

دور قياس التمثيل الصادق للمعلومات في جودة القوائم المالية من خلال القوائم أو التقارير المالية

The role of measuring faithful representation of information in the quality of financial statements through lists or financial reports

أ.م. د عادل صبحي عبد القادر

Adel Sobhi Abdul Qader
dadel7021@yahoo.com

نور عبدالامير عبد الوهاب

Noor Abdulamer Abdulwahab
Noor.mahbouba@gmail.com

كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية

College of Administration and Economics-Iraqi University

تاريخ تقديم البحث: 2023/03/20

تاريخ قبول النشر: 2023/04/11

المستخلص

يهدف البحث الى إمكانية قياس التمثيل الصادق في البيئة المحلية , من خلال عرض الاطار المفاهيمي للتمثيل الصادق وكيفية قياسه في البيئة المحلية وبيان اهمية تحقيق التمثيل الصادق وانعكاسه على البيئة المحلية, وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها , ان التمثيل الصادق لما يجده المحاسب من مسؤولية المحاسب الكاملة تضعه في اتجاه جميع الممارسات التي تجعل التزامه قوي بأخلاقيات المهنة وبالتالي قوائم مالية فيها نسبة التمثيل الصادق حيث كلما كانت نسبة التمثيل الصادق عالية في الشركات في البيئة المحلية كان المستثمرون والمقرضين لديهم ثقة عالية بهذه القوائم, وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات كان اهمها ضرورة أخذ الأخلاقيات بعين الاعتبار عند صياغة أي نموذج للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية مع ضرورة أخذ الصفات العامة للمعلومات التي أشارت إليها المراجع العلمية..

الكلمات المفتاحية : التمثيل الصادق

Abstract

The research aims to measure faithful representation in the local environment, by presenting the conceptual framework for faithful representation and how to measure it in the local environment and explain the importance of achieving faithful representation and its impact on the local environment, and the researchers have reached a set of conclusions of the most important, that faithful representation of the accountant finds from The full accountability of the accountant puts it in the direction of all practices that make his commitment to the ethics of the profession and thus financial lists in which the percentage of faithful representation is where the higher the percentage of faithful representation in companies in the local environment was investors and lenders who have high confidence in these lists, and the researcher made a set of recommendations, the most important of which was the necessity Taking ethics into consideration when formulating any model of the qualitative qualities of accounting information, with the necessity of taking the general characteristics of the information indicated by the scientific references

مقدمة

ان القوائم والتقارير المالية المنشورة للوحدات الاقتصادية أحد اهم مصادر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، فصحة القرارات لمستخدمي القوائم المالية مبنية على ملائمة وصدق تمثيل ما تتضمنه تلك القوائم والتقارير من معلومات , ومن بين أسباب انخفاض جودة المعلومات المحاسبية تعرضها في الغالب الى التلاعب والاحتيايل المحاسبي وبما يخدم إدارة الوحدة الاقتصادية وهذا ما يؤدي بدوره الى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها وعدم عكسها للواقع الفعلي للوحدات الاقتصادية. ومع استمرار

التطور لمهنة المحاسبة بدأ التأثير على جوهر وشكل القوائم المالية من حيث ما تحتويها من معلومات وتأثيرها على جودة وطرق القياس والعرض، ومع زيادة حاجة مستخدمي التقارير المالية وانفتاح الأسواق الامر الذي انعكس على الأرقام الظاهرة في التقارير المالية

المبحث الاول: منهجية البحث

1-مشكلة البحث

على الرغم من تطوير الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي فما زال هذا الاطار غير ملبي لبعض متطلبات الإبلاغ المالي، والقدرة على توجيه الشركات لتقديم معلومات ملائمة في القيمة للمستثمرين، ودعم عمليات تطوير المعايير المحاسبية نتيجة لعدم الإفصاح عن نموذج الاعمال في البيئة المحلية مما يثير التساؤل الاتي:

دور قياس التمثيل الصادق للمعلومات في جودة القوائم المالية؟

2- اهداف البحث

يهدف البحث الى :

1. دراسة وتحليل الإطار المفاهيمي للتمثيل الصادق وامكانية قياسه في البيئة المحلية.
2. دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في البيئة المحلية.

3- أهمية البحث

تتم اهمية هذا البحث من خلال زيادة اهتمام المنظمات المهنية في اعطاء المزيد من الاهتمام بالتعريف بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ودعم الدراسات التي تنتظر في أهمية تطوير الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي ومساعدة المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية من خلال تطوير المعايير المحاسبية للشركات.

4- فرضية البحث

لحل مشكلة البحث وتحقيق أهدافه, يستند البحث الى الفرضية الاتية:

ان قياس التمثيل الصادق يسهم في تحقيق جودة القوائم المالية

5- منهج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهدافه وأهميته سيتم تبني المناهج الاتية في إطار جانبي البحث وكالاتي:

1. الجانب النظري: سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل متغيرات البحث بإطارها النظري، اعتماداً على الكتب والبحوث والدراسات السابقة المنشورة في الدوريات والمواقع الالكترونية ذات الصلة.
2. الجانب العملي: تم توظيف المنهج الوصفي الكمي التحليلي في قياس التمثيل الصادق .

6- حدود البحث

- 1.الحدود الموضوعية: اختبر البحث الأثر في قياس التمثيل الصادق.
- 2.الحدود الزمانية: تعد الفترة (2016- 2021) أساسا لجمع المصادر والبيانات المحاسبية عن الشركات عينة البحث.
- 3.الحدود المكانية: تم اختيار مجموعة من الشركات التدقيق المجازة للعمل في العراق كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث.

7- مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في شركات التدقيق المجازة للعمل في العراق والبالغ عددها 5 شركات حسب التقرير الصادر من مجلس المهنة المتضمن اسماء شركات التدقيق المجازة للعمل عام 2022 .

المبحث الثاني : الاطار النظري للتمثيل الصادق

في عام 2010 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الاطار المفاهيمي الخاص بالإبلاغ المالي واستبدل فيه مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق الذي حل محل الاطار الصادر في عام 1989 وقد كان التغيير لسببين الأول لان مصطلح الموثوقية قد فهم بشكل خاطئ على نطاق واسع وذلك لوجود تشابه بين اوصاف خاصية الموثوقية على حد كبير لفكرة المجلس مع قابلية التحقق والتي اعتبرت خاصية معززة لاحقاً، وثانياً إزالة قيد الحيطة والحذر (التحفظ) وتفضيل الجوهر على الشكل من الاطار الجديد(حسن و يعقوب،:2019: 6-7) حيث أرتبط مفهوم التمثيل الصادق بمخرجات النظام المحاسبي أذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية انها تعطي نظرة صادقة عن نتيجة النشاط والمركز المالي وبالتالي يستخدم مصطلح التمثيل الصادق بشكل واسع في العالم ، فالمصطلحات في العلوم الاجتماعية بشكل عام تملك ثلاث معانٍ، فالأول يمثل المفهوم العام ويعبر عما يفهمه الناس من هذا المصطلح، والمعنى الثاني يمثل المفهوم القانوني الذي يعبر عن معناه القانوني وسبل تحقيقه، أما المعنى الثالث فيمثل المفهوم الفني والذي يرتبط بمعناه في حقل المعرفة وكيفية تحقيقه ويقدر تعلق الامر بحقل المحاسبة فأن ما يهمننا هو المعنى الفني لمفهوم التمثيل الصادق مالم تقضي الضرورة غير ذلك وبناءً على ذلك فأن المعلومة المحاسبية يجب ان تعكس بصدق الواقع الاقتصادي بشكل موضوعي ولموس (التميمي و بيره ،2016:478)

1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية Qualitative Characteristics of Financial Information

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تميز معلومات أفضل (الأكثر فائدة) من المعلومات الاخرى (الأقل فائدة) لأغراض صنع القرار فالخصائص النوعية إما خصائص أساسية أو تعزيزية اعتماداً على كيفية تأثيرها على استخدام القرار للمعلومات ، حيث يقتصر توفير معلومات مالية مفيدة على قيد مهم وهو عدم تجاوز التكلفة الخاصة بإنتاج المعلومات لفوائد ممارسة الإبلاغ المالي (المنفعة) (Kieso,2020:123).

حيث تتضمن الخصائص النوعية الأساسية الاتي: -

1. الملائمة: Relevance فالمعلومات الملائمة هي ان تكون لها علاقة باحتياجات أولئك الذين يتعين عليهم اتخاذ القرارات

الاقتصادية وعلى وجه الخصوص، المستثمر العقلاني المفترض ، بمعنى آخر إنها مسألة تلبية احتياجات أولئك الذين لديهم القدرة على اتخاذ قرار ويكفي ذلك لمساعدة المستخدمين على إنشاء تنبؤاتهم الخاصة وخاصة التنبؤات المتعلقة بالتدفقات المالية فعندما تؤكد القوائم المالية أو تنفي التنبؤات السابقة فإنها تمكن من صياغة التنبؤات المستقبلية بدقة أكثر (Burlaud,2013:14).

فالملائمة هي واحدة من الخاصيتين الأساسيتين اللتين يجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات ، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث تغيير في القرار عندما يكون

لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو أهمية نسبية او جميعها (Kieso,2020:124) ، وكما يلي :-

أ- القيمة التنبؤية predictive value

المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان لها قيمة كمدخلات للعمليات التنبؤية التي يستخدمها المستثمرون لتشكيل توقعاتهم الخاصة حول المستقبل (Kieso,2020:123) . ان مفهوم القدرة التنبؤية تم اشتقاقه من نماذج تقييم الاستثمار فالمعلومات المحاسبية لابد ان تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل لزيادة الثقة فيها في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل وبالتالي فان القدرة التنبؤية لا تعني ان تكون الأرقام المحاسبية في ذاتها تنبؤات عن نتائج الاحداث في المستقبل وانما كل ما يقصد بها انه يمكن الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤات اللازمة من قبل متخذ القرار (البياتي, 2007 :3-4).

ب- القيمة التوكيدية confirmatory value

تساعد المعلومات أيضاً المستخدمين على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة , فعندما تصدر الوحدة الاقتصادية قوائمها المالية في نهاية العام فإنها تؤكد أو تتقاطع مع توقعات الماضي بناءً على التقييمات السابقة ويترتب على ذلك أن القيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية مترابطة (Kieso,2020:123). تساهم القيمة التوكيدية في أهمية معلومات التقارير المالية فالمعلومات لها قيمة توكيدية إذا تأكدت أو تغيرت توقعات الماضي بناءً على التقييمات السابقة , حيث سيساعد ذلك على تأكيد التوقعات أو تغييرها من أجل الحصول على نظرة ثاقبة عن القيمة التوكيدية للمعلومات (Beest et al,2009:7)

ج- الأهمية النسبية (المادية) Materiality

المعلومات تكون ذات أهمية نسبية (مادية) في حال كان حذفها أو الخطأ بها يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية المبلغ عنها ومع ذلك من الصعب تقديم إرشادات للوحدة في الحكم عندما يكون عنصر معين غير مادي , فالأهمية النسبية تختلف باختلاف العوامل الكمية والنوعية في تحديد ما إذا كان عنصر ما ذو أهمية نسبية ام لا (Kieso,2020:124).

ان الأهمية النسبية تمثل كون الاستبعاد او التحريفات بما في ذلك الحذف اذا كانت بمفردها او في مجملها من المتوقع وبشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تم اتخاذها بناء على القوائم المالية , لذلك نجد ان الأهمية النسبية مصطلح يشير الى نسبية او أهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية بحيث يعتبر ذو أهمية نسبية اذا ما كان استبعاده او تحريفه يشكل تأثيراً جوهرياً على دلالة القوائم المالية وعليه فإن الأهمية النسبية تعني قدرة المعلومات المحذوفة او المضللة في التأثير على القرارات التي يتخذها المستخدم الراشد اعتماداً على تلك المعلومات في القوائم المالية ومدى تأثيرها على الحكم المهني لمراقب الحسابات في عدالة وصدق القوائم المالية(عبيد وسلمان,2021 : 3)

2. التمثيل الصادق Faithful Representation

تعتبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وأرقام وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب الا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة بل يجب أن تعبر أيضاً بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها(عبد الغاني,201944:) . فالتمثيل الصادق عرضة لكثير من الانتقادات التي تجعل المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية لا تمثل بصدق واقع الحال في المنشأة حيث ان التقدير والتخمين يتأفان مع التمثيل الصادق (الجعرات,2019 208:) . ويعني التمثيل الصادق بأن الأرقام والاحداث تطابق ما موجود وحدث فعلاً, فهو ضروري لان معظم المستخدمين لا يملكون الوقت ولا الخبرة لتقييم محتوى المعلومات وليكون التمثيل صادق يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايطة وخالية من الأخطاء . وكما يلي :- (Kieso et al,2020:126)

أ- الاكتمال Completeness

ويعني أن يتم توفير جميع المعلومات الضرورية للتمثيل الصادق ويمكن أن يتسبب الحذف في أن تكون المعلومات خاطئة أو مضللة وبالتالي لا تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية (Kieso et al,2020:126) . وهي تعني ايضاً تضمين جميع المعلومات الضرورية لفهم الظاهر الموصوفة المشتملة الاوصاف والتوضيحات المرتبطة بنوعية وطبيعة البنود والعوامل التي تؤثر في نوعيتها وطبيعتها فوصف هذه الظواهر بشكل متكامل يعني ان المعلومات المحاسبية تمثلها بصدق(حسن ويعقوب,2019: 7) . ويتضمن الوصف الكامل جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم وصفها بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة وبالنسبة لبعض العناصر قد يستلزم التصوير الكامل أيضاً تفسيرات للحقائق المهمة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها والعملية المستخدمة لتحديد التصوير العددي.(Conceptual Framework,2020:14).

ب- الحياد Neutrality

ويعني أن الوحدة الاقتصادية لا يمكنها اختيار المعلومات التي تفضلها مجموعة واحدة من الأطراف المهتمة على الأخرى ويجب أن تكون المعلومات غير المتحيزة هي الاعتبار الرئيس، حيث يشير مجلس معايير المحاسبة الدولية أن الحياد يدعمه التعقل (**prudence**) ويعني ممارسة الحذر عند إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم اليقين فممارسة الحيطة تعني عدم المبالغة في تقدير الأصول والدخل وعدم المبالغة في تقدير الالتزامات والمصروفات. (Kieso et al,2020:127). وقد تم تعريف الحياد بأنه غياب التحيز المقصود من المعلومات في الحصول على نتائج محددة مسبقاً أو أحداث نوع معين من السلوك وينظر الى الحيادية بأنها البعد عن التحيز والتحرر من الرأي الشخصي لصالح الأدلة والاسس والقواعد والمفاهيم والإجراءات والسياسات والمبادئ ضمن فرضيات ومتطلبات وقيود، حيث يتم القياس والتسجيل والترحيل والتبويب والتحليل والتلخيص والتقرير او العرض وفقاً لذلك(الجعارات,2012: 209) ومع ذلك فقد تحتوي معايير معينة على متطلبات غير متماثلة إذا كانت هذه نتيجة للقرارات تهدف إلى اختيار المعلومات الملائمة التي تمثل بصدق ما يزعم أنها تمثله. (Conceptual Framework,2020:15).

ج- الخلو من الأخطاء Free from Error

سيكون عنصر المعلومات الخالي من الخطأ تمثيلاً صادقاً أكثر دقة لبيد مالي والتمثيل الصادق لا يعني التحرر التام من الخطأ وذلك لان معظم إجراءات اعداد التقارير المالية تتضمن تقديرات من أنواع مختلفة تتضمن حكم الإدارة (Kieso et al,2020:128). التمثيل الصادق يرافق مراحل الدورة المحاسبية كاملة فيجب أن يوصف الحدث او العملية المالية بنفس الدقة في التأثير على الحسابات ذات العلاقة وعند اثباته في السجلات المحاسبية يجب ان يكون مؤيداً بمستندات دالة على ذلك متطابقاً رقمياً ووصفياً مع ما تم قيده في السجلات المحاسبية بجانبه المدين والدائن وصولاً الى الترسيد الصحيح واجراء كافة التسويات اللازمة حال وجودها ثم انتاج المعلومة الصادقة المعبرة والممثلة لواقع ما تم في المنشأة , ولا يقتصر التمثيل الصادق بالتحدث عن الأرقام بل يتعدى ذلك الى الإفصاح اللازم الذي يجب ان تذكر فيه كافة المعلومات النوعية والكمية المحتملة , ان التمثيل الصادق غير التمثيل العادل فبينما التمثيل الصادق هو ما يجب ان يعبر عنه المحاسبون لكل ما تم في المنشأة وصولاً الى المركز المالي ونتيجة الاعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية، بينما التمثيل العادل ما يراه المدققون في القوائم المالية المنشورة من تمثيل لما عليه واقع المنشأة وكونهم يقومون بعملهم اعتماداً على المعاينة فلا يستطيعون ان يذكروا ان هذه القوائم تمثل بصدق ما عليه واقع المنشأة وانما يرون القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة الاعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية(الجعارات,2012: 207). يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض فائدة المعلومات إذا تم وصف التقديرات وشرحها بوضوح وشرح حتى مستوى عالٍ من عدم اليقين في القياس لا يمنع بالضرورة مثل هذا التقدير من تقديم معلومات مفيدة (Conceptual Framework,2020:15)

3. طرق قياس التمثيل الصادق How to measure faithful representation

تساهم أداة القياس في تحسين تقييم الجودة لمعلومات التقارير المالية، وتلبية لطلب كل من FASB و IASB (2008) لجعل الخصائص النوعية قابلة للقياس من الناحية التشغيلية. وعلى الرغم من أن كل من FASB و IASB يشددان على أهمية التقارير المالية عالية الجودة، فإن إحدى المشكلات الرئيسية الموجودة في الأدبيات السابقة هي كيفية تشغيل وقياس الجودة لأنها خصوصية سياق، حيث يتضمن تقييم تجريبي لجودة التقارير المالية حتماً تفضيلات بين مكونات لا تعد ولا تحصى، ونظراً لأن مجموعات المستخدمين المختلفة سيكون لها تفضيلات متباينة، فإن الجودة المتصورة ستتحرف بين المكونات بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المستخدمون في مجموعة المستخدمين أيضاً معلومات مماثلة مفيدة بشكل مختلف بالنظر إلى سياقها ومن خلال ذلك هناك عدة أدوات لقياس التمثيل الصادق

1- تفعيل الخصائص النوعية Operationalization of the qualitative characteristics لبناء أداة القياس،

نستخدم الأدبيات السابقة التي يتم فيها تقديم جودة الإبلاغ المالية من خلال الشروط الأساسية في الخصائص النوعية الكامنة وراء فائدة القرار وعلى النحو المحدد في (IASB, 2008) حيث تعد الخصائص النوعية الأساسية (أي التمثيل الصادق) الأكثر أهمية في تحديد معلومات الإبلاغ المالية (Cohen et al, 2004:45). ويمكن أن تحسن الخصائص النوعية المعززة (أي قابلية الفهم وقابلية التحقق وقابلية المقارنة والتوقيت المناسب) من فائدة القرار عند إنشاء الخصائص النوعية الأساسية، ومع ذلك لا يمكنهم تحديد جودة التقارير المالية بمفردهم باستثناء التوقيت المناسب، حيث يتم قياس كل من الخصائص النوعية باستخدام العناصر المتعددة التي تشير إلى المفاهيم الفرعية للخصائص النوعية لضمان الصلاحية الداخلية لهذه العناصر، حيث تستند مقاييس الجودة إلى الأدبيات التجريبية السابقة لتستخدم مقاييس تصنيف من خمس نقاط لتقييم الدرجات على عناصر التمثيل الصادق والذي يمثل الخاصية (السمة) النوعية الأساسية الثانية وهي **الحياد، والاكتمال، والتحرير من خطأ المواد، والتحقق**، وعلى الرغم من أنه لا يمكن تحقيق عدم وجود انحياز كامل، إلا أن مستوى معين من الدقة ضروري لمعلومات الإبلاغ المالية إلى قرار مفيد لذلك من المهم دراسة الحجة المنصوص عليها في التقديرات والافتراضات المختلفة المقدمة في التقرير السنوي. إذا تم توفير رؤى صالحة للافتراضات والتقديرات، فمن المحتمل أن تمثل الظواهر الاقتصادية بدون تحيز بالإضافة إلى ذلك تزيد الرؤى الصالحة المقدمة للمبادئ المحاسبية المستخدمة من احتمال فهم طريقة القياس بشكل عام وهذا أمر يقلل من إمكانية الأخطاء المادية المتعمدة وان القياسات المستخدمة لتفعيل الأساسيات وتعزيز الخصائص من خلال الأسئلة التالية (Beest et al, 2009:4-37)

- الى أي مدى صلاحية الرؤى المقدمة لدعم القرار لبعض الافتراضات والتقديرات السنوية؟
 - الى أي مدى قاعدة اختيار الشركة لمبادئ محاسبية معينة على الرؤى الصحيحة؟
 - الى أي مدى تستطيع الوحدة في مناقشتها النتائج السنوية ان تفصح عن الاحداث السلبية كما تفصح عن الاحداث الإيجابية؟
 - أي نوع من المدققين يتم تضمين التقرير في تقرير سنوي؟
 - الى أي مدى تقدم المعلومات على حوكمة الوحدات؟
- إذا ما تم الإجابة عن هذه الأسئلة من القوائم المالية وتحققت العناصر الثلاثة للتمثيل الصادق (الاكتمال، الحياد والخلو من الأخطاء) فإنه يتم قياس التمثيل الصادق.
- وترى الباحثة بأن هذه الطريقة صعب تنفيذها في البيئة المحلية لصعوبة التعاون بين الباحث وبين الوحدات الاقتصادية بصورة عامة او المصارف بصورة خاصة.

2- قياس التمثيل الصادق من خلال أبحاث المسح Measuring faithful representation though survey research

تم اعتماد تصميم أبحاث المسح للدراسة عند إشراك جمع البيانات وذلك من خلال دراسة وتحليل الاستبيانات الموزعة على المحاسبين ومدققي الوحدات الاقتصادية والوكالات التنظيمية، بعد ذلك يتم تصنيف الاستبيان وتحليله لتعكس المعلومات الديموغرافية والمتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة مؤشرات معينة بعدها، يتم تصنيف الردود على الاستبانة من خلال اعتماد مقياس ليكرت الخماسي لقياس وتحديد مؤشرات الاحصاء الوصفي ومؤشرات الاحصاء الاستنباطي بمساعدة الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك بعد إجراء اختبار للاتساق الداخلي (اختبار الموثوقية) على أداة البحث؛ باستخدام مؤشر اختبار موثوقية الفاكرونباخ (Enyi et al, 2019:8) Alpha Cronbach.

وترى الباحثة ان هذه الدراسة لا تعطي نتيجة موثوقة علمياً بالنسبة للبيئة العراقية وخصوصاً ان الامر بحاجة الى مسح شامل لعدد كبير من المحاسبين والمدققين مع مراعاة الفروق العلمية لهم وسنوات الخبرة.

3- قياس التمثيل الصادق باستخدام نموذج (معادلة) وايت **measuring faithful representation by using****White equation**

يسعى هذا النموذج من خلال المعادلة الى التعرف على إمكانية تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وقياسها عن طريق استخدام المنهج القياسي المبني على معادلات رياضية واحصائية من خلال ادخال بيانات القوائم المالية الخاصة بالشركات , حيث يمثل النموذج أداة قياس للتمثيل الصادق في القوائم المالية بالاعتماد على التدفق النقدي التشغيلي في المستقبل وعلاقته بالأصول المتداولة والالتزامات القصيرة الاجل التي تولد الإيرادات التشغيلية اعتمادا على إمكانية استردادها او تسويتها خلال مدة سنة مالية واحدة وبالاعتماد على المعلومات الواردة في قوائمها المالية وكما يلي: (White,2007)

القانون كالآتي:

Faithful representation (CFO+1)

$$= A0 + Accrit + Cpcfit + Defit +1 + \sum I,t+1$$

اذ ان:

$$Accrit \text{ (المستحقات)} = \frac{\text{صافي المدينون} - \text{المطلوبات المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{اجمالي الاصول للسنة السابقة}}$$

$$Cpcfit \text{ (التدفقات النقدية الداخلة)} = \frac{\text{الإيرادات التشغيلية} - \text{الاندثارات}}{\text{اجمالي الاصول للسنة الحالية} - \text{مستحقات الفترة السابقة}}$$

$$Defit+1 \text{ (المؤجلات)} = \frac{\text{الاصول المتداولة} + \text{المخزون}}{\text{اجمالي الاصول للسنة الحالية}}$$

$$\sum I,t+1 = \text{يفترض ان نسبة معامل الخطأ هي صفر}$$

وقد اعتمد الباحثان هذه المعادلة في الجانب العملي بالاعتماد على بيانات لقوائم مالية لشركات عراقية مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية (عينة البحث) والبالغ عددها خمس شركات والمتمثلة بالآتي

- شركة اسيا سيل للاتصالات.
- شركة الزوراء للاستثمار المالي.
- شركة بغداد للمشروبات الغازية
- الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية
- شركة الخليج للتأمين

وللفترة الزمنية من 2016 ولغاية 2020.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

في الادبيات المحاسبية تناولت مصطلح الجودة من عدة جوانب: جودة الأرباح المحاسبية, جودة الإفصاح , جودة المعلومات المحاسبية, جودة التدقيق. وكما هو معروف تتمثل وظيفة المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل نتائج الاحداث والظواهر الاقتصادية خلال فترة مالية, وبطريقة تضمن الفهم والادراك لجميع مستخدمي التقارير المالية, اذ تقوم المحاسبة بتنفيذ مجموعة من الممارسات التي تتمثل خلاصتها بالابلاغ المالي (kieso,2020:1550)

تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين الشركات والمصانع والخدمات المختلفة، وبالتالي النظر إلى وعي المستهلكين في اختيار الخدمات ذات الجودة الأفضل.

1- العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية:

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

يستند النظام المحاسبي في أساس وظائفه علي مجموعة من العناصر والمقومات والتي تتمثل في مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن هذه المقومات:

أ- المقومات المادية: وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية

ب- المقومات البشرية: وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

ج- المقومات المالية: وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه

2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية**الملائمة Relevance**

المعلومات المالية ذات الصلة قادرة على إحداث تغيير في القرارات التي اتخذتها المستخدمون. قد تكون المعلومات قادرة على إحداث تغيير في قرار حتى لو كان بعض المستخدمين اختر عدم الاستقادة منه أو تدرك بالفعل من مصادر أخرى، المعلومات المالية قادرة على إحداث تغيير في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية، قيمة تأكيد أو كليهما، المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كمدخل للعمليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. لا يلزم أن تكون المعلومات المالية تنبؤاً أو توقعاً لها قيمة تنبؤية. يتم استخدام المعلومات المالية ذات القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين في وضع تنبؤاتهم، المعلومات المالية لها قيمة تأكيد إذا كانت توفر تعليقات حول (تأكيد أو تغييرات) التقييمات السابقة، القيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة للمعلومات المالية مترابطة. المعلومات التي لها قيمة تنبؤية غالباً ما لها قيمة تأكيد. على سبيل المثال، يمكن أيضاً مقارنة معلومات الإيرادات للعام الحالي، والتي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة، بتوقعات الإيرادات للعام الحالي الذي تم إجراؤه في السنوات الماضية. يمكن أن تساعد نتائج هذه المقارنات المستخدم على تصحيح وتحسين العمليات التي تم استخدامها لجعل تلك التنبؤات صادقة (13:2020, conceptual framework)

التمثيل الصادق Faithful Representation

أرتبط مفهوم التمثيل الصادق بمخرجات النظام المحاسبي، أذ يتوقع مستخدمو القوائم المالية انها تعطي نظرة صادقة عن نتيجة النشاط والمركز المالي، ويستخدم مصطلح التمثيل الصادق بشكل واسع في العالم وان المصطلحات في العلوم الاجتماعية بشكل عام تملك ثلاث معان، الأول يمثل المفهوم العام ويعبر عما يفهمه الناس من هذا المصطلح، والثاني يمثل المفهوم القانوني الذي يعبر عن معناه القانوني وسبل تحقيقه، ما المعنى الثالث فيمثل المفهوم الفني والذي يرتبط بمعناه في حقل المعرفة وكيفية تحقيقه وبقدر تعلق الامر بحقل المحاسبة فأن ما يهمننا هو المعنى الفني لمفهوم التمثيل الصادق مالم تقضي الضرورة غير ذلك وبناءاً على ذلك فأن المحاسبة تعكس بصدق الواقع الاقتصادي بشكل موضوعي وملموس (التميمي&بيبره،:4782016)، تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات وأرقام وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب الا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة بل يجب أن تعبر أيضا بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها(عبد الغاني،:442019) أن احدى اهم الاعتبارات التي ينبغي معالجتها في الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي هي خاصية التمثيل الصادق، والتي تعبر عن موثوقية الأساليب المستعملة لمعالجة المعاملات المحاسبية، ويحدث الخطر الذي ينبغي معالجته،(التميمي&الزيني،:5302019) عرف التمثيل الصادق بأنه التوافق بين المقياس او الوصف والظاهرة التي يدعي تمثيلها وان تكون مفيدة ينبغي ان لا تمثل المعلومات المالية الظواهر الملائمة فحسب بل ينبغي ان تمثل صدق الظاهرة الاقتصادية التي تعني تمثيلها في التقارير المالية (13:2013, Burlaud)

المبحث الرابع: الجانب العملي/دراسة العلاقة بين قياس التمثيل الصادق للمعلومات والقوائم المالية

يعد القياس الحجر الأساس في شتى المجالات العلمية فالقياس هو طريقة لوصف الأحداث عن طريق الأرقام للتمكن من مقارنتها بأحداث أخرى فغالبًا ما يستخدم الباحثون الذين يدرسون القوائم المالية كدافع لأبحاثهم أو كتفسير للنتائج، وتعتبر حالات قياس تحقيق التمثيل الصادق قليلة بالنسبة لكم البحوث المنشورة، حيث يبين هذا المبحث كيفية قياس التمثيل الصادق في الشركات عينة البحث.

1. مجتمع وعينة البحث Community and Sample Research

يتمثل مجتمع البحث في جميع الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ولغرض تحقيق هدف البحث قامت الباحثة باختيار عينة قصدية مكونة من 5 شركات مساهمة خاصة ومختلطة مجازة للعمل في العراق وللفترة الزمنية من 2016 - 2021 وحسب الجدول ادناه.

جدول (1) عينة البحث

| التسلسل | اسم الشركة | القطاع |
|---------|---|---------------|
| 1 | شركة اسيا سيل للاتصالات | مساهمة خاصة |
| 2 | شركة الزوراء للاستثمار المالي | مساهمة خاصة |
| 3 | شركة بغداد للمشروبات الغازية | مساهمة خاصة |
| 4 | الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية | مساهمة مختلطة |
| 5 | شركة الخليج للتأمين | مساهمة خاصة |

المصدر: اعداد الباحثان

2. نموذج White لقياس تحقق التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية

يمكن قياس تحقيق التمثيل الصادق بالاعتماد على نموذج وضعه (White) وكان النموذج يمثل أداة قياسه للتمثيل الصادق في القوائم المالية بالاعتماد على التدفق النقدي التشغيلي في المستقبل وعلاقته بالأصول المتداولة والالتزامات القصيرة الاجل التي تولد الإيرادات التشغيلية اعتمادا على إمكانية استردادها او تسويتها خلال مدة سنة مالية واحدة وبالاعتماد على المعلومات الواردة في قوائمها المالية وكما يلي:

القانون كالآتي:

Faithful representation (CFO+1)

$$= A_0 + Accrit + Cpcfit + Defit + 1 + \sum_{t=1}^n I_{t+1}$$

اذ ان:

$$Accrit \text{ (المستحقات)} = \frac{\text{صافي المدينون} - \text{المطلوبات المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{اجمالي الاصول للسنة السابقة}}$$

$$Cpcfit \text{ (التدفقات النقدية الداخلة)} = \frac{\text{الإيرادات التشغيلية} - \text{الاندثارات}}{\text{اجمالي الاصول للسنة الحالية} - \text{مستحقات الفترة السابقة}}$$

$$Defit+1 \text{ (المؤجلات)} = \frac{\text{الاصول المتداولة} + \text{المخزون}}{\text{اجمالي الاصول للسنة الحالية}}$$

$$\sum_{t=1}^n I_{t+1} = \text{يفترض ان نسبة معامل الخطأ هي صفر}$$

3. قياس تحقيق التمثيل الصادق والاحتيايل المحاسبي Measuring Achieving Faithful Representation and Accounting Fraud

1. شركة اسيا سيل للاتصالات

جدول (2) ملخص نتائج قياس تحقيق التمثيل الصادق لشركة اسيا سيل للفترة 2016-2020

| التفاصيل | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Accrit | -0.291 | -0.345 | -0.371 | -0.397 | -0.561 |
| Cpcfit | 0.272 | 0.311 | 0.344 | 0.368 | 0.301 |
| Defit+1 | 0.260 | 0.354 | 0.443 | 0.503 | 0.527 |
| تحقيق التمثيل الصادق | 0.242 | 0.320 | 0.416 | 0.474 | 0.268 |
| الاحتيايل المحاسبي | %24.2 | %32 | %41.6 | %47.4 | %26.8 |
| | %75.8 | %68 | % 58.4 | %52.6 | %73.2 |

المصدر: اعداد الباحثان

2-شركة الزوراء للاستثمار المالي

جدول (3) ملخص نتائج قياس تحقيق التمثيل الصادق لشركة الزوراء للفترة 2016-2020

| التفاصيل | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Accrit | -0.057 | -0.051 | -0.061 | -0.061 | -0.059 |
| Cpcfit | 0.014 | 0.024 | 0.021 | 0.008 | 0.002 |
| Defit+1 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 0.979 |
| تحقيق التمثيل الصادق | 0.958 | 0.972 | 0.959 | 0.947 | 0.923 |
| الاحتيايل المحاسبي | %95.8 | %97.2 | %95.9 | %94.7 | %92.3 |
| | %4.2 | %2.8 | %4.1 | %5.3 | %7.7 |

المصدر: اعداد الباحثان

3-شركة بغداد للمشروبات الغازية

جدول (4) ملخص نتائج قياس تحقيق التمثيل الصادق لشركة بغداد للفترة 2016-2020

| التفاصيل | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Accrit | -0.095 | -0.022 | -0.002 | -0.095 | -0.118 |
| Cpcfit | 0.946 | 0.845 | 0.876 | 0.836 | 0.813 |
| Defit+1 | 0.304 | 0.296 | 0.340 | 0.407 | 0.504 |
| تحقيق التمثيل الصادق | 1.154 | 1.119 | 1.218 | 1.148 | 1.199 |
| الاحتيايل المحاسبي | %115.4 | %111.9 | %121.8 | %114.8 | %119.9 |
| | %0 | %0 | %0 | %0 | %0 |

المصدر: اعداد الباحثان

4-الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية

جدول (5) ملخص نتائج قياس تحقيق التمثيل الصادق لشركة العراقية للفترة 2016-2020

| التفاصيل | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------|-------|-------|--------|-------|--------|
| Accrit | 0.058 | 0.225 | -0.098 | -1.29 | -1.072 |
| Cpcfit | 0.055 | 0.115 | -0.005 | 0.079 | 0.095 |
| Defit+1 | 0.362 | 0.358 | 0.323 | 0.381 | 0.448 |
| تحقيق التمثيل الصادق | 0.475 | 0.697 | 0.220 | 0.570 | 0.528 |
| الاحتيايل المحاسبي | %47.5 | %69.7 | %22 | %57 | %52.8 |
| | %52.5 | %30.3 | %78 | %43 | %47.2 |

المصدر: اعداد الباحثان

5- شركة الخليج للتأمين

جدول (6) ملخص نتائج قياس تحقيق التمثيل الصادق لشركة الخليج للفترة 2016- 2020

| التفاصيل | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Accrit | 0.203 | 0.485 | -0.243 | 0.132 | -0.103 |
| Cpcfit | 0.208 | 0.416 | 0.232 | 0.057 | 0.052 |
| Defit+1 | 0.995 | 0.998 | 0.989 | 0.991 | 0.992 |
| تحقيق التمثيل الصادق | 140.6% | 189.8% | 97.9% | 117.9% | 94.1% |
| الاحتيايل المحاسبي | 0% | 0% | 2.1% | 0% | 5.9% |

المصدر: اعداد الباحثان

وبناءً على ماورد في اعلاه يمكن القول انه تم قبول الفرضية الرئيسية الموسومة هناك قدرة لقياس التمثيل الصادق في البيئة المحلية.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

- أ- العمل هو على نفس المبادئ لقواعد المحاسبة في جميع أنحاء العالم لسنوات عديدة صعباً للغاية فالهياكل الاقتصادية مختلفة للبلدان، ونظراً لأن الاقتصادات لديها هيكل مختلف، فإنه يجلب تنوعاً في أخلاق الأعمال والأخلاق المهنية لعلم المحاسبة .
- ب- أن النتائج تظهر إمكانية قياس التمثيل الصادق في البيئة المحلية من خلال نموذج الاعمال والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية، إذ ان إضافة الإفصاح وخلو القوائم المالية من الأخطاء بالإضافة الى الحيادية والاكتمال والذي يعزز خاصية التمثيل الصادق للقوائم المالية سيجلب المستثمرين للاستثمار بشكل كبير في البيئة المحلية .

ثانياً: التوصيات

- أ- العمل على استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية في قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام، وخاصية التمثيل الصادق بشكل خاص، وفقاً للنموذج المعتمد في هذا البحث، والذي يعزز من امكانية الاعتماد على القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
- ب- ينبغي تطوير الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي بما يتناسب مع أهمية الإفصاح وان يبين مجلس معايير المحاسبة الدولية مدى الترابط بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكيف ينعكس ذلك في تعزيز الإبلاغ المالي وبالتالي تلبية متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- ت- ينبغي على المحاسبين في الأقسام المالية في الشركات المسؤولين عن اعداد التقارير المالية الاخذ بنظر العنايه القوائم المالية والإفصاح بشكل كامل واتخاذ الإجراءات اللازمة في تقدير الآثار المترتبة عنها من خلال الاستعانة بالخبراء الداخليين والخارجيين والحالات المماثلة السابقة، إذ ان اهمالها وعدم الإفصاح عنها يجعل المعلومات المالية الواردة في التقارير المالية السنوية للشركات مضللة، ومن ثم لا تعبر تعبيراً صادقا عن الوضع المالي ونتيجة النشاط للوحدات الاقتصادية .

المصادر

1. عابدين, عدنان حمدي, (2010), الاحتيال المالي أسبابه, طرق اكتشافه وسبل منعه, مكتبة لبنان, الطبعة الأولى 2008, بيروت لبنان.
2. شريم, عبيد سعيد, لطف حمود بركات, (2011), أصول مراجعة الحسابات, الطبعة المنقحة بدار الكتب صنعاء رقم 821 لسنة 2008, اليمن.
3. المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية, (2020)
4. مرعى, ليلي عوض محمد السيد, (2018) أثر التمثيل الصادق على عائد السهم بالتطبيق على قطاع البتروكيماويات, دراسة ماجستير من كلية التجارة جامعة المنصورة, مصر.
5. التميمي, عباس حميد يحيى, زيني, حسين زهير عبدالامير, (2020), قياس تكامل الإفصاح عن نموذج الاعمال مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الملائمة والتمثيل الصادق مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية, مجلد 26, العدد 110.
6. التميمي, عباس حميد, بيبرة, ندى كاكي, (2016), انعكاس المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات المحتملة والمخصصات على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية / مدخل تطبيقي, المجلد 22, العدد 88.
7. الجاوي, طلال محمد علي, الزرقي, محمد محيسن عبد الرضا, (2018), أطار مقترح لحوكمة لمؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال بحث تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل, مجلة دراسات مالية ومحاسبية, مجلد 13, العدد 42.
8. جعارات, خالد جمال, (2012), وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية, دراسة نظرية تحليلية, مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد الثالث والثلاثون.
9. عبد الغاني, دراجي, (2019), أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي, قسم: العلوم المالية والمحاسبية, السودان
9. Romney, Marshall B., Steinbart, Paul John, Summers, Scott L., Wood, David A., (2021), Accounting information system, Fifteenth edition, global edition, Pearson, USA.
10. Schroeder, Richard G., Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, (2014) Financial Accounting Theory and Analysis, Wiley, Eleventh Edition, United States of America. Ciołek Maciej , Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics , Scientific work of the University of Economics in Wroclaw , Issue 474 , Poland , 2017.
11. Arens, A. Alvin , elder, J . Randal , Beasley ,S . Mark , Chris E. Hogan , Auditing and assurance services-An integrated Approach , sixteenth edition , Pearson Education, Inc, United States of America , 2016.
12. Abdel-khalk, A. Rashad, (2019), Failing Faithful Representations of Financial Statements: Issues in Reporting Financial Instruments, Journal of accounting, finance and business studies, Abacus, Vol. 55, No. 4, Sydney.
13. Alexander, Jeffrey Craig, (2002), Ethics in Accounting, University of Tennessee, Knoxville, USA
14. AL-Hasan AL-Aidaros, Faridahwati mohd. Shamsudin kamil, IDRIS, (2013) Ethics and Ethical Theories from an Islamic Perspective, International Journal of Islamic Thought, Vol. 4, Malaysia
15. Anders, Susan B., (2022), New International Accounting Ethics Standards, tech talk, the CPA journal, USA.
17. Avi, Maria Silvia, (2018), Understandability in Italian financial reporting and Jail: a link lived dangerously, European journal of economics, finance and administrative sciences, Italy.
18. Baiaida -Hireche, L., Garmilis, G. (2016). Accounting professionals' ethical judgment and the institutional disciplinary context: a French US comparison. journal of business ethics, 139(4), 639-659.
19. Barlow, Nick, Vatrenjak, Aida, (2021), Management performance measures—faithful representation, IFRS staff paper Agenda ref 21C.
20. Bayat, Qolamreza. (2009). Professional ethics in accounting and audit. accountant journal. No. 204, 205. pp 54-61.
21. Bedingfield, James P., Stephen E. Loeb, (1973), attitudes of professors toward accounting Ethics, the accounting review, USA.
22. Beest, Fredy van, Braam, Geert, Boelen, Suzanne, Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics, (2009), <http://hdl.handle.net/2066/74896>