

**The Relationships between  
Objectivity of Accounting Figurers & Locus of  
control with Accountants  
Scouting Study for the Sample of Accountants  
working in the number of Iraqi Companies**

Dr. Abdul-Khaliq Al-Badrran  
Ph. D. in Accounting  
Munther Jabar Dagher  
M. Sc. In Accounting  
Banking & Finance Dept.  
Administration & Economic College  
University of Basra

**Abstract**

The current study examined the relationship between Locus of Control and objectivity of accounting figures, it has developed a matrix for the relations between variables of the study: Locus of control and Objectivity of the accounting figures, a questionnaire was designed to studied these relations and distributed to a sample consisting of (78) members of the Iraqis accountants. The study found a statistically significant relationship between the accountants who are characterized by external locus of control and objective accounting figures based on Corroborator evidence. There is no statistically significant relation between the accountants who have the internal locus of control and objective accounting figures based on Corroborator evidence, on the other side, study did not reach a statistically significant relation between the accountants who have external locus of control and objectivity -based accounting figures consensus.

علاقة موضوعية الأرقام المحاسبية بموضع السيطرة لدى المحاسبين  
دراسة استطلاعية لعينة من المحاسبين العاملين في عدد من الشركات العراقية

م. منذر جبار داغر

ماجستير محاسبة

جامعة البصرة - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم العلوم المالية والمصرفية

م. د. عبد الخالق البدران

دكتوراه محاسبة

الملخص :

بحثت الدراسة الحالية في تحديد العلاقة بين أحد المتغيرات الشخصية للأفراد (موضع السيطرة) (Locus of Control) بموضوعية الأرقام المحاسبية، وقد وضعت الدراسة مصفوفة للعلاقات الافتراضية بين بعدي متغير موضع السيطرة (داخلي، خارجي) وبعدي موضوعية الأرقام المحاسبية (الاعتماد على الدليل الثبوتي، الاعتماد على الإجماع)، وتم تصميم استمارة استبيان لدراسة هذه العلاقات وزعت على عينة تتألف من (٧٨) فرداً من المحاسبين العراقيين. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذين يتصفون بموضع سيطرة خارجي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي. وليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذين يتصفون بموضع سيطرة داخلي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي، من جانب آخر لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين العراقيين الذين يتصفون بموضع سيطرة داخلي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع.

## أولاً. المقدمة ومنهجية الدراسة :

الموضوعية في المحاسبة مفهوم قديم قدم المحاسبة. عندما نشأت المحاسبة بصورتها الحالية (محاسبة القيد المزدوج) بعد الحروب الصليبية نتيجة لنشأة الشركات العاملة عبر البحار، كان لابد للملاك من مراقبة نتائج نشاط الفترات ووضعها المالي وتدقيقها من خلال ما يقدمه المحاسب لهم من معلومات بوصفه وكيلاً مؤتمناً على العدة التي وضعت بذمته، وبعد انفصال الملكية عن الإدارة، ولكي يقدم هذا المحاسب (الوكيل) البيانات المالية للمالك (الأصيل) كان يركز على موضوعية الأرقام المحاسبية المقدمة من قبله للملاك من خلال التركيز على طبيعة الدليل المؤيد لحدوث الصفقات المالية. فقد لاحظ باتون ولنتون (Patton & Littleton) إن إحدى المساهمات التي قامت بها مهنة التدقيق في سنوات تطوره الأولى هي التأكيد على وجود الدليل الثبوتي (AAA,1971,28).

إلا إن تطور الحياة الاقتصادية عبر الزمن ألقى بظلاله على المحاسبة ، فالاقتصاديات العالمية وبمختلف نظمها تعاني من ظاهرة التضخم، كظاهرة لا يمكن نكرانها بغض النظر عن مستوى هذا التضخم في هذه البيئات الاقتصادية المختلفة . وبالعودة على وجود الدليل الثبوتي كأساس لموضوعية الأرقام المحاسبية، فإن المحاسب إذا ما ركز على تقديم أرقام يستند على تبريرها على الدليل المؤيد فحقيقة الأمر هو لا يقدم بيانات موضوعية (فهذه الأرقام لا تعبر عن الواقع المالي بصدق في ظل التضخم)، وعند هذا الأمر انبرى منظرو المحاسبة بأطروحات تحاول الخروج من هذه الإشكالية من خلال طرح تعريف جديد لمفهوم الموضوعية لا يقوم على طبيعة الدليل الثبوتي، بل يستند على الإجماع فيما بين أراء المحاسبين وعلى قلة التباين بين أرائهم بخصوص خاصية معينة تخضع للقياس (McKernan, 2007: 155-180).

إذن المحاسب اليوم أمام مدرستين (إن صح التعبير) مدرسة قديمة متجذرة في المحاسبة تنادي بان موضوعية الأرقام المحاسبية تعتمد على الدليل الذي يؤيد حدوثها . أما المدرسة الأخرى فتوكلز على إن الإجماع فيما بين المحاسبين على رقم محاسبي يؤدي إلى موضوعية هذا الرقم.

المحاسبون كأفراد لهم خصائصهم الشخصية التي تميز أحدهم عن الآخر. وهذه الخصائص تؤثر بدورها على السلوك ، ومن ثم في إحكامه ومن ثم قد يكون ذلك في طريقة رؤيته للموضوعية.

وهناك عدد من الخصائص الشخصية للفرد حددها منظرو علم النفس والسلوك التنظيمي وهي:- (داغر و صالح، ٢٠٠٠: ٢٤٦).

١- تقدير الذات

٢- موضع السيطرة Locus of Control

٣- الانطواء - الانبساط

٤- التسلطية - الجزمية

والدراسة الحالية تحاول البحث في العلاقة بين الخصائص الشخصية للمحاسبين وموضوعية الأرقام المحاسبية. وبالتركيز على خاصية واحدة من الخصائص الشخصية هي موضع السيطرة للأسباب الآتية:-

١- التأثير المحتمل لخاصية موضع السيطرة على أحكام المحاسب الشخصية وهو ما يمكن أن يكون له علاقة في تحديد اتجاهاته نحو موضوعية الأرقام المحاسبية .

٢- التركيز على خاصية واحدة من الخصائص الشخصية بدلاً من اختيار أكثر من خاصية واحدة، ومن ثم إمكانية تشتت الجهد على دراسة متغيرات كثيرة قد يؤدي إلى عدم الحصول على نتائج منطقية.

٣- تطرق كثير من الباحثين في حقل العلوم المحاسبية والإدارية لخاصية موضع السيطرة، دون الخصائص الأخرى مما يدل على أهمية هذا المتغير ( Brownell, Frucot and Shearon, 1991; 1981).

ولأجل دراسة هذه العلاقة اعتمد الباحثان المنهجية الآتية:-

#### ١. مشكلة الدراسة

في ظل المتغيرات التي تحيط ببيئة الأعمال وأبرزها ظاهرة التضخم والأزمات المالية والاقتصادية، وما له تأثير أكيد على العمل المحاسبي، صار لا بد للمحاسبة من أن تستجيب لمثل هذه التغيرات في مجالات عدة ، من بينها تبني مفهوم حديث لموضوعية الأرقام المحاسبية قائم على الإجماع في الرأي كمثل لموضوعية الأرقام المحاسبية القائمة على الدليل الثبوتي، والدراسة الحالية تعتقد وتحاول البحث في العلاقة المحتملة بين تبني المحاسب لهذه المفاهيم وطبيعة واحدة من خصائصه الشخصية وهي موضع السيطرة، وذلك من خلال طرح التساؤلات الآتية:-

١- هل تختلف مفاهيم موضوعية الأرقام المحاسبية عند المحاسب؟

٢- هل لموضع السيطرة علاقة بموضوعية الأرقام المحاسبية؟

#### ٢. أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها من إن التعرف على العلاقة بين موضع السيطرة لدى المحاسب وتبنيه لمفهوم معين من موضوعية الأرقام المحاسبية، سيساعد في التركيز على تطوير الخصائص الشخصية بالشكل الذي يؤدي إلى تطوير مهاراتهم المحاسبية في مجال القياس والإفصاح والذين يؤدي الموضوعية فيهما دوراً كبيراً ، هذا من جانب.ومن جانب آخر أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت متغير موضوعية الأرقام المحاسبية من جوانب متعددة إلا أن هذه الدراسات لم تتناول علاقة متغير الموضوعية مع الخصائص الشخصية ومنها خاصية موضع السيطرة، فعلى الرغم من إن لسلوك المحاسبين المرتبط بخصائصهم الشخصية أثراً على الأرقام المحاسبية إلا أنه

لم يتم دراسة علاقة ذلك بمتغير الموضوعية. ومن هنا تكمن أهمية الدراسة إذ تحاول الإسهام على الصعيد النظري والعملي في البحث العلمي المحاسبي في البحث عن العلاقة بين الخصائص الشخصية (موضع السيطرة) وموضوعية الأرقام المحاسبية. من خلال تسليط الضوء على جانب مهم من جوانب المحاسبة إلا وهو البعد السلوكي للمحاسبة. وهي بذلك ستكون الدراسة الأولى في العراق والوطن العربي التي تتناول متغير موضع السيطرة في المحاسبة (حسب علم الباحثين) من خلال اطلاعه م على الكتب والدوريات والبحوث وأوراق العمل).

### ٣. أهداف الدراسة

- ١- توضيح المفاهيم المتعددة لموضوعية الأرقام المحاسبية.
- ٢- توضيح ماهية وطبيعة خاصية موضع السيطرة.
- ٣- تحديد علاقة الافتراضية بين موضع السيطرة مع موضوعية الأرقام المحاسبية.
- ٤- فتح الباب لدراسات لاحقة من الممكن أن تغني المكتبة المحاسبية وتثري موضوع الدراسة ومعالجة الهفوات التي من الممكن أن يقع بها الباحثين في هذه الدراسة.

### ثانياً. الدراسات ذات العلاقة

١-

Brownell, Peter(1981)."Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*, P.P: 844-860.

ركزت هذه الدراسة على العلاقة بين موضع السيطرة والمشاركة في وضع الموازنة وتأثيرها في فاعلية الأداء التنظيمي. إذ توصلت إلى إن المشاركة في وضع الموازنة وخاصة موضع السيطرة تؤثر في مستوى الأداء . فالمشاركة في وضع الموازنة لها أثر إيجابي على الأفراد الذين يتمتعون بموضع سيطرة داخلي ، إذ يشعرون بأنهم مسيطرون على مصائرهم، على العكس من ذلك نجد إن المشاركة في وضع الموازنة تترك أثراً سلبياً على الأفراد من ذوي موضع السيطرة الخارجي . وأوصت

الدراسة على ضرورة إعادة تصميم الوظائف بما يتلاءم مع الخصائص الشخصية و كذلك شددت على ضرورة اختيار الموظفين على وفق الوصف الوظيفي المحدد.

## ٢- دراسة

Licata and others, (1986). "A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control", PP: 112-117

تناولت هذه الدراسة أثر متغير الشخصية على المشاركة، وتحديدًا أثر موضع السيطرة على العلاقة بين المشاركة والأداء، إذ اختبرت العلاقة بين المدراء والمرؤوسين. وتوصلت الدراسة إلى أن موضع السيطرة يؤثر في سلوك المدراء المشاركين في عملية وضع الموازنة في قبول مدخلات المرؤوسين في هذه العملية . وخرجت هذه الدراسة بنتيجة مفادها إن المدراء ذوي موضع السيطرة الداخلي راغبون بالسماح للمرؤوسين بمشاركة أكبر في عملية وضع الموازنة من المدراء ذوي موضع السيطرة الخارجي.

## ٣- دراسة

Frucot and Shearon, (1991) "Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", PP: 80-99.

تستند هذه الدراسة على فرض مفاده إن عملية المشاركة في وضع الموازنة مختلفة باختلاف الثقافة. فالخصائص الشخصية للفرد تؤثر في ذلك ، فموضع السيطرة سواء أكان موضع سيطرة خارجي أم موضع سيطرة داخلي يؤثر في المشاركة في وضع الموازنة وفي أداء المدراء والرضا الوظيفي. فموضع السيطرة ينظم ويصف البعد الشخصي، فلأفراد ذوي مركز السيطرة الخارجي يعتقدون بان الأحداث مسيطر عليها من قبل قوة خارجية مثل القضاء والقدر والحظ، أما الأفراد من ذوي مركز السيطرة الداخلي فيعتقدون إن السيطرة على الأحداث تكون مسيطر عليها من قبل الفرد نفسه. وتحاول هذه الدراسة بيان اثر موضع السيطرة والمشاركة في وضع الموازنة على الأداء الإداري والرضا الوظيفي.

مما سبق يتضح، أن أغلب الدراسات التي تناولت متغير موضع السيطرة في المحاسبة قد اختبرت علاقة هذا المتغير أو اثره مع متغير المشاركة في وضع الموازنة، والدراسة الحالية تتفرد (حسب علم الباحثين) بقياس العلاقة بين متغير موضع السيطرة ومتغير موضوعية الأرقام المحاسبية. وعلى الرغم من هذا الاختلاف في اختيار متغير الموضوعية بدل متغير المشاركة في وضع الموازنة بغض النظر عن أنه متغير تابع أم متغير مستقل، إلا أن المشترك بين الدراسة الحالية والدراسات ذات العلاقة هو استخدام المنهج السلوكي في المحاسبي، فكما هو معلوم فالمحاسبة تؤثر وتتأثر في البيئة المحيطة، هذه الجملة لكثرة ما ردها الم تعاملون في حقل المحاسبة عدت بديهية، واليوم وبالاستناد إلى المدخل السلوكي في المحاسبة نقول إن المحاسبة تؤثر في سلوك من يتلقى المعلومة المحاسبية، وإن سلوك من يستخدم مدخلات المحاسبة لتوليد مخرجاتها يؤثر في هذه المخرجات. وعليه تحاول هذه الدراسة التعرف على العلاقة بين موضع السيطرة للمحاسب العراقي وموضوعية الأرقام المحاسبية.



ثالثاً. الإطار النظري لمتغيرات الدراسة وبناء مصفوفة العلاقات الافتراضية

#### ١- موضوعية الأرقام المحاسبية

تعد الموضوعية واحدة من أهم المبادئ المحاسبية التي تؤثر على مجمل العمل المحاسبي سواء في مجال القياس أو الإفصاح، وقد عرفت من وجهات نظر مختلفة . فقد عرفت الموضوعية على إنها القياسات غير الذاتية والموجودة خارج عقل الشخص الذي يقوم بعملية القياس (Parker,1975: 513). ويشير هذا التعريف إلى أن القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس . إذ يركز على غياب التقويم الذاتي والتحيز الشخصي للمحاسب . ويتطلب الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وبين شخصية القائم بالقياس، ويركز على ضرورة استبعاد احتمالات الاجتهاد الشخصي كافة من قبل المحاسب (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٦٩). وهذا غير ممكن إذ أن هناك مواقف عدة تستدعي من المحاسب اللجوء إلى تقديره واجتهاده الشخصي. فعلى سبيل المثال لا الحصر طرائق احتساب قسط الاندثار ومعايير التمييز بين المصروفات الايرادية والمصاريف الرأسمالية، وغيرها من العمليات المحاسبية التي يدخل فيها جانب التقدير والاجتهاد الشخصي.

كما عرفت الموضوعية على أنها القياس المبني على دليل أو برهان يمكن التحقق منه (حسنين، ١٩٨٦ : ٣٥). ويتضح من هذا التعريف إن الموضوعية تركز على الدليل وليس على القياس نفسه . فالقدرة على التحقق من دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج التي نصل إليها (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٧٠). إن الصعوبة في مدخل القياس هذا أنه قد يكون عرضة للتمييز الشخصي أو التحيز، بينما الموضوعية تعني إن المحاسبة يجب إن تكون خالية من التحيز والانحراف الشخصي (الناغي، ٢٠٠٥ : ١٣٦) . فأقصى ما يمكن الاستفادة من هذا المفهوم هو الاعتماد عليها لأغراض المراجعة والتدقيق للتأكد من أن قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون إن يبتأثر هذا التطبيق بميول الش خص القائم بعملية القياس

واتجاهات (الشيرازي، ١٩٩٠: ٧٠). لقد لاحظ باتون ولتلتون (Patton and Littleton) بأن إحدى المساهمات التي قامت بها مهنة التدقيق المهني في سنوات تطوره الأولى هي التأكيد على وجود الدليل الموضوعي، وقد ذكرا أيضاً أن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي أصبح عنصراً مهماً في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة عند توفيرها لمعلومات يمكن الاعتماد عليها (Kam, 1986: 360).

وهذا يشكل واحدة من أهم الانتقادات التي توجه إلى المحاسبة في يومنا الحاضر بخصوص اعتمادها على مبدأ الكلفة التاريخية في ظل بيئة أعمال تتسم بالتضخم، إذ يتمسك المحاسبون بهذا المبدأ لأن الكلفة التاريخية تقدم دليلاً ثبوتياً لا يمكن الطعن به على حساب عملية القياس التي لا تعكس حقيقة الوضع المالي بصدق وعدالة. وعرفت الموضوعية في مكان آخر، على أنها القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد القياس وأسلوبه (الشيرازي، ١٩٩٠: ٦٩). أي بمعنى تحقق الإجماع بين عدد من المحاسبين. فالموضوعية ما هي إلا الإجماع فيما بين المحاسبين، ويضيف (الشيرازي) أنه من الواقعي أكثر إن يتم تعريف الموضوعية على أنها تعني ببساطة الإجماع ما بين مجموعة معينة من المراقبين أو القائمين بالقياس، فموضوعية نظام القياس هي التي تعطي درجة الإجماع في النتائج (النتائج) أو الدرجة التي تعتمد عندها ناتج النظام على القائم بالقياس (Wojdak, 1970: 91). أي بمعنى إن القياس يكون خالياً نسبياً من المشاعر الشخصية أو الانحياز الشخصي للقائم بالقياس إذا ما أريد به إن يكون موضوعياً. فعندما يتوصل عدد من الأشخاص إلى اتفاق حول ملاحظاتهم واستنتاجاتهم فالموضوعية تعني موافقة الأشخاص.

كما وعرفت الموضوعية على أنها ذلك القياس الذي يتميز بقدر قليل من التشتت، فالتشتت بين آراء المحاسبين حول قياس شيء ما أو حدث ما يعد مؤشراً على

موضوعية هذا القياس (Balkaoui, 2000:176). فكلما قل التشتت في القياسات المحاسبية كلما كان ذلك مؤشراً على إمكانية التثبت من هذه القياسات. ومن ثم تعرف الموضوعية على أنها مدى الاتفاق ما بين المقاييس من جراء تطبيق نظام القياس نفسه أو القاعدة نفسها من قبل مختلف القائمين بالقياس . وهذا التعريف له أهمية كبيرة لنظرية القياس في المحاسبة (Hendriksen,1982: 78). فالموضوعية تتحقق إذا ما قام شخصان (أو أكثر) مؤهلان بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضهما البعض بحيث يصل إلى النتائج نفسها . وعليه يتضح من خلال التعريفات السابقة إن هنالك مفهومين أساسيين للموضوعية، أحدهما تقليدي يقوم على الدليل الثبوتي كأساس للتحقق من موضوعية الأرقام المحاسبية، والآخر حديث يقوم على أساس الإجماع بين آراء المحاسبين كأساس للتحقق من موضوعية الأرقام المحاسبية.

## ٢. موضع السيطرة

إن كل إنسان يمتلك نمطاً متفرداً من الخصائص والسمات التي تميزه عن غيره من الآخرين، وإن كثيراً من تلك الخصائص والسمات مستقرة في سلوكه في مختلف الأوقات (جرينبرج وبارون، ٢٠٠٤: ١٢٧). وتؤثر هذه الخصائص الشخصية في قرارات الأفراد ومن ثم نتائجهم، بمعنى آخر إن هذه الخصائص الشخصية تؤثر في مدى نجاح الأفراد، ومن ثم يفترض إن يكون هناك توافق بين الأعمال وخصائص الأفراد وذلك لتحقيق النجاح المستهدف.

وكما بين سابقاً فإن الباحثين سيركزان على خاصية موضع السيطرة، إذ درست هذه الخاصية من قبل (روتر) (Rotter, 1954) في نظرية التعلم الاجتماعي (بني خالد، ٢٠٠٩: ٤٩٢). إذ تركز على إن أفعال وإرادة شخص ما، هي التي تحدد النتائج التي يحصل عليها. فبعض الأشخاص يرون أنهم هم الذين يحددون النتائج التي يحصلون عليها من خلال اعتقادهم إن هذه النتائج هي حصيلة ما عملوه ومن ثم يعززون

ما يحصل لهم إلى أفعالهم فقط. بمعنى آخر إن موضع السيطرة ضمن إرادته هو. بينما يوجد صنف آخر من الأشخاص الذين يرون إن النتائج التي يحصلون عليها قد حدثت نتيجة عوامل خارجية (خارجة عن إرادتهم) مثل الحظ أو القدر أو الزملاء أو رئيس العمل.

ومن ثم يمكن تصنيف الأفراد تبعا لخاصية موضع السيطرة إلى نوعين من الأشخاص، أشخاص داخليون (موضع السيطرة يكمن داخل إرادته) وأشخاص خارجيون (موضع السيطرة يكمن خارج إرادته). فموضع السيطرة يشير إلى إدراك فردي لموضع الأحداث المحددة داخليا بوساطة ما يملكه من سلوكيات متعارضة كالقدر والحظ أو الظروف المحيطة الأخرى.

ويمكن تحديد عدد من الاختلافات بين الأشخاص ذوي موضع السيطرة الداخلي وموضع السيطرة الخارجي في مجال معالجة المعلومات والرضا عن العمل والأداء والرقابة الذاتية والمخاطرة والقلق والدافعية والتوقعات والنتائج والتجاوب مع الآخرين وكالاتي:-

جدول (١) الاختلافات بين الأفراد الداخليين عن الأفراد الخارجيين

معالجة المعلومات	يبدل الداخليون محاولات أكبر للحصول على المعلومات وهم دائما يبحثون عن المزيد من المعلومات ولا يقبلون بما متيسر لديهم ويستفيدون بشكل أفضل من المعلومات المتيسرة.
الرضا عن العمل	يشعر الداخليون برضا أكبر وعزلة أقل وانتماء أكبر. وهناك علاقة قوية لديهم بين الرضا عن العمل والأداء.
الأداء	ينجز الداخليون بشكل أفضل المهام التي تعلموها وحلا للمشكلات وخاصة عندما يحصلون على مكافآت قيمة لأدائهم.
الرقابة الذاتية والمخاطرة والقلق	يظهر الداخليون سيطرة أكبر على أنفسهم وحذرا أكثر وميلا أقل للمخاطرة وقلقا أقل.
الدافعية والتوقعات والنتائج	يظهر الداخليون دافعية أعلى للعمل، ويربطون بقوة بين ما يعملونه وما يحدث لهم، ويتوقعون إن جدهم في العمل سيؤدي إلى نتائج جيدة، ويشعرون بسيطرة أكبر على وقتهم.
التجاوب مع الآخرين	الداخليون أكثر استقلال ويعتمدون أكثر على إحكامهم الذاتية، و أقل تأثرا بالآخرين ويقبلون المعلومات التي هي مجدية.

Source: John R. Schermerorn, JR., James G. Hunt & Richard N. Obsorn, (1997) "Organizational Behavior", N.Y., John Willy & Sons, Inc.P. 54. نقلا عن داغر صالح

٣. مصفوفة العلاقات الافتراضية بين موضع السيطرة وموضوعية الأرقام المحاسبية

ترتكز مصفوفة العلاقات الافتراضية بين موضع السيطرة وموضوعية الأرقام المحاسبية على إمكانية تأثير طبيعة موضع السيطرة كمتغير مستقل على شكل الموضوعية التي يمكن أن يتبناها المحاسب ، فمن جانب إن موضع السيطرة قد يكون داخلياً أو خارجياً، فالفرد ذو موضع السيطرة الداخلي يكون على قناعة راسخة أن نجاحه في الحياة يعتمد على قراراته هو دون تدخل أي عوامل خارجية كالقدر . أما الفرد ذو موضع السيطرة الخارجي فيعتقد إن نجاحه يعود إلى عوامل خارجية كالأصدقاء والقدر والحظ، وهذا ما قد ينعكس على معالجتهم للمعلومات والرضا عن العمل والميل إلى المخاطرة والتجاوب مع الآخرين والدافعية . فالأول (موضع سيطرة داخلي) يبحث عن معلومات إضافية لإتمام العمل ولا يقبل بما متيسر منها ويعتمد على أحكامه ويظهر دافعية أكبر ورضا عن العمل وانجاز العمل بأعلى المعايير الموضوعية، أما الثاني (موضع سيطرة خارجي) فعلى العكس من ذلك.

من جانب آخر، نجد إن موضوعية الأرقام المحاسبية أما أن تكون مستندة على الدليل الثبوتي، هذا الدليل القادم من البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية ومن ثم لا يحتاج إلى معالجة أو بحث أو تقصير ولا يستلزم جهداً إضافياً . أو موضوعية الأرقام المحاسبية المبنية على إجماع آراء عدد من المحاسبين، فللوصول إلى هذا النوع من الموضوعية يحتاج المحاسب معالجة كثير من البيانات وبذل جهد أكبر ودافعية أكثر واعتماد المعلومات المفيدة.

وبناء على ما ذكر، رسم الباحثان مصفوفة العلاقات الافتراضية بين متغير موضع السيطرة ومتغير موضوعية الأرقام المحاسبية وكالاتي:-

#### الشكل (١)

مصفوفة العلاقات الافتراضية بين موضع السيطرة وموضوعية الأرقام المحاسبية

موضوعية الأرقام المحاسبية	موضع السيطرة	داخلي	خارجي
الاعتماد على الدليل الثبوتي	لا توجد علاقة	علاقة	
الاعتماد على الإجماع	علاقة	لا توجد علاقة	

وتأسيساً على مصفوفة العلاقات الافتراضية هذه يمكن صياغة فرضيات الدراسة

كما يلي:-

١. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذي يتصفون بموضع سيطرة خارجي (ضعيف) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي.  
٢. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين العراقيين الذي يتصفون بموضع سيطرة داخلي (قوي) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين.

٣. ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين العراقيين الذي يتصفون بموضع سيطرة داخلي (قوي) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي.

٤. ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين العراقيين الذي يتصفون بموضع سيطرة خارجي (ضعيف) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين.

رابعاً. طريقة الدراسة وتصميمها

١. طريقة جمع البيانات

تم الاعتماد على استمارة استبيان كطريقة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة. وقد صممت الاستمارة (الملحق ١) بثلاثة أقسام هي كالاتي:

القسم الأول: المعلومات الشخصية لعينة الدراسة.

القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بالمتغير المستقل (موضع السيطرة).

القسم الثالث: الأسئلة المتعلقة بالمتغير التابع (الموضوعية).

والجدول أدناه يبين توزيع هذه الأسئلة على متغيرات الدراسة والمصدر الذي اعتمده الباحثون في وضع هذه الأسئلة، إذ تم وضع عدد من الأسئلة اعتماداً على دراسات سابقة، بينما وضع الباحثان العدد الآخر مراعيان بذلك قياس صدق المقاييس المستخدمة وثباتها.

جدول رقم (٢)

توزيع أسئلة الاستبيان على متغيرات الدراسة ومصادرها

المصدر	الأسئلة	المتغيرات	أقسام الاستبيان
--------	---------	-----------	-----------------

القسم الأول المعلومات الشخصية	١- الجنس ٢- العمر ٣- الشهادة ٤- التخصص ٥- الخبرة	١ س ٢ س ٣ س ٤ س ٥ س	تم وضع هذه الأسئلة من قبل الباحثين.
القسم الثاني موضع السيطرة السيطرة	موضع السيطرة	من ١ س إلى ١٠ س	تم الاعتماد على المقياس المستخدم من قبل <b>Hellrigel, Slocum and Woodman</b> نقلا عن داغر وصالح
القسم الثالث الموضوعية	١- الموضوعية والدليل المحاسبي	١ س- ٥ س	من إعداد الباحثين
	٢- الموضوعية والإجماع	٦ س- ١٦ س	من إعداد الباحثين

وتأسيسا على ما سبق، يتضح إن القسم الثالث من الاستب ين المتعلق بقياس موضوعية الأرقام المحاسبية الذي وضع من قبل الباحثين غير معلوم الثقة على العكس من القسم الثاني المتعلق بموضع السيطرة الذي تم اعتماده من قبل كثير من الباحثين كما بين سابقا. لذلك سيقوم الباحثين بقياس ثقة مقياس موضوعية الأرقام المحاسبية فقط وليس ثقة مقياس موضع السيطرة.

وقد لجأ الباحثين إلى قياس ثقة المقياس الداخلي لمتغير الموضوعية طرائق عدة منها ، هي طريقة معامل ألفا

وطريقة إعادة الاختبار، فطريقة معامل ألفا كرونباخ، تستخدم معامل الثبات لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، فأداة القياس تتمتع بالثبات إذا كانت تقيس سمة محددة قياسا يتصف بالصدق والاتساق (جودة، ٢٠٠٨: ٢٩٨).

فقد قام الباحثان بإجراء اختبار قبلي لقياس ثقة المقياس من خلال توزيع ١٣ استمارة استبيان على المحاسبين العاملين في الشركات العراقية، وقد كانت نتيجة تحليل ثقة مقياس الموضوعية باستخدام معامل ألفا، كما في الجدول رقم (٣):

**جدول (٣) معامل ألفا لقياس ثبات مقياس متغير الموضوعية**

معامل ألفا	عدد الفقرات
------------	-------------

١٦	٠.٨٦٨
----	-------

من الجدول السابق يتبين إن م عامل ألفا هو ٠.٨٦٨ وهو أعلى من الحد المطلوب الذي قدره ٠.٦٠ لاعتماد ثبات المقياس (جودة، ٢٠٠٨: ٣٠٠)، وهذا الأمر يدل على وجود اتساق داخلي قوي فيما بين إجابات الأسئلة المتعلقة بمتغير الموضوعية.

ومن جانب آخر قام الباحثون باستخدام طريقة الاختبار وإعادة الاختبار لقياس ثقة المقياس فيما يخص موضوعية الأرقام المحاسبية. إذ تم توزيع ١٣ استبانة على عدد من المحاسبين بعد مرور أسبوعين على إجاباتهم على فقرات الاستبيان التي تم توزيعها في الاختبار القبلي. وتم احتساب معامل الارتباط البسيط (بيرسون) بين نتائج الاختبار القبلي والاختبار البعدي، كما مبين في الجدول (٥) إن معامل الارتباط هو ٠.٩٤٥ وبمستوى معنوية ١% مما يدل على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الاختبارين.

وعليه يتضح إن مقياس الموضوعية الذي وضعه الباحثان يتسم بالثقة و من ثم يمكن اعتماده في إجراء الدراسة الاستطلاعية.

## ٢. الطرائق الإحصائية المستخدمة في الدراسة

**الوسط الحسابي:** ويسمى أيضا بالمتوسط وهو أبسط أنواع المتوسطات وأكثرها استعمالا، ويمكن تعريفه بأنه ذلك المقياس الوصفي الإحصائي الذي إذا حسبنا انحرافات المجموعة عنه لكان مجموع هذه الانحرافات يساوي صفرا ويمكن تعريفه رياضيا بأنه يساوي مجموع قيم مفردات المجموعة مقسوما على عددها (رمضان، ٢٠٠١: ١٠٤).

**الانحراف المعياري:** هو الجذر التربيعي لمجموع مربعات الانحرافات عن وسطها الحسابي مقسوما على حجم العينة (منصور وآخرون، ٢٠٠٢: ١٣٦).



اختبار الارتباط: يستخدم تحليل الارتباط لوصف قوة العلاقة الخطية واتجاهها بين متغيرين. فيقيس معامل الارتباط العلاقة بين متغيرين أحدهما معتمد (ص) والآخر مستقل (س) (علام ورسلان، ١٩٩١، ١٦٩).

### خامساً. نتائج الدراسة الاستطلاعية

#### ١. عينة الدراسة

اختيرت عينة الدراسة من المحاسبين العاملين في الشركات العراقية، إذ تم توزيع (١٠٠) استبانة استرد منها (٧٨) جميعها صالحة للتحليل، أي نسبة الاستثمارات المستردة والصالحة للتحليل هي (٧٨%) وهي نسبة مقبولة إحصائياً للاعتماد عليها في التحليل. وقد كانت الخصائص الشخصية العامة ل عينة الدراسة كما مبين في الجدول (٤):-

جدول (٤) خصائص عينة الدراسة

ت	المؤشر	بدائل الإجابة	العدد	%
١	الجنس	ذكر	٥٠	٥٠.١%
		أنثى	٢٨	٣٥.٩%
		المجموع	٧٨	١٠٠%
٢	العمر	٢٩-٢٠	٢٤	٣٠.٨%
		٣٩-٣٠	٣١	٣٩.٧%
		٤٩-٤٠	١٧	٢١.٨%
		٥٩-٥٠	٤	٥.١%
		٦٠ فأكثر	٢	٢.٦%
	المجموع	٧٨	١٠٠%	
٣	الشهادة	إعدادية	١٤	١٧.٩%
		دبلوم	٦	٧.٧%
		بكالوريوس	٥٢	٦٦.٧%
		ماجستير	٦	٧.٧%
		دكتوراه	٠	٠%
		المجموع	٧٨	١٠٠%
٤	التخصص	المحاسبة	٤٣	٥٥.٢%
		الإدارة	١٥	١٩.٢%

الاقتصاد	٧	٨.٩%		
العلوم المالية والمصرفية	١٣	١٦.٧%		
الإحصاء	٠	٠%		
المجموع	٧٨	٣٤.٦%		
من ٥-١	٢٧	٢٨.٢%	الخبرة	٥
من ١٠-٦	٢٢	٢٣.١%		
من ١٥-١١	٢٨	٢.٦%		
من ٢٠-١٦	٢	١١.٦%		
من ٢١ فأكثر	٩	٣٤.٦%		
المجموع	٧٨	١٠٠%		

من الجدول (٤) يتبين إن اغلب عينة البحث هم من الذكور وبنسبة ٦٤.١%. وإن أغلب أعمارهم لا تتجاوز الخمسين سنة وبنسبة ٩٢.٣%. كذلك يتضح إن حملة شهادة البكالوريوس يشكلون أغلبية العينة وبنسبة ٦٦.٧%. أما فيما يخص التخصص فيتبين إن ٥٥.٢% من العينة هم من ذوي الاختصاص المحاسبي، بينما توزعت باقي العينة بين اختصاصات الإدارة والاقتصاد والعلوم المالية والمصرفية وبنسب ١٩.٢%، ٨.٩%، ١٦.٧% على التوالي. وهذا الأمر يعزز فهم العينة لموضوع الدراسة وللمصطلحات والمفاهيم المستخدمة في الدراسة مما يسمح بفهم أفضل لأسئلة الاستبانة، ومن ثم إجابات أقرب للواقع المحاسبي في البيئة العراقية. أما بالنسبة لسنوات الخبرة فهي متفاوتة للفئات المحددة ضمن العينة، فبينما تكاد سنوات الخبرة إن تكون متقاربة للفئات من ٥-١ سنوات، ١٠-٦ سنوات، ١٥-١١ سنة وبنسب ٢٨.٢%، ٣٤.٦%، ٢٣.١% على التوالي. بينما نرى إن سنوات الخبرة منخفضة بشكل كبير للفئة ٢٠-١٦ سنة وبنسبة ٢.٦%. أما الفئة ٢١ فأكثر فشكلت ما نسبته ١١.٦% من العينة. مما سبق يتبين مدى تأهيل العينة المبحوثة للإجابة على أسئلة الاستبيان ومن ثم يتضح إن خصائصهم الشخصية تؤكد قدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان ومن ثم إجابات أكثر دقة عنها.

## ٢. تحليل العلاقة بين موضع السيطرة وموضوعية الأرقام المحاسبية

بما أن الدراسة تنصب على دراسة البعد السلوكي للمحاسب وعلاقة هذا البعد بالقرارات التي يتخذها أي علاقة موضع السيطرة لهذا المحاسب سواء كان موضع سيطرة داخلي أو موضع سيطرة خارجي بموضوعية الأرقام المحاسبية سواء كانت مبنية على الدليل الثبوتي أو موضوعية الأرقام المحاسبية المبنية على الإجماع بين آراء المحاسبين. فعلي سيم التركيز على عرض نتائج كل محاسب وليس عرض نتائج المؤشرات. بمعنى آخر، عرض نتائج الأسئلة لكل محاسب وليس عرض النتائج لكل مؤشر وذلك لأن هذه الدراسة تقوم على دراسة حالة كل محاسب من حيث موضع السيطرة الذي يميزه فقد يكون موضع السيطرة له داخلي أو خارجي، وبعد تحديد نوع موضع السيطرة للمحاسب يتم تحديد علاقة نوع موضع السيطرة بموضوعية الأرقام المحاسبية سواء كانت هذه الموضوعية مبنية على الدليل الثبوتي أو مبنية على إجماع آراء المحاسبين.

بالاعتماد على مقياس (Hellrigel, Slocum & Woodman) لقياس متغير موضع السيطرة، فإذا ما كان المتوسط الحسابي لمتغير موضع السيطرة لمحاسب ما من العينة فوق ٣.٨ فهو يتمتع بموضع سيطرة داخلي (قوي) أما إذا كان المتوسط الحسابي لمتغير موضع السيطرة للمحاسب دون ٣.٨ فهو يشير إلى تميز هذا المحاسب بموضع سيطرة خارجي (ضعيف). والجدول (٥) يبين أن موضع السيطرة لعينة الدراسة تكاد تكون منصفة بين موضع السيطرة القوي وموضع السيطرة الضعيف. فيتبين أن هناك (٤٠) محاسباً من العينة يتمتعون بمركز سيطرة قوي بينما هناك (٣٨) محاسباً من العينة هم من أصحاب مركز السيطرة الضعيف.

جدول (٥) الأوساط الحسابية لمتغيرات الدراسة وفقاً لكل فرد في العينة

موضوعية الإجماع	موضوعية الدليل	موضع السيطرة خارجي	ت	موضوعية الإجماع	موضوعية الدليل	موضع السيطرة داخلي	ت
4.0	3.6	2.8	1	4.4	4.2	3.8	1
3.0	3.0	2.9	2	4.1	4.6	3.8	2
4.2	4.0	3	3	4.7	4.8	3.8	3
3.5	4.2	3.1	4	3.5	4.4	3.8	4
4.1	4.2	3.1	5	4.4	4.0	3.8	5
1.6	3.6	3.2	6	4.1	4.2	3.8	6
4.0	4.4	3.2	7	4.3	4.8	3.8	7
4.1	4.2	3.2	8	4.6	4.6	3.8	8
4.4	4.4	3.2	9	4.3	4.0	3.8	9
4.0	4.6	3.3	10	2.3	3.4	3.8	10
4.0	4.4	3.3	11	4.4	4.8	3.8	11
4.0	4.6	3.3	12	3.2	4.0	3.9	12
4.1	4.8	3.4	13	4.9	5.0	3.9	13
4.7	5.0	3.4	14	4.1	4.8	3.9	14
4.8	4.6	3.4	15	4.7	5.0	3.9	15
3.5	4.2	3.4	16	4.6	4.6	3.9	16
4.1	4.8	3.5	17	3.7	4.6	3.9	17
4.9	5.0	3.5	18	4.3	4.2	3.9	18
4.4	5.0	3.5	19	4.4	4.2	4	19
3.3	4.2	3.5	20	4.4	4.4	4	20
3.5	4.2	3.5	21	4.8	4.8	4	21
3.8	4.4	3.6	22	4.5	4.6	4	22
3.2	4.6	3.6	23	3.5	4.8	4	23
4.9	5.0	3.6	24	4.4	4.6	4	24
4.3	4.0	3.6	25	4.5	4.4	4.1	25
3.7	4.4	3.6	26	4.8	4.6	4.1	26
4.1	4.6	3.7	27	3.5	3.8	4.1	27
3.4	4.8	3.7	28	3.5	3.8	4.1	28
3.7	4.2	3.7	29	4.7	4.6	4.1	29
3.8	4.0	3.7	30	3.0	4.4	4.1	30
4.2	4.8	3.7	31	4.1	4.0	4.1	31
5.0	3.2	3.7	32	3.5	3.8	4.2	32
4.5	4.2	3.7	33	4.5	4.6	4.2	33
4.9	5.0	3.7	34	4.1	3.8	4.2	34
4.9	4.2	3.7	35	4.6	4.6	4.2	35
4.1	4.2	3.7	36	4.5	4.8	4.3	36
4.3	5.0	3.7	37	4.5	4.8	4.3	37
4.3	4.6	3.7	٣٨	4.5	4.8	4.4	38
				4.2	4.8	4.4	39
				4.5	4.6	4.4	40

ولغرض قياس مصفوفة العلاقات الافتراضية بين متغيرات الدراسة ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، إذ يلخص الجدول (٦) معاملات الارتباط بين موضع السيطرة بنوعيه (موضع سيطرة داخلي وموضع سيطرة خارجي) وموضوعية الأرقام المحاسبية (موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي و موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين).  
جدول (٦) مصفوفة نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة

موضع السيطرة الخارجي	موضع السيطرة داخلي	الموضوعية
0.414**	0.113	موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي
0.297	0.122	موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع

\*\* ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01

وعلى ضوء هذه المصفوفة يمكن التحقق من صحة فرضيات الدراسة وفقاً لما

ظهر في الجدول (٦) وكما يلي:-

١. إن معامل الارتباط بين موضع السيطرة الخارجي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي يصل إلى ٠.٤١٤ ما يدل على وجود ارتباط قوي وذو دلالة إحصائية بين المتغيرين، مما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي مفادها إن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذي يتصفون بموضع سيطرة خارجي (ضعيف) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي.
٢. إن معامل الارتباط بين متغير موضع السيطرة ال داخلي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين. هو ٠.١٢٢ وهو ما يدل على عدم وجود ارتباط ذي دلالة إحصائية بين المتغيرين، ومن ثم عدم صحة الفرضية الثانية التي مفادها إن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذي يتصفون

بموضع سيطرة داخلي (قوي) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين.

٣. إن معامل الارتباط بين متغير موضع السيطرة الداخلي ومتغير موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي، هو ٠.١١٣ وهو ما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة التي مفادها ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذي يتصفون بموضع سيطرة داخلي (قوي) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي.
٤. إن معامل الارتباط بين متغير موضع السيطرة الخارجي ومتغير موضوعية الأرقام المحاسبية المبنية على الإجماع بين المحاسبين هو ٠.٢٩٧، وهو ما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية، مما يستلزم القبول بصحة الفرضية الرابعة التي مفادها ليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذي يتصفون بموضع سيطرة خارجي (ضعيف) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع بين المحاسبين.

والجدول (٧) يلخص نتائج اختبار الفرضيات

نتائج اختبار الفرضيات

موضع السيطرة الخارجي		موضع السيطرة داخلي		موضع السيطرة الموضوعية
توجد علاقة	الفرضية	لا توجد علاقة	الفرضية	موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي
تقبل	النتيجة	تقبل	النتيجة	
لا توجد علاقة	الفرضية	توجد علاقة	الفرضية	موضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع
تقبل	النتيجة	ترفض	النتيجة	

## سادساً. الاستنتاجات والتوصيات :

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج السلوكي في المحاسبة مستندة على أدبيات المحاسبة كأساس لدراسة التغيير في سلوك المحاسب. وتكمن أهمية هذه الدراسة في أهمية تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقويم متطلبات العمل المحاسبي وتطويرها. إن نتائج هذه الدراسة مستمدة من دراسة استطلاعية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على عينة من المحاسبين العراقيين. واستناداً إلى تحليل البيانات واختبار الفرضيات، تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:-

١. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذين يتصفون بموضع سيطرة خارجي (ضعيف) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي . وليس هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين الذين يتصفون بموضع سيطرة داخلي (قوي) وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل الثبوتي ، من جانب آخر لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبين العراقيين الذي ن يتصفون بموضع سيطرة خارجي أو داخلي وموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الإجماع.

٢. يرى الباحثان أن ارتباط المحاسب العراقي ببعدي موضع السيطرة الداخلي والخارجي بالدليل الثبوتي لتحديد موضوعية الأرقام المحاسبية يعود إلى جملة من الأسباب هي:

أ. وجود تعليمات وضوابط ونظم لا تسمح للمحاسب باختيار الطريقة المحاسبية التي يراها ملائمة لطبيعة الوحدة الاقتصادية أو ملائمة لظروف البيئة المحيطة. مثال على ذلك الشركات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد ، هي ملتزمة بطرق القياس والإفصاح التي حددها هذا النظام بغض النظر عن وضع الوحدة الاقتصادية أو التغييرات التي تحصل في محيط هذه الوحدة الاقتصادية.

ب. عدم اعتماد كثير من الشركات على أساليب قياس غير التكلفة التاريخية، فكما نعلم إن من أقدم أساليب القياس هو أسلوب التكلفة التاريخية الذي يعتمد على الدليل الثبوتي ومن ثم إن أسلوب القياس هذا مرادف لموضوعية الأرقام المحاسبية المعتمدة على الدليل، لكن البيئة المحاسبية ليست بيئة ثابتة وذلك لأنها مرتبطة بمتغيرات خارجية فالتطورات التكنولوجية والأوضاع الاقتصادية تلقي بظلالها على المحاسبة، فوجود حالة من التضخم استلزم الأمر الاستعاضة عن أسلوب التكلفة التاريخية والاتجاه إلى أساليب أخرى مثل التكلفة الاستبدالية أو التكلفة الجارية أو القيمة العادلة التي لا تقوم على دليل ثبوتي قادم من خارج الوحدة الاقتصادية كما هو الحال في التكلفة التاريخية بل تعتمد بشكل كبير على آراء أفراد مهنيين بشرط إن يتحقق إجماعهم حول رأي ما ، على أن يستخدموا أسلوب القياس نفسه للوصول إلى هذا الرأي. وفي ضوء استنتاجات الدراسة يوصي الباحثان بالآتي:

- ١ ضرورة استخدام أساليب قياس غير أسلوب التكلفة التاريخية مثل التكلفة الجارية والقيمة العادلة فمن غير المنطقي في ظل بيئة تتسم بالتضخم يستمر فيها اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية الذي لا يقدم معلومات محاسبية تعكس الواقع الفعلي بصدق في ظل التضخم ويعتقد الباحثان إن تمسك الوحدات الاقتصادية والمحاسبين بهذا الأسلوب الذي يستند على الدليل الثبوتي هو لإخلاء العهدة ولتقديم أرقام لا يمكن التشكيك فيها من قبل الجهات التدقيقية الخارجية والداخلية.
- ٢ ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الصادرة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وعدم الاعتماد فقط على النظم المورثة. فكما نعلم إن النظام المحاسبي الموحد هو انعكاس لنظام سياسي ألا وهو النظام الاشتراكي ( طبق النظام المحاسبي الموحد في الغالب في الدول الاشتراكية ) وبعد عام ٢٠٠٣ تم تغيير النظام الاقتصادي في العراق إلى نظام السوق المفتوح، فليس من المعقول أن يتم اعتماد أدوات متعلقة بالنظم الاشتراكية والاقتصاد العراقي يقوم على نظام السوق المفتوح.



٣ تطوير الخصائص الشخصية للمحاسبين بالاتجاه نحو موضع السيطرة الداخلي ،  
وذلك من خلال إدخالهم بدورات تدريبية نفسية واجتماعية، بما يمكنهم من الإبداع  
والبحث عن المعلومة والقدرة على اتخاذ القرار المناسب، وهو ما سينعكس على  
مواكبتهم للتطورات في الحقل المحاسبي.

٤ إجراء المزيد من الدراسات بخصوص متغير موضوعية الأرقام المحاسبية ومتغير  
موضع السيطرة سواء جمع المتغيرين بدراسة واحدة أو استخدام أحد هذين المتغيرين  
مع متغيرات أخرى.

المصادر :

أولاً. المصادر باللغة الانكليزية

1. A.A.A., (1971) "Report of the Committee on foundations of accounting Measurements" *The Accounting Review*, Supplement, 1971, PP. 3-48
2. Balkaoui, Ahmed Riahi (2000) "*Accounting Theory*", Thomson Learning, Fourth Edition.
3. Brownell, Peter (1981) "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", *The Accounting Review*, Vol. LV1. No. 4, P.P: 844 -860.
4. Frucot, V. and Shearon, W. (1991) "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", *The Accounting Review*, Vol. 66. No. 1, PP.80-99.
5. Handriksen, Eldon, S. (1982). "*Accounting Theory*", Richard D. Irwin, INC. Fourth Edition.
6. Kam, Vernon (1986) "*Accounting Theory*", John, Wily and Sons, New York.
7. Licata and others (1986) " A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 1, PP.112-117

8. McKernan, John Francis, (2007). "Objectivity in Accounting", *Accounting Organization and Society*, PP.155-180.
9. Parker, James, (1975) "Tasting Comparability and Objectivity of Exit Value Accounting" *The Accounting Review*, PP. 512-524.
10. Roux C.A., Schmidt C. and Schepers J.M. () "Achievement Motivation, Locus of Control and Individuality as Predictors of Participative Management in the South African Educational Environment"
11. Stokes P. and Polansky S. "Shifting the Economic Locus of Control Improving Financial Decision Making In High Risk Population"
12. Wojdak, F. Joseph, (1970) "Levels of Objectivity in the Accounting Process", *The Accounting Review*, January, PP.88-98.

#### ثانياً. المصادر باللغة العربية .

١. بني خالد، محمد سليمان "مركز الضبط وعلاقته بمستوى التحصيل الأكاديمي لدى طلبة العلوم في جامعة آل البيت" مجلة العلوم الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد ١٧، العدد ٢/ يونيو، ص ص: ٤٩١ : ٥١٢.
٢. جودة، محفوظ، (٢٠٠٨). "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٣. جرينبرج، جيرالد، بارون، روبرت، (٢٠٠٤) "إدارة السلوك في المنظمات"، تعريب رفاعي، رفاعي محمد، وبسيوني، إسماعيل علي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٤. حسنين، عمر السيد، (١٩٨٦). "فصول من تطور الفكر المحاسبي"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
٥. داغر، منقذ محمد وصالح، عادل حرحوش (٢٠٠٠) "نظرية السلوك التنظيمي"، دار الكتب للطباعة، بغداد، العراق.

٦. رمضان، زياد (٢٠٠١). "مبادئ الإحصاء الوصفي والتطبيقي والحيوي"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٧. الشيرازي، عباس مهدي (١٩٩٠) "نظرية المحاسبة" ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
٨. العطية، سميرة (٢٠٠٣) "سلوك المنظمة سلوكا لفرد والجماعة"، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٩. علام، اعتماد، ورسلان، يسري (١٩٩١). "أساسيات الإحصاء الاجتماعي" دار قطري بن الفجاءة للنشر والتوزيع، الدوحة، قطر.
١٠. منصور، عوض، وصبري، عزام، والقادري، محمد، والربايعة، أحمد، وسالم، عبد الرحمن (٢٠٠٢) "مقدمة في الإحصاء"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
١١. الناغي، محمود السيد (٢٠٠٥). "دراسات في نظرية المحاسبة"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

### الملحق (١)

استمارة استبيان

جامعة البصرة

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم العلوم المالية والمصرفية

تحية طيبة...

يقوم الباحثان بانجاز الدراسة الموسومة (علاقة موضوعية الأرقام المحاسبية بموضع السيطرة لدى المحاسب العراقي: دراسة استطلاعية) ونظراً لما نتوسمه فيكم من معرفة وخبرة في هذا المجال نود إن نجد القبول لديكم لمساعدتنا في الإجابة على فقرات الاستبانة لدعم الدراسة بصورة جيدة .

### الباحثن

#### أولاً. المعلومات الشخصية

- ١- الجنس ذكر ( ) أنثى ( )
- ٢- العمر : ( ) ٢٩-٢٠ ( ) ٣٩-٣٠ ( ) ٤٩-٤٠ ( ) ٥٩-٥٠ ( ) ٦٠ فأكثر ( )
- ٣- الشهادة: إعدادية ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير ( ) دكتوراه ( ) أخرى اذكرها --
- ٤- التخصص: محاسبة ( ) إدارة ( ) اقتصاد ( ) علوم مالية ومصرفية ( ) إحصاء ( ) أخرى اذكرها ----
- ٥- الخبرة: ١-٥ سنوات ( ) ٦-١٠ سنوات ( ) ١١-١٥ سنة ( ) ١٦-٢٠ ( ) ٢١ فأكثر ( )

#### ثانياً. قياس موضع السيطرة

ت	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق إلى حد ما	محايد	لا أوافق إلى حد ما	لا أوافق
1	سبب حصولي على ما أتمناه عادة هو لكوني أعمل جاهداً من أجله.					
2	غالبا ما تكون الخطط التي أضعتها قابلة للتطبيق من قبلي.					
3	أفضل ممارسة الألعاب التي تتطلب بعض الحظ					

					على الألعاب التي تتطلب مهارة فقط.
4					استطيع تعلم كل شيء إذا صممت على ذلك.
5					إن السبب الأساس في الانجازات التي حققتها حتى الآن هو قدراتي وعملي الجدي.
6					لا أضع لنفسي أهدافاً عادة لأن من الصعب متابعة تنفيذها.
7					إن المنافسة تقلل التفوق أو تعيقه .
8					يلعب الحظ دوراً كبيراً في تفوق الناس.
9					أحب أن أعرف أدائي مقارنة بالآخرين عندما أدخل في امتحان معهم.
10					من العبث الاستمرار بعمل شيء أجده صعباً بالنسبة لي.

### ثالثاً. موضوعية الأرقام المحاسبية

هل تهتم عند تحديد موضوعية الأرقام المحاسبية بالأمور التالية:-

ت	الفقرة	اهتم بشكل مطلق	اهتم	محايد	لا اهتم	لا اهتم بشكل مطلق
١	التدقيق اللاحق للعملية المحاسبية (تدقيق داخلي).					
٢	التدقيق اللاحق للعملية المحاسبية (تدقيق خارجي).					
٣	مساعدة المدقق الخارجي على التأكد من صحة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية.					
٤	تقديم دليل على حدوث عملية مالية.					
٥	تبرئة ذمتك.					
٦	سرعة تقديم أو إصدار القوائم المالية.					
٧	كفاءة المحاسب الزميل المشارك في تحديد موضوعية الأرقام المحاسبية.					
٨	التدريب الذي حصل عليه المحاسب الزميل.					
٩	خبرة المحاسب الزميل.					
١٠	المؤهل العلمي للمحاسب الزميل.					
١١	نوع الطريقة المحاسبية المستخدمة .					
١٢	مخرجات النظام المحاسبي.					
١٣	موافقة زملائك المحاسبين على الإجراء الذي تقوم به.					
١٤	اعتقادك إن المحاسبين الآخرين سيصلون إلى النتائج نفسها عند استخدام الطرائق المحاسبية التي استخدمتها.					

					صدق الأرقام المحاسبية في تعبيرها عن الواقع المالي.	١٥
					تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين	١٦