

تأثير النظرية الأخلاقية بأبعادها المختلفة على قياس التمثيل الصادق للقوائم المالية

The effect of ethical theory in its different dimensions on the measuring of faithful representation of the financial statements

ا.م.د. عادل صبحي عبد القادر
Prof. Dr. Adel Sobhi Abdel Qader
 كلية الاداره والاقتصاد الجامعة العراقية
 of Administration and Economics,
 Iraqi University
 Dadel7021@Yahoo.com

نور عبد الامير عبد الوهاب
Nour Abdul Amir Abdul Wahab
 كلية الاداره والاقتصاد الجامعة العراقية
 College of Administration and Economics,
 Iraqi University
 Noor.mahbouba@gmail.com

المستخلص

يهدف البحث الى بيان تأثير ابعاد النظرية الأخلاقية في تحقيق التمثيل الصادق حيث تشير نتائج البحث الى إن متغير (النظرية الأخلاقية) له ارتباطاً وتأثيراً في (التمثيل الصادق) من خلال عرض لكل من النظرية الأخلاقية وابعادها والتمثيل الصادق وبيان اهمية ابعاد النظرية الأخلاقية (البعد غير الاخلاقي،المساءلة،عدم الكفاية الأخلاقية، عدم التعويض) في تحقيق التمثيل الصادق وقد توصل الباحثان الى ان الاخلاق هي مجموعة البديهيات والمبادئ والقواعد التي تمثل القيم الاخلاقية والتي نستعين بها في حياتنا بشكل عام وفي مجال العمل حيث تمثل المقياس المثالي للسلوك الأخلاقي ان ابعاد النظرية الأخلاقية لها دور كبير في تحقيق التمثيل الصادق لما يجده المحاسب من مسؤولية كاملة تضعه في اتجاه جميع الممارسات التي تجعل التزامه قوي بأخلاقيات المهنة وبالتالي قوائم مالية فيها نسبة التمثيل الصادق جيدة، اوصى الباحثان بضرورة ضرورة أخذ الأخلاقيات Ethics بعين الاعتبار عند صياغة أي نموذج للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية مع ضرورة أخذ الصفات العامة للمعلومات التي أشارت إليها المراجع العلمية المختصة بعين الاعتبار كصفات عامة للمعلومات المحاسبية وتشجيع الدراسات التي تتناول موضوع الاخلاقيات بأبعادها لمهنة المحاسب والمدقق ومدى تأثيرها على تحسين الوضع الاقتصادي للبلد..

الكلمات المفتاحية : النظرية الأخلاقية وابعادها (البعد غير الاخلاقي، المساءلة، عدم الكفاية الأخلاقية، عدم التعويض)، التمثيل الصادق

Abstract

The research aims to explain the impact of the dimensions of the ethical theory in achieving faithful representation, as the results of the research indicate that the variable (ethical theory) has a link and influence on (faithful representation) by presenting the conceptual framework for both ethical theory, its dimensions, faithful representation, the importance of the dimensions of the ethical theory. (Ethical behavior, accountability, moral insufficiency, non -compensation) in achieving faithful representation. The researchers have concluded that ethics is a set of axioms, principles and rules that represent moral values that we use in our lives in general and in the field of work where the ideal measure of ethical behavior is to diminish The moral theory has a major role in achieving faithful representation of the fully responsibility that the accountant finds 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 good. For accounting information, with the need to take the general qualities of the information that the specialized scientific references indicated in Ain Carding as general recipes for accounting information and encouraging studies that deal with the subject of ethics in its dimensions for the profession of the accountant and the auditor and the extent of its impact on the improvement of the economic situation of the country..

Keywords: Ethical theory and its dimensions (immoral dimension, accountability, moral insufficiency, lack of compensation), honest representation

1-مقدمة

تعد الاخلاق ونظرياتها وابعادها المختلفة واحدة من اهم التحديات الاجتماعية التي تواجه الوحدة الاقتصادية في يومنا هذا واحد اهم الموضوعات التي لازالت تشغل اهتمام الباحثين في كل المجالات، كما تعد مهنة المحاسبة من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد معينة. وبما 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 , 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، ويتحقق ذلك من خلال قوائم المالية يتم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق , يكون الرأي عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع الجوانب الجوهرية ، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة لذلك قد لا يعني القيام بعملية التدقيق الحماية المطلقة من كل تحريف مهما كان جوهري أو مهم نسبياً.

المبحث الاول:

2-منهجية البحث

2-1مشكلة البحث

ان اخلاقيات العمل المحاسبي تؤدي الى تحسين الأداء المالي للشركة، اذ ان التزام المحاسبين بالإطار الأخلاقي للعمل يقلل من درجة مخاطرة التلاعب بالوضع المالي وبالتالي تحسين الأداء المالي للشركة. ومن جانب اخر، فان عدم التزام المحاسبين بأخلاقيات العمل المحاسبي ينعكس سلباً على الأداء المالي للشركات مما يؤدي الى فقدان المستثمرين ثقتهم بالأداء المالي وقيمتها السوقية. وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في صيغة التساؤل التالي.

هل ان النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة (البعد غير الاخلاقي، المسؤوليات، عدم الكفاية الأخلاقية، عدم التعويض) تؤثر في تحقيق التمثيل الصادق؟

2-2اهداف البحث

يهدف البحث الى:

1.دراسة تحليلية للعلاقة بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة

2. دراسة وتحليل الإطار المفاهيمي للتمثيل الصادق

3.تحديد العلاقة بين النظرية الأخلاقية بأبعادها المختلفة وبين التمثيل الصادق.

2-3 أهمية البحث

تكمن اهمية هذا البحث من خلال زيادة اهتمام المنظمات المهنية في اعطاء النظرية الاخلاقية دور أكبر في البيئة المحلية التي تؤثر بشكل او بآخر على الاقتصاد الوطني وتأثير ذلك على عدالة ومصداقية القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية وحياديته وبالتالي ثقة المستثمر في القوائم المالية.

2-4 فرضية البحث

استند البحث الى فرضية رئيسة مفادها

الفرضية الرئيسية هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة (البعد غير الاخلاقي، المسؤوليات، عدم الكفاية الأخلاقية، عدم التعويض) وبين تحقيق التمثيل الصادق، وتتنبأ منها الفرضيات الفرعية الآتية:
الفرضية الفرعية الاولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة وبين تحقيق التمثيل الصادق.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة وبين تحقيق التمثيل الصادق.

2-5 منهج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث ، وأهدافه وأهميته سيتم تبني المناهج الآتية في اطار 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 إطار دراسة وتحليل ابعاد النظرية الأخلاقية وتأثيرها في قياس التمثيل الصادق

2-6 حدود البحث

- 1.الحدود الموضوعية : اختبر البحث اثار ابعاد النظرية الأخلاقية في قياس التمثيل الصادق.
- 2.الحدود الزمانية: تعد الفترة (2020 -2021) أساساً لجمع المصادر والبيانات المحاسبية عن الشركات عينة البحث.
- 3.الحدود المكانية: تم اختيار مجموعة من الشركات المجازة للعمل في العراق كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث.

2-7 مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث شركات مجازة للعمل في العراق والبالغ عددها 5 شركات حسب التقرير الصادر من مجلس المهنة المتضمن اسماء شركات المجازة للعمل عام 2022 . ولغرض تحقيق هدف البحث قام الباحثان باختيار عينة قصدية مكونة من 5 شركات .

المبحث الثاني:

3- النظرية الأخلاقية

3-1 الاطار النظري للنظرية الأخلاقية وابعادها

يمكن القول ان الأخلاق (Ethic) تعكس الاهتمام بالالتزام الأخلاقي أو المسؤولية والعدالة الاجتماعية، وتأثير الكلمة في اللغة يأتي من أصلها من الكلمات اليونانية **Ethikos** أو **Ethos** والتي تعني العرف أو الاستخدام، حيث شمل المصطلح فكرة الشخصية في هذا الموقف والتي تؤثر على شخصية الفرد، وربما تلك الشخصية تكون الوحدة التجارية والتي هي مجموعة من الافراد (Wiley,1995: 22). ويرى اخرون ان كلمة الأخلاق مشتقة من الكلمة اليونانية **Ethos** والتي تعني الشخصية والكلمة اللاتينية **Moras** والتي تعني العادات ، حيث تحدد هاتان الكلمتان كيف يختار الأفراد التفاعل مع بعضهم البعض ، لذلك فإن الأخلاق تتعلق بالاختيارات كونها تشير إلى كيفية تصرف الناس من أجل اتخاذ "الاختيار الصحيح والتوصل الى القيام بسلوك جيد" ، كما ويشمل فحص المبادئ والقيم والمعايير ، والنظر في الخيارات المتاحة لاتخاذ القرار الصحيح وقوة الشخصية للتصرف وفقاً للقرار ، ومن ثم فإن الأخلاق ، كنظام عملي تتطلب اكتساب المعرفة الأخلاقية والمهارات لتطبيق هذه المعرفة بشكل صحيح على مشاكل الحياة اليومية (1 : 2015 ، Bhumika) .ان اهمية مهنة المحاسبة متوقف دائماً على الاخلاق والنواميس المعيارية المفروضة من قبل الابداع الاخلاقية في حقل المحاسبة بشكل عام (2 : 2012 ؛ Emil & Ana). تتعلق الأخلاق (Ethics) بالقيم وبما هو

جيد وبما هو سيء فهي بُعد من أبعاد المجتمع البشري لذلك من المستحيل عدم الانخراط في الأخلاق لأن كل ما نفعله أو لا نفعله يمكن أن يخضع في أي وقت من الاوقات لتقييم أخلاقي، وبالتالي سنجد ان الجنس البشري بصورة عامة يبحث باستمرار عن جوهر القواعد المختلفة، وهو بذلك يرتبط بجوهر الأخلاق وعليه يعتبر الكثيرون أن السلوك الأخلاقي يعني قبولاً واعياً للقيود أو القواعد المحددة التي تحد من الوصول إلى مصالحنا وبحثنا عن الرفاهية الجماعية (Emil & Ana ; 2012: 1)

2-3 البعد الأول غير الأخلاقي Unethical Dimension

الأخلاق المعيارية هي ما يكون في مجال تحديد جعل الأفعال الصحيحة تتم بشكل صحيح، فنجد انه تم اقتراح مجموعة واسعة من النظريات الأخلاقية في الأدبيات المحاسبية، حيث يحدد كل منها المعايير التي يجب أن يلتقي بها الفعل إذا كان التأهل على النحو الأخلاقي، لذلك سيكون التركيز على فئة معينة من التراكيب النظرية المعروفة كنظريات أخلاقية تبعية (martin,2013:1). نلاحظ ان الفشل الأخلاقي في كل مكان على الرغم من انتشاره ، ولا نعرف القليل عن كيفية إدارته وحتى النجاة من عواقب مثل هذه الإخفاقات التي اوجدت الفضائح الدولية للعديد من الأعمال التجارية مثل **WorldCom** و **Enron** ، فجميعنا سنكون قلقين بشأن ظهور سلوك غير أخلاقي وغير مسؤول في الوحدات الاقتصادية اي كان شكلها (De cremer et al,2011:1) وما يكتشفه المرء على الفور عند دخوله في مجال أخلاقيات العمل هو أن النشاط غير القانوني وغير الأخلاقي من قبل وكلاء الوحدات الاقتصادية لديه القدرة على أن يكون له تأثير سلبي كبير على رفاهية المجتمع ، فيبدو أن العديد من الموظفين لا يرغبون في اتخاذ إجراءات عندما يلاحظون نشاطاً غير أخلاقي وحقيقة أن النشاط غير الأخلاقي من قبل الوحدات الاقتصادية يمكن أن يكون له تكاليف كبيرة ، في حين أن غالبية الموظفين الذين يلاحظون سوء السلوك يختارون أن يظلوا هادئين ، وهنا سيثار السؤال الاتي: "ما الذي يمكن فعله لمنع سوء سلوك الوحدات من الحدوث في المقام الأول؟" (Schwartz,2001: 247). فيما يخص السلوك الأخلاقي وغير الأخلاقي يتم الاستشهاد في عالم اليوم بأهم سلوك فكمثال على فعل الرشوة يقوم بعض المحاسبين بمحاولة إخفاء سجلاتها الخاطئة لرشوة جهة معينة نيابة عن الوحدة الاقتصادية لتحقيق كسب غير عادل(Elitas&Yurt,2015: 8).

3-3البعد الثاني المساءلة او المسؤولية Liability or Accountability

تتعلق المساءلة او المسؤولية التي تصورها المرحلة الثانية ما إذا كان السلوك غير الأخلاقي هو الذي يجب أن يتحمل الشخص المعني المسؤولية وهو معرض للمساءلة وبالتالي يعتبر مسؤولية أخلاقية عن الميزانية المعلنة عند الإبلاغ المالي ، يتجاوز هذا السؤال التركيز التقليدي من خلال النظريات المعيارية للأخلاقيات نحو أخلاقيات معينة (Kimet al,2018:15) يعرف **Bovens** (2007) المساءلة على أنها علاقة بين من يقوم بالعمل **Actor** والجهة المتأثرة بالعمل **Forum** ، حيث يتعين على من يقوم بالعمل التزاماً بالشرح وتبرير سلوكه وطرح الجهة المتأثرة بالعمل الأسئلة وإصدار الحكم في حين أن الممثل قد يواجه أي عواقب على ذلك قد تنتج عن هذه العملية (Deegan,2014:260).

أن فكرة المساءلة (**Accountability**) متأصلة في كلمة محاسبة، المحاسبة فبدون المساءلة يكون الموضوع اشبه بكتابة خطاب لم ترسله بريدياً أو إلكترونياً، حيث يتضمن مفهوم المساءلة واجبين أساسيين هما: - (Donleavy,2016: 91)

1. مسؤولية اتخاذ إجراءات معينة أو الامتناع عنها .
 2. مسؤولية تقديم حساب لتلك الإجراءات ويعد التواصل مع الأشخاص الآخرين جزءاً متأسلاً في المحاسبة وينعكس على موظفي العمل المحاسبي مع مهارات التوصيل والعرض التقديمي الجيد
- فالمحاسبون مسؤولون (**Accountable**) عن كون تقاريرهم واضحة ومفهومة ومثل هذا المتطلب مذكور في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية (**FASB**) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) ، فنجد ان معظم هذا النقاشات شهدت الإشارة الى المساهمين وأصحاب المصلحة كمجموعات وأفراد مختلفين ، فهناك حاجة إلى مساءلة أصحاب المصلحة وليس فقط مساءلة المساهمين ، لأن الناس لديهم مجموعة من المصالح غير القابلة للتجزئة سواء كانوا يمتلكون أسهماً أم لا ، فحامي الاسهم

هم أصحاب مصلحة أيضًا ولا يهتمون فقط بتعظيم الربح القصير أو حتى العائد المالي الطويل الامد , لذلك يشارك المساهمون مع أصحاب المصالح في الفوائد الاجتماعية الجماعية مثل بيئة غير ملوثة حيث جاءت الاستجابات التطوعية نتيجة القلق المتنامي من قبل الوحدات بشأن مساءلة الوحدات كونها شملت العلاقات العامة غير المسبوبة ونتيجتها كان الضغط من قبل الوحدات التجارية حول قمة العالم للتنمية المستدامة في 2002 (McIaren,2004: 192).

وفيما يتعلق بالنماذج الأخلاقية للمساءلة **Ethical paradigms of accountability** نجدها مكونة من مجموعة من المدارات (Orbits) تتضمن الاتي :- (Donleavy,2016: 103-113)

1. **المدار الداخلي للمساءلة Inner Orbit of Accountability**: فالمساءلة بمعناها الضيق هي مسألة تتعلق بالقانون

التشريعي حيث ينص القانون على ما يجب علينا فعله وما لا يجب علينا فعله وقد تم توعية المحاسبين بالمصلحة العامة لقواعدهم المهنية التي تعد عنصراً أساسياً في عقودهم الاجتماعية في الدولة التي يعملون فيها حتى عندما يحدد القانون الجمهور على أنه مجرد جمهور مستثمر، وهذا يعني أن القانون يحاسب المسؤول على الأفعال التي تؤثر على أشخاص آخرين غير الزبائن المتعاقدين في عدد محدود من المواقف.

2. **المدار الأوسط للمساءلة Middle Orbit of Accountability** : في المدارات الوسطى للمساءلة نجد ان أصحاب

المصلحة هم خارج الحماية القانونية المتاحة للدائرة الداخلية ومع ذلك يمكن التعرف عليهم بسهولة كأشخاص متأثرين بإجراءات الوحدات أو الإغفالات أو التصريحات لدرجة أنه من الممكن بشكل معقول أن يتم تمديد حماية القانون لهم والاعتبارات الأخلاقية جميعها تتمثل في هذا المدار الأوسط .

3. **المدار الخارجي للمساءلة Outer Orbit of accountability**: لن يكون للجزء الخارجي من المدارات أي قوة لتغيير

أفعالنا أو مواقفنا على الإطلاق، وسوف تميل القيمة الصافية الحالية المخصومة لرفاهيتهم بالنسبة لنا إلى الصفر، لكن القوة المتناقصة لأصحاب المصلحة البعيدين هي مقاربة ولا يمكن تقديم أي حالة صالحة لذلك ووضع حدود تعسفية بعيداً عنا.

كل هذه العوامل تجمع بين أن الناس أقل عرضة للنظر في أن أفعالهم غير الأخلاقية الخاصة بهم تكون مفيدة لشخصيتهم الأخلاقية (وبالتالي أقل عرضة لمسائلتهم عن مسؤوليتهم الاخلاقية اتجاه الميزانية المقدمة من قبلهم) مقارنة بأفعال الآخرين. وبالتالي ومن أجل ذلك يكون الناس أقل عرضة لمعاملة العمل غير الأخلاقي كشيء هم مسؤولون عنه (Kim et al,2018:17).

3-4 البعد الثالث عدم الكفاية الأخلاقية Insolvency

تتعلق مسألة عدم الكفاية الأخلاقية التي تصورها المرحلة الثالثة بالطريقة التي يتمتع بها تاريخ المعنى في السلوكيات الأخلاقية وغير الأخلاقية، والتي يكون المعنى مسؤولاً من أجلها في نهاية المطاف لتقييم الطابع الأخلاقي (على وجه التحديد لتقييم هذه الأخلاقية الميزانية السلبية). على هذا النحو فإن هذا السؤال يتجاوز تقييم الأفعال الفردية للنظر في كيفية التجاوز قيد التقييم مع الأفعال الأخرى لتحديد الطابع الأخلاقي الشامل للشخص , وعلى وجه الخصوص يثير فكرة أنه نظراً لأن السلوك السابق لأي شخص من المحتمل أن يتألف من كل من الأفعال الأخلاقية (والتي إذا تم اعتبارها مفيدة للشخصية فقد يتم إدخالها في الميزانية كأصول أخلاقية) وأفعال غير أخلاقية (التي إذا تم النظر فيها بالمعلومات عن الشخصية فقد يتم احتسابها كالتزامات أخلاقية) ويجب على المرء أن يحدد في النهاية كيف ينبغي التوفيق بين هذه السلوكيات عند تقييم ما إذا كان شخص ما أخلاقياً أو غير أخلاقي بالعموم) أي ما إذا كانت الميزانية للشخص المستهدف للأصول الأخلاقية إيجابية في النهاية أو سلبية (Kim et al,2018:17).

وعندما يجد الناس أنفسهم في مواقف تتحدى قدرتهم على الشعور أو الظهور الأخلاقي فإنهم يتطلعون إلى ماضيهم للحصول على أدلة على أخلاقهم , وإذا تمكنوا من الإشارة إلى الأعمال الصالحة التي قاموا بها من قبل فسيشعر الناس بالأمان في أخلاقهم مما قد يسمح لهم بالقيام بسلوك مشكوك فيه أخلاقياً دون القلق بشأن الآثار السلبية على هوياتهم ومع ذلك فإن البحث الحالي يثير إمكانية أن يخترع الناس بشكل استراتيجي من خلال تجاوزات عكسية بدلاً من أداء الأعمال الصالحة للتخفيف من انعدام الأمن الأخلاقي

الناجم عن سلوكهم السابق عن الوضع الحالي أو ما يتوقعون فعله في المستقبل، فإذا كان يمكن للمرء أن يشعر بالفضيلة لمجرد التفكير في ذكريات الماضي المشوهة فلماذا يبذل الجهد لأداء السلوك الفاضل؟ (1: Effronet al, 2012) حتى وقت قريب ركزت مناقشات علم النفس الأخلاقي بشكل أساسي على العلاقة بين العواطف والعقل في اتخاذ القرارات الأخلاقية، في حين أن أرسطو يرى أن العواطف يمكن أن تخدم أو تتداخل مع شحذ شخصية فاضلة، فإن المنظور الأكثر نفوذاً كان من بين اليونانيين والرومانيين الذين اعتبروا العواطف عدو العقل والحكم الأخلاقي، إضافة إلى ذلك فإن تأثير السلوك لدراسة علم النفس الأخلاقي حتى ظهور العلوم المعرفية في الستينيات والسبعينيات، قد دفعت مصلحة متجددة في التأثيرات النفسية على الحكم الأخلاقي من قبل انتقاد الناس كعوامل عقلانية طورها العلماء الذين يدرسون نظرية القرار، وقد ساهم هذا الاكتشاف في تخفيض قيمة العقل باعتباره أمراً أساسياً في إصدار الأحكام الأخلاقية (244: Wallach, 2010). وبالتالي فإن المخاوف المتعلقة بعدم الكفاية الأخلاقية تتجاوز مجرد تحديد ما إذا كان ينبغي أن يكون الفرد مسؤولاً عن إجراء غير أخلاقي ليشير إلى أن الناس يقيمون أيضاً أهمية للتجاوزات بالنسبة إلى تاريخ السلوكيات السابقة للتجاوز لتقييم الطابع الأخلاقي لهذا الفرد، لذلك قد تتوافق هذه الفكرة مع فرضية أن الناس يقومون بحساسة عقلية يحسبون فيها السلوكيات الأخلاقية كأصول أخلاقية وسلوكيات غير أخلاقية كالتزامات أخلاقية عند تقييم الأخلاق (19: Kim et al, 2018)

3-5 البعد الرابع عدم التعويض Non- compensability

تتعلق مسألة عدم التعويض التي تصورها المرحلة الرابعة بمسألة ما إذا كان يمكن للفرد أن يصحح عدم كفاية الفرد الأخلاقية من خلال إدانة الآخرين الذين كانوا غير أخلاقيين بالمثل، على وجه الخصوص فإنه يعتمد على فكرة أن الناس يقيمون الشخصية الأخلاقية للشخص وفقاً للميزانية لهذا الطرف للأصول والالتزامات الأخلاقية (أي الناشئة عن مسؤولية ذلك الفرد عن السلوكيات الأخلاقية وغير الأخلاقية على التوالي) من خلال إثارة مسألة أخلاقية يمكن تصحيح القصور (المسؤولية) في تلك الميزانية، ليس فقط من خلال الانخراط في أعمال أخلاقية (كما تمت مناقشتها في فقرة عدم الكفاية الأخلاقية)، ولكن أيضاً عن طريق إدانة أوجه القصور الأخلاقية المماثلة للآخرين، وهنا يثير هذا الاحتمال من خلال فكرة أن إدانة الأفعال غير الأخلاقية قد لا تردع الآخرين فقط من هذا النوع من السلوك في المستقبل ولكن أيضاً يشير إلى أن المرء أصبح أقل تسامحاً وبالتالي أكثر من المحتمل أن يصحح هذا النوع من القصور في الذات وبالتالي، فإن أولئك الذين يشاركون في مثل هذه الإدانة بعد ارتكاب فعل غير أخلاقي قد يعتقدون أن المسؤولية الأخلاقية المعنية قد تم موازنتها (أي من خلال الحصول على رصيد أخلاقي من تثبيط الآخرين من فعل نفس الشيء) و/أو تمحوها (أي من خلال تصحيحها من خلال تصحيح هذا القصور وبالتالي لم يعد يعتبره انعكاساً لهويتهم الأخلاقية (Kim et al, 2018: 19).

تتشكل كل نظرية أخلاقية بشكل فريد في توجيه مهنة المحاسبة في كل موقف أخلاقي، وبشكل جماعي يقدمون قائمة من الأساليب التي يمكن للمحاسبين الاعتماد عليها ويتبعونها عند مواجهة المعضلات الأخلاقية ومع ذلك، يُعتقد أن اتخاذ القرارات الأخلاقية في الممارسة الفعلية يجد المحاسبين في كثير من الأحيان يعتمدون بصورة أكثر على المشاعر، أو الحدس أو الشجاعة بدلاً من دعم القرارات من خلال التفكير في النظرية الأخلاقية، وتشير مثل هذه الميول إلى الحاجة إلى الهيكل التنظيمي للمهنة والمعايير المهنية القابلة للانضباط وقواعد الأخلاق لتكون جزءاً من هذا الهيكل (525: Koehn, 2015)

المبحث الثالث:

4- التمثيل الصادق

4-1 الإطار النظري للتمثيل الصادق

في عام 2010 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الإطار المفاهيمي الخاص بالإبلاغ المالي واستبدل فيه مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق الذي حل محل الإطار الصادر في عام 1989 وقد كان التغيير لسببين الأول لأن 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 (Hassan&Jacob,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 وبقدر تعلق الامر بحقل المحاسبة فأن ما يهمنا هو المعنى الفني لمفهوم التمثيل الصادق مالم تقتضي الضرورة غير ذلك وبناءً على ذلك فأن المعلومة المحاسبية يجب ان تعكس بصدق الواقع الاقتصادي بشكل موضوعي وملموس (Al -Tamimi and Berh,2016:478) . وتعتبر 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 (Abdelghani,2019:44) . وليكون التمثيل صادق يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء . وكما يلي:-

1-4 اكتمال 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 (Hassan and Jacob,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).

2-4 الحياد Neutrality

ويعني أن الوحدة الاقتصادية لا يمكنها اختيار المعلومات التي تفضلها مجموعة واحدة من الأطراف المهمة 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 الاحكام 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 او احداث 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 وقواعد، حيث يتم القياس والتسجيل والترحيل والتبويب والتحليل والتلخيص والتقرير او العرض وفقاً لذلك (Aljaarat,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).

3-4 الخلو من الأخطاء Free from Error

سيكون عنصر المعلومات الخالي من الخطأ تمثيلاً صادقاً أكثر دقة لبند 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 أو العملية المالية بنفس الدقة في التأثير على الحسابات ذات العلاقة وعند اثباته في السجلات المحاسبية يجب أن يكون مؤيدا بمستندات دالة على ذلك متطابقا رقميا ووصفيا مع ما تم قيده في السجلات المحاسبية بجانبه المدين والدائن وصولا الى الترسيد الصحيح وإجراء 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 وصولا 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 اعتمادا 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 (Al jaarat,2012:207). يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا 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)

المبحث الرابع :

5- الجانب العملي

1-5 دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (النظرية الأخلاقية وأبعادها) والمتغير التابع (التمثيل الصادق)

Description of the field research methodology, community and sample

منهج البحث الميداني: تم اعتماد منهج البحث الوصفي الاستطلاعي القائم على التحليل الكمي الاحصائي من خلال تصميم استمارة استبانة لجمع البيانات الميدانية من مجتمع البحث، اذ تم تصميم الاستبانة وفقا للتحليل النظري للمتغيرات والعلاقات القائمة وتم استخدام مقياس ليكرت Likert المكون من خمس درجات تتراوح من (اتفق تماما، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق تماما) لتنميط وقياس متغيرات الاستبانة، وفق المحاور الاتية:

أ- **المحور الثاني: الاسئلة المتعلقة بأبعاد النظرية الاخلاقية:** تم التعبير عن هذا المتغير الرئيس الأول المستقل من خلال (21) متغير فرعي (سؤال) موزعة ضمن اربع ابعاد (السلوك غير الاخلاقي، المساءلة او المسؤولية، عدم الكفاية الاخلاقية، عدم التعويض) وكما موضحة بالجدول (1).

ب- **المحور الثالث: الاسئلة المتعلقة بتحقيق التمثيل الصادق:** اشتمل هذا المتغير التابع على (21) متغيراً فرعياً (سؤال) تم تصنيفها في ثلاثة ابعاد (الاكتمال، الحياد، الخلو من الاخطاء) وكما موضحة بالجدول (1).

جدول (1) هيكل الاستبانة

المتغيرات الرئيسية	المتغيرات الفرعية	الأسئلة
النظرية الاخلاقية	السلوك غير الأخلاقي	5
	المساءلة او المسؤولية	5
	عدم الكفاية الاخلاقية	5
	عدم التعويض	6
	المجموع	21
التمثيل الصادق	الاكتمال	7
	الحياذ	7
	الخلو من الأخطاء	7
	المجموع	21
	المجموع الكلي	42

المصدر : اعداد الباحثان

5-2 مجتمع وعينة البحث : يتناول المحور الحالي وصف مجتمع وعينة البحث وكالاتي:

- أ- **مجتمع البحث** : بغرض اجراء البحث الميداني والحصول على البيانات المطلوبة فقد تم اختيار المجتمع متمثلاً بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
- ب- **عينة البحث**: استنادا الى طبيعة البحث وحجم مجتمع العينة فقد تم تحديد عينة البحث بالشركات (شركة اسيا سيل للاتصالات, شركة الخليج للتأمين, شركة الزوراء , الشركة العراقية, شركة بغداد) وقد استهدف الباحثان المحاسبين والاداريين العاملين في هذه الشركات وفي هذا السياق فقد تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة البحث وكما مبين بالجدول (2).

جدول (2) الاستبانات الموزعة على عينة البحث

المجتمع	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	عدد الاستبانات السليمة	نسبة الاستبانة السليمة
شركة اسيا سيل للاتصالات	100	80	65	81.25%
شركة الخليج للتأمين	6	6	4	66.7%
شركة الزوراء	20	20	12	60%
الشركة العراقية	9	9	5	55%
شركة بغداد	80	60	39	65%
المجموع الكلي	215	175	125	71.43%

المصدر : اعداد الباحثان

3-5 وصف متغيرات البحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي

Description of the research variables in the light of the results of the statistical analysis

1. وصف متغير ابعاد النظرية الاخلاقية في ضوء نتائج التحليل الاحصائي: تم التعبير عن المتغير الرئيس الاول (ابعاد النظرية الاخلاقية) من خلال واحد عشرين متغيراً فرعياً تم عرضها في أربعة أبعاد هي كالاتي:

البعد الأول - السلوك غير الأخلاقي: تم التعبير عن هذا المحور من خلال خمس متغيرات فرعية (أسئلة) لإبراز الإجراءات من خلال التمييز بين تلك الأخلاقية عن تلك غير الأخلاقية

جدول (3) نتائج التحليل الإحصائي للبعد السلوك غير الأخلاقي

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	% معامل الاختلاف
1. الأخلاق المعيارية في مهنة المحاسبة هي ما يجعل الأفعال المحاسبية الصحيحة تتم بشكل صحيح في بيئة المحاسبة.	4.52	0.75	16.53
2. المحاسب ملزم أخلاقياً بإحداث أفضل العواقب (النتائج) التي تعكس أفضل صورة عن السلوك المهني في المحاسبة.	4.31	0.66	15.42
3. الاختلافات في الوصول إلى المعلومات المحاسبية حول سلوك معين لا تزال تنتج اختلافات في كيفية تقييم هذه المعلومات.	3.90	0.77	19.63
4. إذا كان الشخص الذي يفكر في عواقب أفعاله قبل التصرف ويتخذ القرار الذي يعزز أفضل النتائج لأكبر عدد ممكن من مستخدمي القوائم المالية	4.10	1.00	24.33
5. ان السلوك المحاسبي المتوافق مع القيم الأخلاقية لمهنة المحاسبة هو الأكثر منفعة من غيره	3.98	1.00	25.24
	4.16	0.87	20.99

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة ووفق إجاباتهم للبعد الأول المتضمن (السلوك غير الأخلاقي) اتفاقهم في مضمون البعد حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير ودلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي البالغ (4.16) وانحراف معياري بلغ (0.87) وبمعامل اختلاف بلغ (20.99%)

جدول (4) نتائج التحليل الإحصائي للبعد المساءلة او المسؤولية

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	% معامل الاختلاف
1 يجد بعض المحاسبين المحترفين صعوبة في التعامل مع تعارض الواجبات لمختلف أصحاب المصلحة.	3.77	1.03	27.41
2 يواجه المحاسب صعوبة في شرح أسباب اتخاذ إجراء ما أو معالجة محاسبية ما إذا كان هذا الإجراء لن يؤدي إلى عواقب وخيمة	3.57	1.15	32.30
3 لا يجوز ادانة المحاسب بعينه ولكن ادانة الفعل الخارج منه في لحظة الفعل.	3.66	1.06	28.99
4 علينا أن نفحص عواقب القرار أو مسار العمل الذي اعتمد على معلومة محاسبية ما.	3.92	1.03	26.24
5 المساءلة بالنسبة لمهنة المحاسبة بمعناها الضيق هي مسألة تتعلق بالقانون التشريعي وينص القانون على ما يجب علينا فعله وما لا يجب علينا فعله	4.31	0.87	20.07
	3.85	1.06	27.58

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة و وفق إجاباتهم للبعد الثاني المتضمن (المساءلة او المسؤولية) اتفقهم وبدرجة عالية حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير و دلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي الذي بلغ (3.85) وبانحراف معياري بلغ (1.06) وبمعامل اختلاف بلغ (27.58%)

البعد الثالث - عدم كفاية الاخلاقية: تم التعبير عن هذا المحور من خلال خمسة متغيرات فرعية (أسئلة) لإبراز الإجراءات غير الأخلاقية التي توجد المسؤولية (الالتزامات الأخلاقية) بحيث تصبح المخالفة مفلسة أخلاقيا.

جدول (5) نتائج التحليل الاحصائي للبعد عدم كفاية الاخلاقية

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
يمكن للمحاسب أن يشعر بالفضيلة لمجرد التفكير في الماضي ، وبالتالي لا حاجة لبذل الجهد لأداء السلوك المهني الامثل	3.27	1.21	36.90
أن إدانة الأفعال غير الأخلاقية للمحاسب قد لا تردع بقية المحاسبين في المستقبل من هذا النوع من السلوك	3.63	1.26	34.71
تفشل كل نظرية أخلاقية بشكل فريد في توجيه مهنة المحاسبة في كل موقف أخلاقي .	3.66	0.97	26.38
من المهم ان يطور المحاسب من قابلياته المعرفية والمعلوماتية بالاطلاع على اخر الإصدارات والتطورات الحاصلة في مجاله بغية تقديم الأفضل	4.20	0.98	23.42
نظرًا لأن الوحدات الاقتصادية لديها هياكل مختلفة ، فإن ذلك يجلب تنوعًا في أخلاق الأعمال والأخلاق المهنية للمحاسبين	3.76	1.07	28.34
	3.71	1.14	30.72

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة ووفق إجاباتهم للبعد الثالث المتضمن (عدم كفاية الاخلاقية) اتفقهم في مضمون البعد حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير و دلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي الذي بلغ (3.71) وبانحراف معياري بلغ (1.14) وبمعامل اختلاف بلغ (30.72%)

البعد الرابع - عدم التعويض: تم التعبير عن هذا المحور من خلال ست متغيرات فرعية (أسئلة) لإبراز طبيعة الإجراءات غير الأخلاقية التي يكون الشخص مسؤولاً عنها والتي من شأنها أن تفوق الاعتمادات الأخلاقية من خلال تمييز تلك التي قد تكون موازنة من خلال إدانة الآخرين عن تلك التي لا يمكنهم ذلك.

جدول (6) نتائج التحليل الاحصائي للبعد عدم التعويض

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
1. اذا كان اجراء الوحدة الاقتصادية غير أخلاقي دائماً فأنا المحاسب هو المسؤول عن تبعات هذا	3.46	1.27	36.58

القرار .			
2. أن لدى المحاسب واجب فعل ما هو صحيح دون الحاجة إلى النظر في عواقب عمله وتأثيرها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.	3.75	1.11	29.64
3. عندما يجد المحاسبين أنفسهم في مواقف تتحدى قدرتهم على الشعور أو الظهور الأخلاقي فإنهم يتطلعون إلى ماضيهم للحصول على أدلة على أخلاقهم المهنية.	3.45	0.95	27.68
4. علينا فحص حالة المصالح المتضاربة لمستخدمي القوائم المالية في سياق أخلاقيات مهنة المحاسبة	3.85	1.02	26.62
5. التفكير الاستراتيجي للمحاسب يمثل أحد المؤهلات المعرفية التي تسهل حركة المحاسب في الوحدة الاقتصادية إلى القمة الهرمية.	4.13	0.91	21.97
6. ان اهمية دور مهنة المحاسبة متوقف دائماً على الاخلاق ethical والنواميس المعيارية moral المفروضة من قبل الابعاد الاخلاقية في حقل مهنة المحاسبة بشكل عام	3.42	1.04	30.42
	3.68	1.08	29.64

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة ووفق إجاباتهم للبعد الرابع المتضمن (عدم التعويض) اتفاقهم وبدرجة عالية حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير ودلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي الذي بلغ (3.68) وبانحراف معياري بلغ (1.08) وبمعامل اختلاف بلغ (29.64%)

2. وصف متغير تحقيق التمثيل الصادق في ضوء نتائج التحليل الإحصائي: 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 قد تم التعبير عن المتغير الرئيس الثاني من خلال واحد عشرين متغيراً فرعياً تم عرضها في ثلاثة ابعاد هي كالاتي :

البعد الأول – الاكتمال: تم التعبير عن هذا المحور من خلال سبعة متغيرات فرعية (أسئلة) لإبراز دور توفير المعلومات الضرورية للتمثيل الصادق.

جدول (7) نتائج التحليل الإحصائي لبعد الاكتمال

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
1. أرتبط مفهوم التمثيل الصادق بمخرجات النظام المحاسبي	4.10	1.03	25.11
2. ان توفير جزء من المعلومات أو حذفها يكون السبب في ان تكون خاطئة أو مضللة	4.31	0.66	15.42
3. التقدير والتخمين في مهنة المحاسبة بدون دقة عالية يتنافيان مع التمثيل الصادق	4.02	0.91	22.64
4. يعني التمثيل الصادق بأن الأرقام والاحداث تطابق ما موجود وحدث فعلاً	4.18	0.92	21.94

23.18	0.93	4.01	5. وصف الظواهر بشكل متكامل يعني ان المعلومات المحاسبية تمثلها بصدق
21.58	0.84	3.90	6. قد يستلزم التمثيل الكامل تفسيرات للحقائق المهمة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف المؤثرة عليها والعملية المستخدمة لتحديد التصوير العددي
24.38	0.96	3.94	7. معظم المستخدمين لا يملكون الوقت ولا الخبرة لتقييم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية
22.28	0.91	4.07	

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة ووفق إجاباتهم للبعد الأول المتضمن (الاكتمال) اتفاقهم وبدرجة عالية حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير و دلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي الذي بلغ (4.07) وبانحراف معياري بلغ (0.91) وبمعامل اختلاف بلغ (22.28%)

البعد الثاني - الحياد: تم التعبير عن هذا المحور من خلال خمسة متغيرات فرعية (أسئلة) لإبراز اختيار افضل العناصر لشغل الوظائف ويكون اسلوب الحياد مختلف من وحدة الى اخرى حسب طبيعة عملها ، ويبقى اختيار الموظف الكفوء اهم العناصر التي تؤثر بشدة في التمثيل الصادق.

جدول (8) نتائج التحليل الاحصائي لبعد الحياد

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	% معامل الاختلاف
1. الحياد هو البعد عن التحيز والتحرر من الرأي الشخصي لصالح الأدلة والاسس والقواعد والمفاهيم والإجراءات المحاسبية .	4.17	0.87	20.83
2. لا يمكن للوحدة انتاج معلومات تفضيها مجموعة واحدة من الاطراف على حساب بقية المجاميع	3.88	0.91	23.51
3. التعقل يدعم الحياد مما يعني ممارسة الحذر عن اصدار الاحكام .	3.98	1.00	25.24
4. ممارسة الحيطة تدفع باتجاه عدم المبالغة في التقديرات المحاسبية	3.96	0.97	24.51
5. القياس الذي لا يمثل الحياد لا يمكن أن يقدم معلومات مفيدة للمستخدمين	3.79	1.03	27.06
6. قد يكون مستوى عدم اليقين مرتفعاً في القياس الذي يعتمد التقدير لدرجة أنه قد يكون مشكوكاً فيما إذا كان التقدير سيوفر الحياد	3.83	0.88	22.90
7. في بعض الحالات قد يلزم إجراء المفاضلة بين تفاصيل الخصائص النوعية الأساسية من أجل تحقيق هدف الابلاغ المالي	4.02	0.84	20.97
	3.95	0.93	23.69

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

مما تقدم يبين أفراد العينة ووفق إجاباتهم للبعد الثاني المتضمن (الحياد) اتفاقهم في مضمون البعد حيث تشير الى ان الفقرة ذات تأثير ودلالة إحصائية جيدة وبدلالة الوسط الحسابي الذي بلغ (3.95) وبانحراف معياري بلغ (0.93) وبمعامل اختلاف بلغ (23.69%)

البعد الثالث - الخلو من الأخطاء: تم التعبير عن هذا المحور من خلال خمسة متغيرات فرعية (أسئلة) أي سيكون عنصر المعلومات خالي من الخطأ.

جدول (9) نتائج التحليل الاحصائي للبعد الخلو من الأخطاء

الأسئلة	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
1. المعلومات الخالية من الأخطاء لا تعني التحرر التام منها.	4.10	0.94	22.91
2. تؤثر التقديرات المحاسبية البعيدة عن الدقة على خلو المعلومات من الأخطاء.	3.57	1.19	33.26
3. وجود الأدلة المستندية دليل على خلو المعلومات من الأخطاء.	3.85	1.01	26.21
4. يمتد الخلو من الأخطاء الى المعلومات ضمن الإفصاحات في القوائم المالية.	3.86	0.91	23.55
5. يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض فائدة المعلومات إذا تم وصف التقديرات وشرحها بوضوح	3.78	0.90	23.75
6. ان متطلبات الخلو من الأخطاء ستكون بمثابة منع لاستخدام بعض المقاييس غير المفيدة ضمن نطاق متطلبات الإبلاغ المالي.	3.69	1.00	27.21
7. وجود أدلة مستندية مطابقة رقمياً ووصفياً للأحداث المحاسبية مؤشر على الخلو من الأخطاء	3.86	1.04	26.90
	3.81	1.01	26.47

المصدر: إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يُبين الجدول (9) الأوساط الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف المتعلقة بإجابات أفراد العينة المبحوثة بخصوص البعد الثالث المتضمن (الخلو من الأخطاء).

- توزعت النتائج بين أعلى مستوى إجابة وقد حققها السؤال الأول إذ بلغت قيمة الوسط له (4.10) ، وانحراف معياري بين الإجابات (0.94) و بمعامل اختلاف (22.91%) الذي يعكس مقدار التشتت في إجابات أفراد العينة والدور المهم للمعلومات الخالية من الأخطاء لا تعني التحرر التام منها.
- بينما كانت أدنى قيمة للوسيط الحسابي للسؤال حيث بلغت قيمة الوسيط الحسابي (3.57) بانحراف المعياري بلغ (1.19) وبمعامل اختلاف بلغ (33.26%) والدور المهم والمؤثر للتقديرات المحاسبية البعيدة عن الدقة على خلو المعلومات من الأخطاء .
- اتفق أفراد العينة في مضمون السؤال الثالث بوسط حسابي بلغ (3.85) وانحراف معياري بلغ (1.01) وبمعامل اختلاف بلغ (26.21%) ، والذي يبين عكس اتفاق عينة البحث في مضمون الفقرة وأهمية وجود الأدلة المستندية دليل على خلو المعلومات من الأخطاء كما يلاحظ من إجابات.
- أفراد العينة اتفقهم في مضمون السؤال الرابع بمتوسط حسابي بلغ (3.86) و بانحراف معياري بلغ (0.91) و بمعامل اختلاف بلغ (23.55%) والذي يبين أهمية امتداد الخلو من الأخطاء الى المعلومات ضمن الإفصاحات في القوائم المالية .

- يلاحظ من إجابات أفراد العينة اتفاقهم في مضمون السؤال الخامس بمتوسط حسابي بلغ (3.78) و بانحراف معياري بلغ (0.90) و بمعامل اختلاف بلغ (23.75%) والذي يبين اهمية استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض فائدة المعلومات إذا تم وصف التقديرات وشرحها بوضوح.
- يلاحظ من إجابات أفراد العينة اتفاقهم في مضمون السؤال السادس بمتوسط حسابي بلغ (3.69) و بانحراف معياري بلغ (1.00) و بمعامل اختلاف بلغ (27.21%) والذي يبين اهمية متطلبات الخلو من الاخطاء ستكون بمثابة منع لاستخدام بعض المقاييس غير المفيدة ضمن نطاق متطلبات الابلاغ المالي.
- يلاحظ من إجابات أفراد العينة اتفاقهم في مضمون السؤال السابع بمتوسط حسابي بلغ (3.86) و بانحراف معياري بلغ (1.04) و بمعامل اختلاف بلغ (26.90%) والذي يبين اهمية وجود ادلة مستنديه مطابقة رقميا ووصفيا للأحداث المحاسبية مؤشر على الخلو من الاخطاء.

وبناءً على النتائج في الجداول اعلاه نقبل الفرضية الرئيسة الاولى الموسومة هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة (البعد غير الاخلاقي، المسؤوليات، عدم الكفاية الأخلاقية، عدم التعويض) وبين تحقيق التمثيل الصادق وقبول الفرضية الفرعية الاولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة وبين تحقيق التمثيل الصادق. وقبول الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين النظرية الاخلاقية بأبعادها المختلفة وبين تحقيق التمثيل الصادق.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1- هناك اهمية لدور مهنة المحاسبة متوقف دائماً على الاخلاق Ethical والنواميس المعيارية Moral المفروضة من قبل الابعاد الاخلاقية في حقل مهنة المحاسبة بشكل عام وأهمية اجراء الوحدة الاقتصادية فيما اذا كان غير أخلاقي دائماً فأن المحاسب هو المسؤول عن تبعات هذا القرار.

2- السلوك الأخلاقي (Virtue Ethics) هو واحد من ابعاد النظرية الأخلاقية والتي تمثل الفضائل السامية في الفرد ويعامل على أساسها وتبعاً لهذه الفلسفة من أخلاقيات الفضيلة فإن وجود الشخصية الصحيحة هو الجانب الأكثر أهمية في الأخلاق لذا لم نتناولها داخل الرسالة كواحدة من الابعاد المؤثرة وذلك لأن مهنة المحاسبة تلتزم بمبادئ وقواعد من الصعب إيجاد اشخاص لديهم هذه الفضائل ولا يتم محاسبتهم لكون اغلب المهنيين والأكاديميين اخذوا البعدين النفعي والأخلاق الواجبة داخل مهنة المحاسبة.

3- من المهم عدم ادانة شخص بعينه ولكن ادانة الفعل الخارج منه في لحظة الفعل أي لا نقول هذا الشخص سيء ولكن نقول الفعل الذي صدر منه غير صحيح وهذا ينطبق على سلوك الفرد داخل العمل فأحياناً الخطأ بالعمل يكون نتيجة جهل الشخص بالمعلومة ولا يعني انه يمتلك نية سيئة الا إذا تم اثبات غير ذلك.

ثانياً: التوصيات

1. العمل على استخدام الاساليب الرياضية والاحصائية في قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام، وخاصة التمثيل الصادق بشكل خاص، وفقاً لنموذج الاستبانة المعتمد في هذا البحث، والذي يعزز من امكانية الاعتماد

على القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ومما يتيح الفرصة لتحديد الاحتيايل المحاسبي.

2. على المحاسب العمل على تطوير قابلياته المعرفية والمعلوماتية وذلك من خلال الاطلاع على اخر الإصدارات والتطورات الحاصلة في مجاله وخصوصا ما يتعلق بالمدونات الاخلاقية، بغية تقديم الأفضل وذلك لإبراز الإجراءات غير الأخلاقية التي توجد المسؤولية (الالتزامات الأخلاقية) بحيث تصبح المخالفة مفلسة أخلاقيا.

3. ينبغي على المحاسبين في الأقسام المالية في الشركات المسؤولين عن اعداد التقارير المالية الاخذ بنظر العناية القوائم المالية والافصاح بشكل كامل واتخاذ الإجراءات اللازمة في تقدير الاثار المترتبة عنها من خلال الاستعانة بالخبراء الداخليين والخارجيين والحالات المماثلة السابقة، اذ ان اهمالها وعدم الإفصاح عنها يجعل المعلومات المالية الواردة في التقارير المالية السنوية للشركات مضللة، ومن ثم لا تعبر تعبيرا صادقا عن الوضع المالي ونتيجة النشاط للوحدات الاقتصادية.

4. العمل على دراسة أعمق للنماذج الاخلاقية للمساءلة وهي المدار الداخلي فالمساءلة بمعناها الضيق هي مسألة تتعلق بالقانون التشريعي حيث ينص القانون على ما يجب علينا فعله وما لا يجب علينا فعله والمدار الأوسط للمساءلة نجد ان أصحاب المصلحة هم خارج الحماية القانونية المتاحة للدائرة الداخلية ومع ذلك يمكن التعرف عليهم بسهولة كأشخاص والمدار الخارجي للمساءلة لن يكون للجزء الخارجي من المدارات أي قوة لتغيير أفعالنا أو موافقنا على الإطلاق.

5. ضرورة أخذ الأخلاقيات Ethics بعين الاعتبار عند صياغة أي نموذج للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية مع ضرورة أخذ الصفات العامة للمعلومات التي أشارت إليها المراجع العلمية المختصة بعين الاعتبار كصفات عامة للمعلومات المحاسبية.

المصادر

1- Donleavy, Gabriel,(2016) An introduction to accounting theory , book boon company, first edition, Austria.

2-Effron, Daniel A., Dale T. Miller, (2001), Benoit Monin inventing racist roads not taken: the licensing effect of immoral counterfactual behaviors, Kellogg School of Management Northwestern University, USA.

3-Koehn, Jo Lynn, (2005), accounting ethics, Blackwell Publishing, Vol. 15, No. 3, USA.

4-Martin,Peterson,(2013),one-dimensionalvs.multi-dimensional consequentialism, Blackwell Publishing, USA.

5-McLaren, Duncan, (2004), Global Stakeholders: corporate accountability and investor engagement, Blackwell Publishing Ltd, Volume 12, Number 2

6-Schweikart, James A. (1992) cognitive-contingency theory and the study of ethics in accounting, journal of business ethics, united states of America.

7–Wallach, Wendell, (2010), Robot minds and human ethics: the need for a comprehensive model of moral decision making, *Ethics Inf Technol*, DOI 10.1007/s10676, Springer Science Business Media B.V., UK

8–Al –Tamimi, Abbas Hamid, Beer, Nada Kaki, (2016), Reflection of Accounting on Potential Assets and Little Laws and Allocations on the feature of honest representation of accounting information / applied entrance, Volume 22, No. 88

9–Hassan, Hassan Mohamed Farid, Yaqoob, Fatha Abdullah, (2019), The sincere representation of accounting information in accordance with the requirements of displaying financial statements in light of the international standard revenue from contracts with customers application research in a sample of mixed joint stock companies listed in the Iraq Stock Exchange, *Magazine of Financial and Accounting Studies for the Fourth National Congress for graduate students*

10–Abdul Ghanaian, Draghi, (2019), the impact of the use of information technology on the qualitative characteristics of the accounting information, a note presented within the requirements of obtaining a certificate of Master Akidi, Al –Arabiya University Bin Mahdi, Umm Al –Bouaghi, Section: Financial and Accounting Sciences, Sudan.

11–Conceptual Framework for Financial Reporting 2020, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants.

12– Deegan, Craig micheal,(2014),Financial accounting theory,4th edition McGraw–Hill Education (Australia) Pty Ltd.

13– De Cremer, David, Ann E. Tenbrunsel, Marius van Dijke,(2011) Regulating Ethical Failures: Insights from Psychology, *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551–011–0789, Notre Dame, IN, U.S.A.

14– Wiley, Carolyn,(1995) The ABC’s of business ethics: definitions philosophies and implementation, ethics in workplace, USA.

15– Kim, Peter H., Scott S. Wiltermuth, David T. Newman, A Theory of Ethical Accounting and Its Implications for Hypocrisy in Organizations, *Academy of Management Review*, USA,2018

16–KIESO, DONALD E., WEYGANDT, JERRY J., WARFIELD, TERRY D., (2020), Intermediate Accounting: IFRS, Fourth Edition, Wiley, USA.

17–Bhumika Parmar, (2015), ethical issues in accounting and finance, *Indian Journal of research*, volume: 4 | Issue: 5, India.

18–Emil Horomnea, Ana–Maria Paşcu, (2012) ethical and morality in accounting epistemological Approach, *Journal of eastern Europe research in business & economics*, vol. 2012 (2012), article ID 405721, 11 pages.

Elitaş, Cemal, Çetin Yurt, (2018), morality and ethics of accounting, Turkey.