للرفع من جودة البحوث المحاسبية في بيئتنا العربية تشجيع الباحثين للخروج بنظريات ومناهج علمية حديثة من خلال الوقوف على مؤلفات الفلاسفة الاسلاميين والعرب، لأنها مرتبطة بطبيعة مجتمعاتنا وبيئتنا المحيطة. وذلك لأن هذا الفكر الاسلامي العربي يأخذ في طرحة أيضا البعد الديني والذي خلت منه المناهج المعاصرة. ولذلك فان بناء منهجيات لدراسة ظواهر محاسبية محلية يجب أن تنبثق من الداخل أي من علم الاجتماع وعلم التاريخ وعلم الأنثربولوجيا المطبقة في مجتمعاتنا. نعم انه يجب أن تتوفر الأليات اللازمة لانشاء مشاريع بحثية باشراف أساتذة متخصصين في العلوم الاجتماعية والانسانية.

المراجع العربية:

- إبراهيم، عبد الجابر إبراهيم (١٩٩٦)، نحو إستخدام مناهج بديلة في بحوث الإدارة والمحاسبة: المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي، مجلة التمويل والتجارة، جامعة طنطا. ابن خلدون - المقدمة ، ٨٠٨ هـ ، ١٤٠٦ م الطبعة الرابعة - بيروت.
- الجبر، نبيه عبد الرحمن و عبد المنعم، محمد علاء الدين (١٩٩٩)، نحو إطار مقترح للعلاقة التأثيرية لمعايير المحاسبة الدولية على الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية. مجلة البحوث المحاسبية ،المجلد الثالث - العدد الثاني- محرم ١٤٢٠ هـ .
- شحاته، احمد بسيوني (١٩٩٧) نحو إطار عام لأثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية - المجلد الأول - العدد الثاني - صفر ١٤١٨ .
- صقر ، نادية حسني ، العلوم ومناهج البحث في الحضارة الاسلامية ، ١٩٩٠ ، مكتبة النهضة المصرية.
- طاحون ، محمد عبد الحميد (١٩٩٧)، نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية ، مجلة البحوث المحاسبية - المجلد الأول - العدد الثاني - صفر ١٤١٨ .
- إبراهيم ، عبد الجابر إبراهيم (١٩٩٦) ، نحو إستخدام مناهج بديلة في بحوث الإدارة والمحاسبة: المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي ، مجلة التمويل والتجارة ، جامعة طنطا.

المراجع الأجنبية:

- Abdul Rahmman, A. and Goddard, A. (1998), 'An Interpretive Inquiry of Accounting Practices in Religious Organisations' Financial Accountability and Management Vol. 14 no. 3, pp. 183-201.
- Berry, A. Capps, T. Cooper, D. Freguson, P. Hooper, T. and Low, E. (1980) 'Management Control in an Area of the NCB: Rationales of Accounting Practices in a Public enterprise' Accounting, Organisations and Society, Vol. 10 No.1, pp. 3-28.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. and Nahapiet, J., (1980), 'The Roles of Accounting in Organisations and Society', Accounting, Organisation and Society, Vol. 5 No. 1, pp. 5-27.
- Burrell, G., and Morgan, G. (1979), 'Sociological Paradigms and Organizational Analysis', London: Heinmann.
- Colville, I. (1981), 'Reconstructing Behavioural Accounting' Accounting, Organisations and Society, Vol. 6 No. 2, pp.
- Colvaski, M. and Dirsmith, M. (1998), 'The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: An Historical Informed Field Study' Accounting, Organisations and Society, Vol. 13 No. 1, pp. 1-24.

- Chua, W.F. (1986), 'Radical Developments in Accounting Thought', *The Accounting Review*, October, pp. 601-632.
- Foucault, M. (1980), 'Power and Knowledge: Selected Interviews and Other Writings 19972-19977'. London: Harvest.
- Glaser, B. and Strauss, A. (1967), 'The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research' New York: Aldine.
- Laughlin, R.C. (1995), 'Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle-Range Thinking', *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , Vol. 8 No. 1, pp. 63-87.
- Laughlin, R.C. and Lowe, E. A. (1990) "A Critical Analysis of Accounting Thought: Prognosis and Prospects for Understanding and Changing Accounting Systems Design" in Cooper, D. and Hopper T., *Critical Account; Macmillan*.
- Loft, A. (1986), 'Towards a Critical Understanding of Accounting: The Case of Cost Accounting in the UK, 1914-1925', *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 11 No. 2, pp. 137-69.
- Miller, P. (1994), 'Accounting as Social and Institutional Practice: an Introduction', pp.1-39, in A. Hopwood and P. Miller (eds) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1987) 'Accounting and the Construction of the Governable Person', *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 12 No. 3, pp. 235-65.
- Puxty, A., Willmot, H., Cooper, D. and Lowe, T. (1987), 'Modes of Regulations in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries', *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 12 No. 3, pp. 273-291.
- Sikka, P. and Willmott. H. (1995), 'Illuminating the State-Profession Relationship: Accountants Acting Department of Trade and Industry Investigators', *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6, pp. 341-369.
- Tomkins, C. and R. Groves (1983), 'The Everyday Accounts and Researching His Reality' *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 8, pp. 361-74.
- Watts, R. and J. Zimmerman, (1986), 'Positive Accounting Theory' Prentice - Hall.