

# مجلة جامعة البعث

سلسلة العلوم الاقتصادية والسياحية



مجلة علمية محكمة دورية

المجلد 46 . العدد 5

1445 هـ - 2024 م

الأستاذ الدكتور عبد الباسط الخطيب

رئيس جامعة البعث

المدير المسؤول عن المجلة

رئيس هيئة التحرير	أ. د. محمود حديد
رئيس التحرير	أ. د. وليد حماده

مدير مكتب مجلة جامعة البعث  
د. إبراهيم عبد الرحمن

عضو هيئة التحرير	د. محمد هلال
عضو هيئة التحرير	د. فهد شريباتي
عضو هيئة التحرير	د. معن سلامة
عضو هيئة التحرير	د. جمال العلي
عضو هيئة التحرير	د. عباد كاسوحة
عضو هيئة التحرير	د. محمود عامر
عضو هيئة التحرير	د. أحمد الحسن
عضو هيئة التحرير	د. سونيا عطية
عضو هيئة التحرير	د. ريم ديب
عضو هيئة التحرير	د. حسن مشرقي
عضو هيئة التحرير	د. هيثم حسن
عضو هيئة التحرير	د. نزار عبشي

تهدف المجلة إلى نشر البحوث العلمية الأصيلة، ويمكن للراغبين في طلبها

الاتصال بالعنوان التالي:

رئيس تحرير مجلة جامعة البعث

سورية . حمص . جامعة البعث . الإدارة المركزية . ص . ب (77)

. هاتف / فاكس : 2138071 31 963 ++

. موقع الإنترنت : [www.albaath-univ.edu.sy](http://www.albaath-univ.edu.sy)

البريد الإلكتروني : [magazine@ albaath-univ.edu.sy](mailto:magazine@albaath-univ.edu.sy)

**ISSN: 1022-467X**

## شروط النشر في مجلة جامعة البعث

الأوراق المطلوبة:

- 2 نسخة ورقية من البحث بدون اسم الباحث / الكلية / الجامعة) + CD / word من البحث منسق حسب شروط المجلة.
  - طابع بحث علمي + طابع نقابة معلمين.
  - إذا كان الباحث طالب دراسات عليا:  
يجب إرفاق قرار تسجيل الدكتوراه / ماجستير + كتاب من الدكتور المشرف بموافقة على النشر في المجلة.
  - إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية:  
يجب إرفاق قرار المجلس المختص بإنجاز البحث أو قرار قسم بالموافقة على اعتماده حسب الحال.
  - إذا كان الباحث عضو هيئة تدريسية من خارج جامعة البعث :  
يجب إحضار كتاب من عمادة كليته تثبت أنه عضو بالهيئة التدريسية و على رأس عمله حتى تاريخه.
  - إذا كان الباحث عضواً في الهيئة الفنية :  
يجب إرفاق كتاب يحدد فيه مكان و زمان إجراء البحث ، وما يثبت صفته وأنه على رأس عمله.
  - يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات (العلوم الطبية والهندسية والأساسية والتطبيقية):  
عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1- مقدمة
  - 2- هدف البحث
  - 3- مواد وطرق البحث
  - 4- النتائج ومناقشتها .
  - 5- الاستنتاجات والتوصيات .
  - 6- المراجع.

- يتم ترتيب البحث على النحو الآتي بالنسبة لكليات ( الآداب - الاقتصاد - التربية - الحقوق - السياحة - التربية الموسيقية وجميع العلوم الإنسانية):
- عنوان البحث .. ملخص عربي و إنكليزي ( كلمات مفتاحية في نهاية الملخصين).
- 1. مقدمة.
- 2. مشكلة البحث وأهميته والجديد فيه.
- 3. أهداف البحث و أسئلته.
- 4. فرضيات البحث و حدوده.
- 5. مصطلحات البحث و تعريفاته الإجرائية.
- 6. الإطار النظري و الدراسات السابقة.
- 7. منهج البحث و إجراءاته.
- 8. عرض البحث و المناقشة والتحليل
- 9. نتائج البحث.
- 10. مقترحات البحث إن وجدت.
- 11. قائمة المصادر والمراجع.
- 7- يجب اعتماد الإعدادات الآتية أثناء طباعة البحث على الكمبيوتر:
  - أ- قياس الورق 25×17.5 B5.
  - ب- هوامش الصفحة: أعلى 2.54- أسفل 2.54 - يمين 2.5- يسار 2.5 سم
  - ت- رأس الصفحة 1.6 / تذييل الصفحة 1.8
  - ث- نوع الخط وقياسه: العنوان . Monotype Koufi قياس 20
- . كتابة النص Simplified Arabic قياس 13 عادي . العناوين الفرعية Simplified Arabic قياس 13 عريض.
- ج . يجب مراعاة أن يكون قياس الصور والجداول المدرجة في البحث لا يتعدى 12سم.
- 8- في حال عدم إجراء البحث وفقاً لما ورد أعلاه من إشارات فإن البحث سيهمل ولا يرد البحث إلى صاحبه.
- 9- تقديم أي بحث للنشر في المجلة يدل ضمناً على عدم نشره في أي مكان آخر، وفي حال قبول البحث للنشر في مجلة جامعة البعث يجب عدم نشره في أي مجلة أخرى.
- 10- الناشر غير مسؤول عن محتوى ما ينشر من مادة الموضوعات التي تنشر في المجلة

11- تكتب المراجع ضمن النص على الشكل التالي: [1] ثم رقم الصفحة ويفضل استخدام التهميش الإلكتروني المعمول به في نظام وورد WORD حيث يشير الرقم إلى رقم المرجع الوارد في قائمة المراجع.

تكتب جميع المراجع باللغة الانكليزية (الأحرف الرومانية) وفق التالي:  
آ . إذا كان المرجع أجنبياً:

الكنية بالأحرف الكبيرة . الحرف الأول من الاسم تتبعه فاصلة . سنة النشر . وتتبعها معترضة ( - ) عنوان الكتاب ويوضع تحته خط وتتبعه نقطة . دار النشر وتتبعها فاصلة . الطبعة ( ثانية . ثالثة ) . بلد النشر وتتبعها فاصلة . عدد صفحات الكتاب وتتبعها نقطة .  
وفيما يلي مثال على ذلك:

-MAVRODEANUS, R1986- Flame Spectroscopy. Willy, New York, 373p.

ب . إذا كان المرجع بحثاً منشوراً في مجلة باللغة الأجنبية:

. بعد الكنية والاسم وسنة النشر يضاف عنوان البحث وتتبعه فاصلة، اسم المجلد ويوضع تحته خط وتتبعه فاصلة . المجلد والعدد ( كتابة مختزلة ) وبعدها فاصلة . أرقام الصفحات الخاصة بالبحث ضمن المجلة.  
مثال على ذلك:

BUSSE,E 1980 Organic Brain Diseases Clinical Psychiatry News ,  
Vol. 4. 20 – 60

ج . إذا كان المرجع أو البحث منشوراً باللغة العربية فيجب تحويله إلى اللغة الإنكليزية و  
التقيد

بالبنود (أ و ب) ويكتب في نهاية المراجع العربية: ( المراجع In Arabic )

## رسوم النشر في مجلة جامعة البعث

1. دفع رسم نشر (40000) ل.س أربعون ألف ليرة سورية عن كل بحث لكل باحث يريد نشره في مجلة جامعة البعث.
2. دفع رسم نشر (100000) ل.س مئة ألف ليرة سورية عن كل بحث للباحثين من الجامعة الخاصة والافتراضية .
3. دفع رسم نشر (200) مئتا دولار أمريكي فقط للباحثين من خارج القطر العربي السوري .
4. دفع مبلغ (6000) ل.س ستة آلاف ليرة سورية رسم موافقة على النشر من كافة الباحثين.

## المحتوى

الصفحة	اسم الباحث	اسم البحث
50-11	د. أيمن ديوب د. يونس عواد وديع خضور	دور رأس المال الاجتماعي في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي: دراسة ميدانية على بعض مؤسسات القطاع العام الصناعي
98-51	د. محمد نور كرمه	ممارسة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لسلوك تمهيد الدخل ومدى انعكاسه على تقرير مدققي الحسابات - دراسة تطبيقية
126-99	د. عبد الهادي الرفاعي د. شكيب بشماني عاصم اسكندر	التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية باستخدام السلاسل الزمنية
164-127	د. حنان تركمان د. ليلى فياض ذوالفقار البهلول	دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي "دراسة ميدانية في جامعة تشرين"







# دور رأس المال الاجتماعي في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي: دراسة ميدانية على بعض مؤسسات القطاع العام الصناعي

الدكتور أيمن ديوب\*

الدكتور يونس عواد\*\*

وديح خضور\*\*\*

## الملخص

هدف البحث إلى تحديد الدور الذي يمارسه رأس المال الاجتماعي بأبعاده (البعد الهيكلي، البعد الإدراكي، البعد العلائقي) في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي. اعتمد البحث المنهج الوصفي، وشمل مجتمع البحث جميع العاملين في بعض مؤسسات القطاع الصناعي في مدينة دمشق، أما عينة البحث فهي عشوائية بسيطة، بلغ حجمها (355) عاملاً وعاملة، حيث قام الباحث بتوزيع الاستبانة عليهم، وأعيد منها (321) استبانة كاملة وصالحة للتحليل الإحصائي.

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: ساهم متغير رأس المال الاجتماعي بأبعاده في تحسين العلاقة بين بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، حيث عدّل متغير رأس المال الهيكلي من القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمقدار (7.8%)، و عدّل متغير رأس المال الإدراكي من القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمقدار (13.3%)، أما رأس المال العلائقي فقد عدّل من القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بمقدار (27.3%).

**كلمات مفتاحية:** رأس المال الاجتماعي، الثقافة الأخلاقية، التعلم التنظيمي، القطاع العام الصناعي.

\* أستاذ، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

\*\* أستاذ، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

\*\* طالب دراسات عليا (دكتوراه)، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

## The Role of Social Capital in the Relationship Between Ethical Culture and Organizational Learning: A Field Study at Some Public Sector Industrial Institutions

\*Dr. Ayman Dayob

\*\*Dr. Younes Awaad

\*\*\*Wadih Khaddour

### ABSTRACT

The research aimed to determine the role played by social capital in its dimensions (structural dimension, cognitive dimension, relational dimension) in the relationship between ethical culture and organizational learning. The research adopted the descriptive approach, and the research community included all workers in some industrial sector institutions in the city of Damascus. As for the research sample, it was a simple random one, and its size was (355) male and female workers. The researcher distributed the questionnaire to them, and (321) complete questionnaires were returned from it, valid for analysis. Statistician.

The research reached a set of results, the most important of which are: The social capital variable, in all its dimensions, contributed to improving the relationship between ethical culture and organizational learning in the industrial sector institutions under study, as the structural capital variable modified the explanatory power of the regression model by (7.8%), and the cognitive capital variable modified the explanatory power of the regression model by an amount (13.3%), while relational capital modified the explanatory power of the regression model by (%27.3)

**Keywords:** Social Capital, Ethical Culture, Organizational Learning, Industrial public sector.

\* Professor, Department of Business Administration, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

\*\* Professor, Department of Business Administration, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

\*\*\* Postgraduate Student (PhD), Department of Business Administration, Faculty of Economics, Damascus University, Damascus, Syria.

## أولاً: المقدمة:

يُعدّ القطاع الصناعيّ من أهمّ القطاعات الإنتاجيّة والحيوية في دول العالم، وذلك لدوره الهامّ في تحقيق التقدم الاقتصادي والاجتماعي المطلوب، ونظراً للأهمية الكبيرة التي تحتلّها المنظمات الصناعيّة في الاقتصاد الوطني، فإنّ تطوير هذه المنظمات وإزالة الأسباب والمشكلات التي تؤدي إلى تراجع أدائها وانخفاض جودة منتجاتها، يعتبر أمراً ضرورياً وواجباً وطنياً تقتضيه المتطلبات المتسارعة لهذه الدول، وذلك بهدف الحفاظ عليها والارتقاء بها، بما يتوافق مع حاجات الوطن والمواطن المتزايدة.

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بالتعلم التنظيمي بوصفه ضرورة استراتيجية ملحة لتقدم المنظمات وبقائها، إذ يُسهم في التعامل مع التغيير وعدم التأكد البيئي ويخلق فرصاً للميزة التنافسية المستدامة، ويجل المنظمة تبدو كوحدة تعلم تملك رؤية مشتركة في تأثيرات فروع المعرفة المختلفة، كما تهدف عملية التعلم التنظيمي إلى غرس الاتجاهات والقيم الإيجابية وتدعيمها وتوظيفها وترجمتها إلى سلوكيات رائدة وقرارات مبدعة ونشر المعرفة وتبادلها بين الأفراد والجماعات العاملة في المنظمات والسعي إلى إيصالها إلى العملاء الذين يسهمون بدورهم في تغذيتها وإثرائها (الطائي والخزعلي، 2015، ص34).

ويعدّ التوجه نحو تطبيق مجموعة من المثل والقيم الاخلاقية والسلوكيات الإيجابية جسر العبور والتميز لأغلبية المنظمات المتعلمة في تحقيق أهدافها، وهو الطريق الفعلي في تطوير أدائها الوظيفي، الذي ينعكس إيجاباً على مستوى أداء المنظمة ككل، ومستوى تقديم المنتجات أو الخدمات التي تأسست من أجلها، ومن هنا يظهر نوع من الترابط ما بين الثقافة الأخلاقية الواجب أن تسود داخل أي منظمة، وقدرات التعلم التنظيمي لعامليها، ورأس مالها الاجتماعي، على اعتبار أنّ هذه العناصر الثلاث ترتبط بعنصر هام داخل المنظمة ألا وهو العنصر البشري، حيث أنّ رأس المال البشري بدون قيم

أخلاقية إيجابية مبنية على ثقافة أخلاقية سائدة لا يمكن للمنظمة توفير المناخ الملائم للتعلم التنظيمي، واكتساب معارف جديدة تطمح من ورائها إلى تحسين قدرتها التنظيمية وتطوير ذاتها والرفع من كفاءة أفرادها.

### ثانياً: مشكلة البحث:

إنّ العمل وفق مفاهيم المنظمة التقليدية في ظل اشتداد المنافسة في ميدان الأعمال وازدياد حالة عدم التأكد البيئي لم يعد ممكناً، حيث ظهر مفهوم المنظمة المتعلمة التي تمثل منظمة لها القدرة على التعلم باستمرار لتكييف ذاتها مع المستجدات والظروف الطارئة، وتوفير المناخ الملائم للتعلم التنظيمي الذي يؤدي إلى تغيير الذهنية التقليدية الموجودة داخل المنظمة، ويؤدي إلى اكتسابها معارف جديدة تُحسن قدرتها التنظيمية وتطور ذاتها وترفع من كفاءة أفرادها، وهذا يتطلب من المديرين في منظمات العمل توفير بيئة دائمة للتعلم التنظيمي من خلال الالتزام بثقافة وأخلاقيات وقيم العمل لما له من دور في دعم البيئة المواتية لروح الفريق وزيادة الإنتاجية، بالإضافة إلى دعم ثقة الموظف بنفسه والمنظمة، وتخفيض القلق والتوتر بين العاملين، بالإضافة إلى إقرار مبدأ الشفافية التي أصبحت من المطالب الأساسية للقضاء على الفساد المالي والإداري.

بناءً على ما سبق، ونظراً لما تعانيه مؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية نتيجة سنوات الحرب، وظروف الحصار الاقتصادي، كان لا بدّ لها من العمل على تعزيز قدرات التعلم التنظيمي للعاملين وبناء قدراتهم المعرفية من أجل الوصول بهم إلى مستوى عالٍ من الكفاءة وسرعة العمل، والتركيز على القيم والثقافة الأخلاقية من خلال الشفافية وترسيخ ثقافة تعلم الأفراد والمجموعات للانضباط والتمسك بهذه القيم في اتخاذ قرارات تعزز صورة هذه المؤسسات، وهنا يبرز دور رأس المال الاجتماعي الذي يمكن أن يؤدي دور إيجابي سواء بتحقيق الرضا الوظيفي للعامل وتحقيق الحاجات الشعورية والأخلاقية

وتقليل الإجهاد، أو بزيادة قابليات التعلم والإبداع وتحسين مستوى أداء المهمة والقدرة على حل المشكلات، أو بزيادة إنتاجية المنظمة الذي يشمل زيادة المخرجات وتحسين الجودة وتخفيض الغياب ودوران العمل.

ويمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤل الآتي: ما دور رأس المال الاجتماعي في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في بعض مؤسسات القطاع العام الصناعي في سورية؟

### ثالثاً: أهمية البحث:

تتبع الأهمية النظرية للبحث من أهمية المتغيرات المبحوثة، حيث من الأهمية التحول إلى منظمات أخلاقية قادرة على مواجهة السلوك الأخلاقي المتصل في مظاهر الفساد الإداري، وتشجع التعلم التنظيمي بين أعضائها، وتسمح لكل فرد بالمشاركة والتدخل في تشخيص ومناقشة مشاكلها والبحث عن حلول لها، حيث يُعدّ رأس المال الاجتماعي عاملاً أساسياً لتوضيح العديد من المفاهيم التنظيمية مثل خلق رأس المال الفكري، وتحقيق منافع التآزر والتضامن، وتحقيق المستويات العالية من الثقة، وتحسين أداء المنظمة، ورفع الروح المعنوية للمنظمة، والمساعدة في حل الصراعات، وفي تطوير المنتج وخلق المناخ التعاوني.

أما الأهمية العملية للبحث فتتمثل في نتائجه والتي من الممكن في حال الأخذ بها من قبل الجهات المعنية أن تساعد في تعزيز قدرات التعلم التنظيمي للعاملين من خلال ترسيخ أخلاقيات وقيم العمل، وتعزيز الثقة المتبادلة بين العاملين والعمل بروح الفريق بما يُسهم في تحسين أداء المؤسسات محل الدراسة.

#### رابعاً: أهداف البحث:

هدف البحث إلى:

- 1- تحديد مستوى المتغيرات المبحوثة (الثقافة الأخلاقية، التعلم التنظيمي، رأس المال الاجتماعي) في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.
- 2- دراسة العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.
- 3- تحديد الدور الذي يمارسه رأس المال الاجتماعي بأبعاده (البعد الهيكلي، البعد الإدراكي، البعد العلائقي) في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.

#### خامساً: فرضيات البحث:

- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الهيكلي متغيراً وسيطاً.
- 2- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسيطاً.
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسيطاً.

#### سادساً: منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، وهو منهج "لدراسة أوصاف دقيقة للظواهر التي من خلالها يمكن تحقيق تقدم كبير في حل المشكلات، وذلك من خلال قيام



الباحث بتصور الوضع الراهن، وتحديد العلاقات التي توجد بين الظواهر في محاولة لوضع تنبؤات عن الأحداث المتصلة" (أبو علام، 2010، ص285).

سابعاً: الدراسات السابقة:

1- دراسة (Rahimnia & Najminia, 2014) بعنوان:

### Effect of Social Capital Dimensions on Intellectual Capital (Case Study: BankHekmat Iranian).

أثر أبعاد رأس المال الاجتماعي على رأس المال الفكري: دراسة حالة بنك حكمت الإيراني.

هدفت الدراسة إلى استكشاف علاقة رأس المال الاجتماعي بأبعاده (الهيكلية والمعرفية والعلائقية) مع رأس المال الفكري لدى العاملين في بنك حكمت الإيراني. اعتمدت الدراسة منهج المسح الإحصائي، وتمّ جمع البيانات التي تتوافق مع نموذج الدراسة باستخدام استبيان تمّ توزيعه بين الموظفين، وتمّ تطبيق نمذجة المعادلات الهيكلية (تحليل المسار) لتقييم العلاقات المفترضة بين المتغيرات واختبار الفرضيات، وشمل مجتمع الدراسة جميع الموظفين في بنك حكمت الإيراني، وبسبب صغر حجم المجتمع تمّ اعتماد طريقة الحصر الشامل، حيث تمّ توزيع الاستبيان على (83) موظف كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي، وكانت أغلبية الموظفين يحملون شهادة علمية عالية بنسبة (61.45%) لدرجة البكالوريوس، و(30.12%) للماجستير، و(8.43%) للدكتوراه.

أظهرت النتائج وجود علاقة قوية بين رأس المال الاجتماعي بأبعاده (الهيكلية والمعرفية والعلائقية)، وبين رأس المال الفكري، لذلك تؤكد الدراسة أنّ رأس المال الاجتماعي واحد من القدرات والأصول الرئيسية غير الملموسة التي يمكن أن تساعد بنك حكمت الإيراني في تكوين وتبادل المعرفة القائمة في رأس المال الفكري، مما يحقق ميزة تنافسية مستدامة.

## 2- دراسة (العبيدي وآخرون، 2014) بعنوان: استعمال رأس المال العلائقي لتعزيز

التعلم التنظيمي: دراسة تطبيقية لآراء عينة من الموظفين في رئاسة جامعة الكوفة.

هدفت الدراسة إلى الكشف عن علاقة الارتباط والتأثير بين رأس المال العلائقي من خلال (الثقة، الشفافية، التفاعل) والتعلم التنظيمي من خلال (توليد المعرفة، الإبداع المعرفي، التشارك بالمعرفة). اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وكانت عينة الدراسة قسدية من الموظفين في رئاسة جامعة الكوفة، حيث بلغ عددهم (225) موظفاً، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تعامل الموظفين فيما بينهم بحسن النية داخل المنظمة واستعدادهم لحل المشاكل التي تواجه العمل والتفاعل فيما بينهم من خلال الاتصال وجه لوجه أدى إلى تطوير الوسائل للحصول على المعرفة وتجديدها، مما وفر حوافز لهم لقاء مشاركتهم بالمعلومات، كما أظهرت النتائج أنّ تعامل الموظفين فيما بينهم بصورة إيجابية وواضحة وسعيهم للابتعاد عن السلوكيات السلبية أدى إلى الاستفادة من نتائج توليد المعرفة فيما بينهم وإشاعة أسلوب العمل الجماعي لتوليد أفكار جديدة.

## 3- دراسة (Ali, 2016) بعنوان:

### **Moderating Effect of Social Capital in Between Human Capital and Organization Performance: Case Study of Service Sector of Pakistan.**

تأثير رأس المال الاجتماعي كمعدل (وسيط) بين رأس المال البشري وأداء المنظمة: دراسة حالة لقطاع الخدمات في باكستان.

هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير رأس المال البشري على أداء المنظمة بوجود رأس المال الاجتماعي متغيراً وسيطاً، وذلك بالتطبيق على القطاع الخدمي في باكستان. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، وتمّ استخدام عينة عشوائية متعددة الطبقات من القطاع التعليمي والمصرفي من المدن الكبرى في باكستان، أما وحدة التحليل

فكانت موظفي البنوك وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات، حيث تم توزيع الاستبيان عليهم. أشارت نتائج الدراسة إلى أنّ هناك تأثير قوي من رأس المال البشري على أداء الموظفين الذين تمّ قياسه من خلال رضاهم عن الحياة وعن الوظيفة (الرضا الوظيفي)، أما بالنسبة لرأس المال الاجتماعي كمتغير وسيط في العلاقة بين رأس المال البشري والأداء متعدد الأبعاد (الرضا عن الحياة، والرضا عن المهنة، والرضا الوظيفي) من القطاع المصرفي والتعليمي، فقد تبين أنّ رأس المال الاجتماعي يلعب دور المحفز في هذه العلاقة، فبوجود رأس المال الاجتماعي تصبح العلاقة بين رأس المال البشري وأداء المنظمة أكثر قوة.

#### 4- دراسة (مكرودي، 2017) بعنوان: رأس المال الاجتماعي وأثره في فاعلية أداء المنظمات الحديثة.

سعت الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة التي تربط كل من رأس المال الاجتماعي وفاعلية المنظمة من خلال الدور الوسيط الذي يلعبه كل من التسهيلات والمساعدات الشخصية والإخلاص في العمل بالأهداف التي تسعى المنظمة الحديثة إلى تحقيقها من خلال تبني العمل بأبعاد رأس المال الاجتماعي والمتمثل في البعد الإدراكي العلائقي والهيكلي. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وشملت عينة الدراسة (60) عاملاً لمختلف الكليات التابعة لجامعة جيجل تمّ اختيارهم بطريقة عشوائية، وتمّ الاستعانة بالاستمارة بغية الوصول إلى تحقيق أهداف البحث وذلك بصياغة مجموعة الفرضيات والتي تختبر تلك العلاقة عن طريق استخدام الأدوات الإحصائية المناسبة. أظهرت النتائج وجود مؤشرات إيجابية على وجود علاقات اجتماعية قوية في محيط العمل والتي يبلورها حجم الاتصالات بين الأفراد سواء بطرق مباشرة ووجهاً لوجه أو عن طريق وسائل الاتصال الحديثة، أيضاً هناك ثقة متبادلة ومقبولة نسبياً بين أفراد المنظمة مما يساعدهم على الميل لتأدية الأعمال بشكل جماعي، ويزيد من مستوى مساعدة بعضهم لبعض

بشكل مستمر، بالمقابل هناك مستوى متدني للثقة بين العمال والإدارة خاصة فيما يخص مدى استجابة الإدارة لمطالب العمل ومساعدتهم على تخطي العقبات التي تواجههم خلال مساهم المهني. كما كشفت نتائج الدراسة الميدانية على وجود ارتباط بين أبعاد رأس المال الاجتماعي ومستوى الإخلاص في العمل.

5- دراسة (الزعيبي والشيايب، 2018) بعنوان: أثر ممارسة أخلاقيات العمل على مستوى فاعلية اتخاذ القرار الإداري في مراكز شركات التأمين الأردنية من وجهة نظر الإدارة الإشرافية.

هدف البحث إلى التعرف على أثر ممارسة أخلاقيات العمل على مستوى فاعلية اتخاذ القرار الإداري لدى العاملين في المواقع الإدارية الإشرافية ممثلة بالإدارتين العليا والوسطى في شركات التأمين الأردنية، تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ووزعت (466) استبانة على أفراد العينة الذين يشغلون المواقع الإدارية الإشرافية في مراكز شركات التأمين الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى وجود مستوى عال لممارسة أخلاقيات العمل بأبعاده (إدارة الموارد البشرية، التسويق، الإدارة المالية والمحاسبية) لدى العاملين في المواقع الإدارية والإشرافية في مراكز شركات التأمين الأردنية، ومستوى متوسطة لممارسة أخلاقيات العمل في بعد أخلاقيات العمل تجاه المجتمع، ووجود مستوى متوسط لفاعلية اتخاذ القرار الإداري لدى العاملين في المواقع الإدارية الإشرافية بأبعاده المختلفة، كما تبين وجود أثر هام ذو دلالة إحصائية لمستوى ممارسة أخلاقيات العمل على مستوى فاعلية اتخاذ القرار الإداري.

6- دراسة (الحميري وخليل، 2018) بعنوان: علاقة رأس المال الاجتماعي بالقدرات الديناميكية وتأثيرها في ريادة المنظمة: دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في جامعة بابل.

هدف البحث إلى اختبار علاقة الارتباط بين رأس المال الاجتماعي بأبعاده المتمثلة بـ: (الهيكلية، والإدراكية، والعلائقية)، وريادية المنظمة بأبعاده المتمثلة بـ: (الإبداعية، والمبادرة، وتقبل المخاطر)، وبين القدرات الديناميكية بأبعاده المتمثلة بـ: (قدرات الاستشعار، وقدرات الاستحواذ، وقدرات إعادة ترتيب الموارد). باستخدام العينة العشوائية الطبقية تم توزيع (380) استبانة على عدد من العاملين في رئاسة جامعة بابل والكليات التابعة لها عينة البحث، واسترجعت منها (373) استبانة، وقد تم استبعاد (13) استبانة لم تكتمل فيها استجابة أفراد العينة للفقرات المدرجة فيها، لتصبح الاستبانات الجاهزة للتحليل (360) استبانة، أي أنّ نسبة الاستجابة قد بلغت (95%). أظهرت النتائج وجود علاقة تأثير متعدد موجبة وذات دلالة معنوية بين متغيرات البحث الثلاثة، وهي (رأس المال الاجتماعي والقدرات الديناميكية وريادية المنظمة). ووجود هذه العلاقة يؤكد على أنّ رأس المال الاجتماعي والقدرات الديناميكية مناسبين جداً كمتغيرين مستقلين لتحقيق المتغير المعتمد (ريادية المنظمة)، وأنّ توفر رأس المال الاجتماعي والقدرات الديناميكية مجتمعين في المنظمة عينة البحث لهما تأثير أكبر وأسرع في تحقيق الريادية لها مما لو كان كل مفهوم يطبق بشكل منفرد.

7- دراسة (البادر، 2022) بعنوان: التعلم التنظيمي وعلاقته بتمكين العاملين بالمناطق التعليمية في دولة الكويت.

هدفت الدراسة إلى التعرف على التعلم التنظيمي كمدخل لتمكين العاملين بالمناطق التعليمية في دولة الكويت، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي، واعتمدت على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، وتكونت عينة الدراسة من (231) موظفاً وموظفة بالمناطق

التعليمية بدولة الكويت، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنّ درجة تطبيق التعلم التنظيمي بالمناطق التعليمية في دولة الكويت متوسطة، وأنّ درجة تمكين العاملين بالمناطق التعليمية بدولة الكويت متوسطة، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة بين جميع مجالات التعلم التنظيمي ومجالات تمكين العاملين بالمناطق التعليمية في دولة الكويت، وفي ضوء نتائج الدراسة تمّ تقديم تصور مقترح لتمكين العاملين بالمناطق التعليمية في دولة الكويت في ضوء التعلم التنظيمي.

### 1/7 التعقيب على الدراسات السابقة:

بعد استطلاع مجموعة من الدراسات السابقة التي تتناول متغيرات الدراسة (رأس المال الاجتماعي، الثقافة الأخلاقية، التعلم التنظيمي)، لوحظ عدم وجود دراسات تربط وبشكل مباشر بين المتغيرات المدروسة، فبالنسبة لمتغير التعلم التنظيمي ركزت الدراسات السابقة على علاقته بتمكين العاملين ورأس المال الاجتماعي (العلائقي)، بالنسبة لمتغير رأس المال الاجتماعي ركزت الدراسات السابقة على علاقته برأس المال الفكري، وفاعلية المنظمة، ورفع قدرات العاملين وتحقيق ريادة المنظمة، ولعب متغير الوسيط بين رأس المال البشري وأداء المنظمة، أما أخلاقيات العمل أو الثقافة الأخلاقية فقد ركزت على الأثر في اتخاذ القرار في المنظمة. أما الدراسة الحالية فقد ركزت على العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في بعض مؤسسات القطاع العام، ودور رأس المال الاجتماعي كمتغير وسيط في هذه العلاقة، وتعدّ هذه الدراسة - في حدود علم الباحث - جديدة، حيث لم يجد الباحث دراسات تناولت الترابط بين متغيرات الدراسة الثلاث، وقد استفاد الباحث من الدراسات السابقة في تطوير أداة البحث "الاستبانة" وفي تكوين الإطار النظري للبحث.

## ثامناً: الإطار النظري للبحث:

1/8 الثقافة الأخلاقية: تُعبر الثقافة الأخلاقية عن مجموعة المعايير والمبادئ التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة، ويتم التعبير عنها عبر مجموعة من الأسئلة المتعلقة بما هو خطأ أو صواب (Johnson, 2012, p320). وما يدل على مستوى تحقق الثقافة الأخلاقية داخل المنظمة مجموعة من النقاط والمتمثلة ب: الالتزام بالأنظمة والقوانين. احترام عادات وقيم المجتمع. العدالة التنظيمية وعدم التحيز. احترام الوقت أثناء العمل. الانتماء والولاء للمنظمة. حب العمل والنزاهة فيه. المحافظة على ممتلكات المنظمة. المناخ الأخلاقي السائد في المنظمة (عبد اللطيف، 2006، ص112). ولا تتحقق الثقافة الأخلاقية دون وجود لمفهوم القيادة الأخلاقية، حيث أنّ القيادة الأخلاقية هي أحد الأنماط القيادية الحديثة التي تهدف إلى توثيق الصلة بين القائد والعاملين في المنظمة، حيث تعد الأخلاق جوهر القيادة، وأن امتلاك أي منظمة لثقافة أخلاقية يتوقف على مدى التزامها الأخلاقي في تحقيق أهدافها، وهذا يتحقق من المستوى الأعلى في المنظمة، حيث أن القائد الأخلاقي يؤثر في إحساس العاملين بالولاء للمنظمة، ويعمل على إيجاد جو من الثقة والاحترام المتبادل، ويزيد من إحساس العاملين بالمساواة والإنصاف، ما يولد لديهم الشعور بالمسؤولية تجاه المنظمة، ومن هنا تتولد الثقافة الأخلاقية داخل المنظمة (الرميدي، بدوي، 2021، ص 1).

يرى (Judge & Robbin, 2017, p582) عن ضرورة الاهتمام من قبل المدراء للجوانب الاخلاقية، فعلى الرغم من الاختلافات بين الصناعات والثقافات، تشترك الثقافات التنظيمية الأخلاقية في بعض القيم والعمليات المشتركة، لذلك يمكن للمديرين إنشاء ثقافة أكثر أخلاقية من خلال الالتزام بالمبادئ التالية:

1- كن قدوة مرئية. وبالتالي سينظر الموظفون إلى تصرفات الإدارة العليا كمعيار للسلوك المناسب، ولكن يمكن للجميع أن يكونوا نموذجًا يحتذى به للتأثير بشكل إيجابي على الجو الأخلاقي. أرسل رسالة إيجابية.

2- التواصل من خلال التوقعات الأخلاقية. عندما تخدم بصفتك القيادية، قلل من الغموض الأخلاقي من خلال مشاركة مدونة الأخلاق التي تتص على القيم الأساسية للمؤسسة وقواعد الحكم التي يجب على الموظفين اتباعها.

3- توفير التدريب الأخلاقي. من خلال إعداد الندوات وورش العمل والبرامج التدريبية لتعزيز معايير السلوك في المنظمة، وتوضيح الممارسات المسموح بها، ومعالجة المعضلات الأخلاقية المحتملة.

4- مكافأة ما يظهر من أفعال أخلاقية ومعاقبة الأفعال غير الأخلاقية بشكل واضح. وبالتالي على القائد أن يقيم المرؤوسين وفقًا لمدونة قواعد الأخلاق الخاصة بالمنظمة. ومكافئة أولئك الذين يتصرفون بشكل أخلاقي وواضح ومعاقبة أولئك الذين لا يفعلون ذلك.

5- توفير آليات الحماية. البحث عن آليات رسمية حتى يتمكن الجميع من مناقشة المعضلات الأخلاقية والإبلاغ عن السلوك غير الأخلاقي دون خوف من التوبيخ. قد يشمل ذلك تحديد المستشارين الأخلاقيين أو أمناء المظالم أو المسؤولين الأخلاقيين في المنظمة.

وحتى تتحقق الثقافة الأخلاقية داخل المنظمة، يجب النظر أولاً إلى صفات وخصائص تلك المنظمة، والبحث عن أوجه القصور في الممارسات الأخلاقية والبحث عن الطرق المناسبة لتحويلها إلى جوانب إيجابية، وهذا لا يتأتى دون وجود واضح لمفهوم الثقافة التنظيمية، والتي تشير إلى أسلوب عمل الأشياء المتعلقة بالمنظمة بما ينسجم مع أهداف



المنظمة وتطلعاتها المستقبلية، حيث إذا كانت الثقافة التنظيمية في المنظمة قوية ومعبرة بشكل واضح عن كيفية القيام بالمهام، فهي حتماً سوف تدل على مستوى الممارسات الأخلاقية عند القيام بتلك المهام، إضافة إلى ما سبق هناك بعد مهم وهو أخلاقيات الفرد، حيث أن الصراع الناجم عن ضغوط المنظمة وثقافتها على قيم الأفراد الشخصية والاجتماعية المستمدة من بيئتهم العامة هو محور بناء أخلاقيات الفرد الجيدة داخل المنظمة، وبالنهاية تصل المنظمة بفضل الربط بين ثقافتها التنظيمية، وأخلاق الفرد إلى حالة من الوعي الأخلاقي، والذي يشير إلى مستوى معرفة كل فرد بسلوكه وتقويمه بما يخدم أهداف المنظمة، وهنا نكون قد وصلنا بالمنظمة إلى حالة من الثقافة الأخلاقية (بلال، كشوب، 2020، ص 56).

**2/8 رأس المال الاجتماعي:** يُنظر إلى رأس المال الاجتماعي على أنه العلاقات الاجتماعية للأفراد والتي تساعدهم على التفاعل والتشارك مع الآخرين، ويتضمن هذا المنظور المنظمات الاجتماعية وعلاقات الثقة والتشارك المتبادلة، ويشمل ذلك الفرد والمجموعة والمجتمع (القيسي والطائي، 2014، ص726).

ورأس المال الاجتماعي هو استثمار مقصود في العلاقات مع الآخرين، يمكن ملاحظته عند مراقبة العلاقات بين الجماعات والمنظمات، واستخدامه للحصول على الدعم الاجتماعي كالأعمال التعبيرية مثل دعوة الأصدقاء في أوقات الأزمات، والبحث عن فرص عمل أفضل (Brunie, 2009, P251-265).

ويُعرّف رأس المال الاجتماعي بأنه: حصة المنظمة من الارتباطات الفاعلية بين العاملين فيما بينهم والفهم المتبادل في النظم المشتركة التي تربطهم، والسلوكيات التي تلزم أعضاء الشبكات وفرق العمل على النشاط التعاوني الممكن للغاية (العززي، 2014، ص334).

ولرأس المال الاجتماعي ثلاثة أبعاد، وهي: البعد الهيكلي، والبعد العلائقي، والبعد الإدراكي.

أ- **البعد العلائقي:** يُشير البعد العلائقي إلى مجموعة من العلاقات غير الرسمية للأفراد العاملين متضمنة الثقة والالتزامات والمعايير التي تؤثر على مشاركة الأفراد في تبادل الموارد (Woudstra, et al, 2012, P622)، ويتمثل البعد العلائقي بقوة العلاقات المتضمنة الثقة والصدقة والاحترام والمعاملة بالمثل وتطويرها من خلال المعاملات المتكررة بين الأفراد أو المجموعات ضمن شبكة اجتماعية واحدة، حيث تؤدي الثقة دوراً في جعل الأفراد أو المجموعات أقل قلقاً من السلوك الانتهازي الذي قد يتبع فيما بينهم، كما أنّ المستويات المناسبة من الصدقة والاحترام والمعاملة بالمثل تشجع على التواصل المفتوح والسلوك الشفاف والدعم المتبادل وتبادل الموارد الأكثر أهمية لأفراد المنظمة (Li et al., 2016, P796-797).

ب- **البعد الإدراكي:** يُنظر إلى البعد الإدراكي على أنه اشتراك المجتمع ثقافياً وانفتاحه حول المعاني المولدة والمحفوظة، وكذلك القصص المشتركة واللغة المطورة وسياقات الكلام المتماثل والرموز، ومتى ما وجد هذا البعد بنسبة عالية كان هناك رأس مال اجتماعي بنسبة عالية أيضاً، وإنّ الفرد في المجموعة سيتوقع من الآخرين امتلاكهم نفس المستوى من الإدراك بما يوفر إمكانية المشاركة والتعاون وتناقل الخبرات (القيسي والطائي، 2014، ص728). ويُشير البعد الإدراكي إلى الموارد التي توفر أنظمة المعاني والرؤية والأهداف المشتركة بين أفراد المنظمة، وتتضمن الموارد الرموز أو التفسيرات المشتركة التي تعزز المفاهيم المشتركة للأهداف الجماعية والوسائل المقبولة للعمل في النظام الاجتماعي، إذ أنّ البعد الإدراكي له دور في تعزيز التواصل المشترك والتكامل بين الأفكار (Mani & Lakhel, 2015, P903).

ج- البعد الهيكلي: يُشير البعد الهيكلي إلى خصائص غير شخصية "رسمية" لعلاقات شبكة العمل ومدى ارتباط العاملين فيما بينهم ومقدار وصولهم لرأس المال الفكري للآخرين (كاظم ومتعب، 2012، ص172). كما يُنظر إلى رأس المال الهيكلي على أنه الروابط بين الأفراد أو الجماعات داخل المنظمة وتكرار الاتصال فيما بينهم لتبادل المعلومات، حيث أنّ لتكرار الاتصال بين أفراد المنظمة ككل له دور في زيادة التفاهات وتعزيز التعاون المتبادل، وبالتالي يمكن النظر إلى المنظمة كشبكة اجتماعية (Fongtanakit, 2013, P22).

3/8 التعلم التنظيمي: يرتبط مفهوم التعلم التنظيمي بإدارة المعرفة ارتباطاً وثيقاً، حيث أنّ العديد من الباحثين أكدوا على أنه أحد أهداف إدارة المعرفة وفعاليتها الاستراتيجية، وأنه مبادرة متطورة وفعالة تمضي قدماً بالمنظمات نحو التوسع والنمو، ومن منظور استراتيجي للتعلم دور في تحقيق الميزة التنافسية، وذلك بزيادة قدرة المنظمة على التكيف مع ظروف البيئة الخارجية التي تمكن من اكتشاف المشكلات المعروفة والمشكلات التي يصعب حلها (العسكري، 2014، ص143). يُعرّف التعلم التنظيمي بأنه: ممارسة يجب أن تقوم بها المنظمات أو عملية إدراك أو نتيجة تحصل عليها المنظمات للوصول إلى الهدف المنشود (Gozukara & Yildiz, 2016, p52). كما يُعرّف التعلم التنظيمي بأنه: مجموعة من الإجراءات التي تتكون من (اكتساب المعرفة، تفسير المعلومات، توزيع المعلومات، الذاكرة التنظيمية) داخل المنظمة التي تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على التغيير التنظيمي الإيجابي (Templeton, etal, 2002, p207).

## تاسعاً: عرض نتائج البحث ومناقشتها:

**1/9 مجتمع البحث وعينته:** يشمل مجتمع البحث جميع العاملين في بعض مؤسسات القطاع الصناعي في مدينة دمشق (شركة العزل والنسيج، شركة الكابلات، شركة بردي، شركة تاميكو، شركة الدبس للغزل والنسيج)، والبالغ عددهم (4637) عاملاً وعاملة. أما عينة البحث فهي عشوائية بسيطة، حيث تمّ تحديد حجمها الإجمالي باستخدام قانون العينة الإحصائية الآتي (العلي، 2020، ص104):

$$n \geq \frac{N \cdot Z^2 \cdot R(1 - R)}{N \cdot d^2 + Z^2 \cdot R(1 - R)}$$

وبتطبيق قانون العينة الإحصائية نجد:

$$n \geq \frac{4637 \cdot (1.96)^2 \cdot 0.5(1 - 0.5)}{4637 \cdot (0.05)^2 + (1.96)^2 \cdot 0.5(1 - 0.5)}$$
$$n \geq \frac{4453.3748}{12.5529} \approx 355$$

بناءً على ما سبق، بلغ حجم العينة اللازم سحبه بالاعتماد على المعاينة العشوائية البسيطة (355) عاملاً وعاملة، حيث قام الباحث بتوزيع الاستبانة عليهم، وأعيد منها (321) استبانة كاملة وصالحة للتحليل الإحصائي، وبنسبة استجابة بلغت (90.42%).

**2/9 أدوات البحث:** استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد تمّ تصميمها في ضوء الدراسات السابقة الواردة في متن البحث، والأدب النظري، وقد تضمنت الاستبانة ثلاثة أجزاء: الجزء الأول: أبعاد رأس المال الاجتماعي (البعد الإدراكي، البعد الهيكلي، البعد العلائقي)، ويشمل البنود من (1-21)، والجزء الثاني: الثقافة الأخلاقية، وتشمل البنود من (22-28)، والجزء الثالث: التعلم التنظيمي، ويشمل البنود من (29-35)، وقد تمّ عرض هذه الاستبانة في صورتها على عدد من المحكمين من السادة أعضاء الهيئة

التدريسية في كلية الاقتصاد، وذلك من أجل التأكد من صدقها، وقد أجمع السادة المحكمين على كفاية بنود الاستبانة بأنها صالحة وتقيس ما وضعت لقياسه، بينما كان لديهم ملحوظات تتعلق بصياغة بعض البنود، حيث تمّ تعديلها في ضوء ملاحظاتهم وآرائهم.

تأكد الباحث من ثبات الاستبانة باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، حيث يوضح الجدول الآتي قيم معاملات الثبات الكلي وللأبعاد الفرعية:

الجدول (1) اختبار الثبات ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المحاور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
البعد الإدراكي لراس المال الاجتماعي	7	0.809
البعد الهيكلي لراس المال الاجتماعي	7	0.778
البعد العلائقي لراس المال الاجتماعي	7	0.837
الثقافة الأخلاقية	7	0.842
التعلم التنظيمي	7	0.851
<b>الثبات الكلي</b>	<b>35</b>	<b>0.859</b>

يبين الجدول (1) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع العبارات (الثبات الكلي) تساوي (0.859)، وهي أكبر من 0.70، كذلك يلاحظ أنّ قيم معامل ألفا كرونباخ لكل محور من المحاور أكبر من 0.70، وهذا يدل على ثبات الأداة وصلاحيتها للقياس والدراسة.

للإجابة عن أسئلة الاستبانة تمّ الاعتماد على مقياس (ليكرت) الخماسي، والمثقل بأرقام تصاعديّة لتعرف مستوى كل من رأس المال الاجتماعي والثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، حيث تمّ إعطاء الدرجة (1) للإجابة ضعيفة جداً، والدرجة (2) للإجابة ضعيفة، والدرجة (3) للإجابة متوسطة، والدرجة (4) للإجابة كبيرة، والدرجة (5) للدرجة كبيرة جداً.

استخدم الباحث في تحليل النتائج برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية 5 SPSS.2 وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية:

(1) الإحصاءات الوصفية: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري للعينة، الأهمية النسبية، معامل الاختلاف.

(2) اختبار (t) لعينة واحدة (اختبار الوسط الحسابي (One- Sample Test).

أما معيار الحكم على متوسط الاستجابات:

طول الفئة = درجة الاستجابة العليا - درجة الاستجابة الدنيا/عدد فئات الاستجابة

$$\text{طول الفئة} = 5 - 1 / 5 = 0.8$$

وبناءً عليه تكون فئات الدرجات وفق مقياس ليكرت على النحو الآتي:

الجدول (2) جدول التوزيع التكراري لتدرجات سلم ليكرت الخماسي

الدور	المجال (مقياس ليكرت)
ضعيف جداً	1.8 – 1
ضعيف	2.60 – 1.81
متوسط	3.40 – 2.61
مرتفع	4.20 – 3.41
مرتفع جداً	5 – 4.21

(3) الانحدار الخطي البسيط لدراسة العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي.

(4) الانحدار المتعدد الهرمي لتحديد دور رأس المال الاجتماعي بأبعاده في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي.

### 3/9 تحديد مستوى الثقافة الأخلاقية في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة:

الجدول (3) نتائج اختبار الوسط الحسابي لمستوى الثقافة الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة

#### One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
321	3.4735	.80627	.04500	69.5	24.84

#### One-Sample Test

Test Value = 3				
t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
10.522	.000	.47352	.3850	.5621

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.25

يبين الجدول (3) أنّ قيمة المتوسط الحسابي العام لعبارات محور الثقافة الأخلاقية ترتفع عن متوسط المقياس (3)، وبفرق معنوي بلغ (0.47352)، وتقع ضمن المجال (-3.41-4.20)، وتقابل شدة الإجابة بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت، ومعامل اختلاف (24.84%) يدل على تجانس إجابات أفراد العينة، وبما أنّ احتمال الدلالة  $P = .000 < 0.05$  فإنّ هناك فرق موجب بين المتوسط العام لعبارات محور الثقافة الأخلاقية وبين المتوسط الافتراضي للمجتمع (متوسط مقياس ليكرت 3)، ويمكن القول أنّ مستوى الثقافة الأخلاقية في المؤسسات محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (68.82%).

## 2/9 تحديد مستوى رأس المال الاجتماعي في مؤسسات القطاع الصناعي محل

الدراسة:

أ - البعد الإدراكي:

الجدول (4) نتائج اختبار الوسط الحسابي لمستوى البعد الإدراكي في المؤسسات محل الدراسة

### One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
321	3.5670	.69554	.03882	71.34	19.50

### One-Sample Test

Test Value = 3				
t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
14.605	.000	.56698	.4906	.6434

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.25

يبين الجدول (4) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لعبارات البعد الإدراكي لرأس المال الاجتماعي ترتفع عن متوسط المقياس (3)، ويفرق معنوي بلغ (0.56698)، وتقع ضمن المجال (3.41-4.20)، وتقابل شدة الإجابة بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت، ومعامل اختلاف (19.5%) يدل على تجانس إجابات أفراد العينة، وبما أن احتمال الدلالة  $P = .000 < 0.05$  فإن هناك فرق موجب بين المتوسط العام لعبارات البعد الإدراكي لرأس المال الاجتماعي وبين المتوسط الافتراضي للمجتمع (متوسط مقياس ليكرت 3)، ويمكن القول أن مستوى البعد الإدراكي لرأس المال الاجتماعي في المؤسسات محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (71.34%).



ب - البعد الهيكلي:

الجدول (5) نتائج اختبار الوسط الحسابي لمستوى البعد الهيكلي في المؤسسات محل الدراسة

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
321	3.3676	.92976	.05189	67.35	27.61

One-Sample Test

Test Value = 3				
t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
7.084	.000	.36760	.2655	.4697

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.25

يبين الجدول (5) أنّ قيمة المتوسط الحسابي العام لعبارات البعد الهيكلي لرأس المال الاجتماعي ترتفع عن متوسط المقياس (3)، ويفرق معنوي بلغ (0.3676)، وتقع ضمن المجال (2.61-3.40)، وتقابل شدة الإجابة بدرجة متوسطة على مقياس ليكرت، ومعامل اختلاف (27.61%) يدل على تجانس إجابات أفراد العينة، وبما أنّ احتمال الدلالة  $P = 0.000 < 0.05$  فإنّ هناك فرق موجب بين المتوسط العام لعبارات البعد الهيكلي لرأس المال الاجتماعي وبين المتوسط الافتراضي للمجتمع (متوسط مقياس ليكرت 3)، ويمكن القول أنّ مستوى البعد الهيكلي لرأس المال الاجتماعي في المؤسسات محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (67.35%).

د - البعد العلائقي:

الجدول (6) نتائج اختبار الوسط الحسابي لمستوى البعد العلائقي في المؤسسات محل الدراسة

One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
321	3.6822	.60101	.03355	73.64	16.32

One-Sample Test

Test Value = 3				
t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
20.338	.000	.68224	.6162	.7482

يبين الجدول (6) أن قيمة المتوسط الحسابي العام لعبارات البعد العلائقي لرأس المال الاجتماعي ترتفع عن متوسط المقياس (3)، ويفرق معنوي بلغ (0.68224)، وتقع ضمن المجال (3.41-4.20)، وتقابل شدة الإجابة بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت، ومعامل اختلاف (16.32%) يدل على تجانس إجابات أفراد العينة، وبما أن احتمال الدلالة  $P = .000 < 0.05$  فإنّ هناك فرق موجب بين المتوسط العام لعبارات البعد العلائقي لرأس المال الاجتماعي وبين المتوسط الافتراضي للمجتمع (متوسط مقياس ليكرت 3)، ويمكن القول أنّ مستوى البعد العلائقي لرأس المال الاجتماعي في المؤسسات محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (73.64%).

### 3/9 تحديد مستوى التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة:

الجدول (7) نتائج اختبار الوسط الحسابي لمستوى التعلم التنظيمي في المؤسسات محل الدراسة

#### One-Sample Statistics

N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
321	3.7290	.48548	.02710	74.58	13.02

#### One-Sample Test

Test Value = 3				
t	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
26.903	.000	.72897	.6757	.7823

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.25

يبين الجدول (7) أنّ قيمة المتوسط الحسابي العام لعبارات محور التعلم التنظيمي ترتفع عن متوسط المقياس (3)، وبفرق معنوي بلغ (0.72897)، وتقع ضمن المجال (-3.41-4.20)، وتقابل شدة الإجابة بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت، ومعامل اختلاف (13.02%) يدل على تجانس إجابات أفراد العينة، وبما أنّ احتمال الدلالة  $P = .000 < 0.05$  فإنّ هناك فرق موجب بين المتوسط العام لعبارات محور التعلم التنظيمي وبين المتوسط الافتراضي للمجتمع (متوسط مقياس ليكرت 3)، ويمكن القول أنّ مستوى التعلم التنظيمي في المؤسسات محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (74.58%).

### 4/9 نتائج اختبار الفرضيات: اعتمد الباحث في اختبار الفرضيات على تحليل الانحدار

الهرمي ذو المتغيرات الوسيطة أو المعدلة (HMRA) Hierarchical Moderated

Regression Analysis، والذي يعتمد أساساً على تحليل الانحدار البسيط والمتعدد، ويقوم تحليل الانحدار الهرمي ذي المتغيرات الوسيطة أو المعدلة على تقدير نموذجين للانحدار المتعدد والمقارنة بين نتائجها، حيث يُعرف النموذج الأول بالنموذج الأساسي Base Model لاختبار معنوية التأثير المباشر للمتغير أو المتغيرات المستقلة في المتغير التابع، أما النموذج الثاني فيعرف بالنموذج الكامل Full Model ويهدف لاختبار أثر تفاعل المتغير الوسيط أو المعدل مع المتغير المستقل أو المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

قبل البدء باختبار الفرضيات تمّ التأكد من شرط استخدام تحليل الانحدار الهرمي، وأهمها: شرط تحقق التوزيع الطبيعي للمتغيرات، حيث يُشير (أبو علام، 2006، ص335) إلى أنه إذا كان حجم العينة متوسطاً أو كبيراً يمكن تجاوز هذا الشرط، وبما أنّ حجم العينة كبير (321) مفردة، نستطيع الحكم على أنّ البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وهذا يتوافق مع نظرية النهاية المركزية التي تؤكد أنّه عندما يكون حجم العينة كبيراً ( $n > 30$ ) يمكن اعتبار البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الهيكلية متغيراً وسيطاً.

الجدول (8) تحليل الانحدار بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الهيكلية متغيراً وسيطاً

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.677	.458	.456	.41403	.458	269.67	1	319	.000
2	.732	.536	.533	.38377	.078	53.285	1	318	.000

الجدول (9) تباين الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الهيكلي وسطياً

#### ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	46.228	1	46.228	269.677	.000
	Residual	54.683	319	.171		
	Total	100.912	320			
2	Regression	54.076	2	27.038	183.582	.000
	Residual	46.836	318	.147		
	Total	100.912	320			

الجدول (10) معاملات الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الهيكلي وسطياً

#### Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.371	.092		14.881	.000
	الثقافة الأخلاقية	.547	.033	.677	16.422	.000
	(Constant)	.806	.115		6.996	.000
	الثقافة الأخلاقية	.466	.033	.576	14.160	.000
2	رأس المال الهيكلي	.334	.046	.297	7.300	.000

تبين الجداول السابقة أنّ نموذج الانحدار الأول (النموذج الأساسي) معنوي، ويدل على وجود علاقة طردية وضعيفة بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.456)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية تُفسّر ما مقداره (45.6%) من التغير في التعلم

دور رأس المال الاجتماعي في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي: دراسة ميدانية على بعض مؤسسات القطاع العام الصناعي

التنظيمي. أما بالنسبة لنموذج الانحدار الثاني (النموذج الكامل) فنلاحظ أنه معنوي ويدل على وجود علاقة طردية ومقبولة بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الهيكلي متغيراً وسطيّاً، وقد بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.533)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية مع متغير رأس المال الهيكلي تفسر ما مقداره (53.3%) من التباين الحاصل في التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، وهذا يعني أنّ إدخال متغير رأس المال الهيكلي قد عدّل من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (7.8%). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الأولى ونقبل الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الهيكلي متغيراً وسطيّاً، أي أنّ وجود رأس المال الهيكلي مع الثقافة الأخلاقية أسهم في تعزيز التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسطيّاً.

الجدول (11) تحليل الانحدار بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسطيّاً

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.677	.458	.456	.41403	.458	269.67	1	319	.000
2	.769	.591	.589	.36013	.133	103.62	1	318	.000

الجدول (12) تباين الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الإدراكي وسطيًا

#### ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	46.228	1	46.228	269.677	.000
	Residual	54.683	319	.171		
	Total	100.912	320			
2	Regression	59.669	2	29.834	230.034	.000
	Residual	41.243	318	.130		
	Total	100.912	320			

الجدول (13) معاملات الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال الإدراكي وسطيًا

#### Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.371	.092		14.881	.000
	الثقافة الأخلاقية	.547	.033	.677	16.422	.000
	(Constant)	1.236	.081		15.227	.000
	الثقافة الأخلاقية	1.050	.057	1.298	18.338	.000
2	رأس المال الإدراكي	.398	.039	.721	10.180	.000

تبين الجداول السابقة أنّ نموذج الانحدار الأول (النموذج الأساسي) معنوي، ويدل على وجود علاقة طردية وضعيفة بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.456)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية تُفسّر ما مقداره (45.6%) من التغير في التعلم التنظيمي.

دور رأس المال الاجتماعي في العلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي: دراسة ميدانية على بعض مؤسسات القطاع العام الصناعي

أما بالنسبة لنموذج الانحدار الثاني (النموذج الكامل) فنلاحظ أنه معنوي ويدل على وجود علاقة طردية ومقبولة بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسيطاً، وقد بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.589)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية مع متغير رأس المال الإدراكي تفسر ما مقداره (58.9%) من التباين الحاصل في التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، وهذا يعني أنّ إدخال متغير رأس المال الإدراكي قد عدّل من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (13.3%). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الثانية ونقبل الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسيطاً، أي أنّ وجود رأس المال الإدراكي مع الثقافة الأخلاقية أسهم في تعزيز التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.

**الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسيطاً.**

الجدول (14) تحليل الانحدار بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسيطاً

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.677	.458	.456	.41403	.458	269.67	1	319	.000
2	.855	.731	.730	.29199	.273	323.36	1	318	.000



الجدول (15) تباين الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال العلائقي وسطياً

#### ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	46.228	1	46.228	269.677	.000
	Residual	54.683	319	.171		
	Total	100.912	320			
2	Regression	73.799	2	36.899	432.782	.000
	Residual	27.113	318	.085		
	Total	100.912	320			

الجدول (16) معلمات الانحدار للعلاقة بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي بوجود رأس المال العلائقي وسطياً

#### Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.371	.092		14.881	.000
	الثقافة الأخلاقية	.547	.033	.677	16.422	.000
	(Constant)	1.023	.068		15.091	.000
	الثقافة الأخلاقية	.208	.030	.257	6.908	.000
2	رأس المال العلائقي	.497	.028	.670	17.982	.000

تبين الجداول السابقة أنّ نموذج الانحدار الأول (النموذج الأساسي) معنوي، ويدل على وجود علاقة طردية وضعيفة بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة، حيث بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.456)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية تُفسّر ما مقداره (45.6%) من التغير في التعلم التنظيمي.

أما بالنسبة لنموذج الانحدار الثاني (النموذج الكامل) فنلاحظ أنه معنوي ويدل على وجود علاقة طردية وقوية بين الثقافة الأخلاقية وبين التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسطياً، وقد بلغت قيمة معامل التحديد المصحح (0.730)، وهذا يدل على أنّ الثقافة الأخلاقية مع متغير رأس المال العلائقي تفسر ما مقداره (73%) من التباين الحاصل في التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسي، وهذا يعني أنّ إدخال متغير رأس المال العلائقي قد عدّل من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (27.3%). بناءً على ذلك نرفض الفرضية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسطياً، أي أنّ وجود رأس المال العلائقي مع الثقافة الأخلاقية أسهم في تعزيز التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة.

### نتائج البحث:

- 1- بينت النتائج أنّ مستوى الثقافة الأخلاقية في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (68.82%).
- 2- بينت النتائج أنّ مستوى البعد الإدراكي لرأس المال الاجتماعي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (71.34%).
- 3- بينت النتائج أنّ مستوى البعد الهيكلي لرأس المال الاجتماعي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (67.35%).
- 4- بينت النتائج أنّ مستوى البعد العلائقي لرأس المال الاجتماعي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (73.64%).

5- بينت النتائج أنّ مستوى التعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة كان بدرجة كبيرة، وبأهمية نسبية (74.58%).

6- وجود علاقة طردية ومقبولة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الهيكلي متغيراً وسيطاً، حيث عدّل متغير رأس المال الهيكلي من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (7.8%).

7- وجود علاقة طردية ومقبولة ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال الإدراكي متغيراً وسيطاً، حيث عدّل متغير رأس المال الإدراكي من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (13.3%).

8- وجود علاقة طردية وقوية ذات دلالة معنوية بين الثقافة الأخلاقية والتعلم التنظيمي في مؤسسات القطاع الصناعي محل الدراسة بوجود رأس المال العلائقي متغيراً وسيطاً، حيث عدّل متغير رأس المال العلائقي من القدرة التفسيرية للنموذج بمقدار (27.3%).

### مقترحات البحث:

1- نشر الوعي بأهمية تعزيز رأس المال الاجتماعي من خلال فهم الدور المهم الذي يؤديه في تطوير وتنمية المؤسسة، بما يعود على المؤسسة والعاملين فيها بالفوائد والنتائج التي تسعى الى تحقيقها.

2- تعزيز رأس المال الاجتماعي، من خلال تعزيز الثقة، وتقوية شبكات الارتباط والاتصال داخل المؤسسة، وتوحيد الأفراد ضمن المؤسسة نحو الرؤية والاهداف

المشتركة، وذلك من خلال تفويض السلطات ودعم العمل الجماعي والتدريب المناسب والمستمر.

3- الاهتمام بقدرات التعلم التنظيمي، وذلك لأهمية هذه القدرات في تطوير ثقافة التميز في العمل وذلك من خلال إتاحة الفرصة لكافة العاملين للحوار وتبادل الأفكار وإعادة صياغة الأفكار الجديدة، والمشاركة في عملية اتخاذ القرارات، مما يساعد في تقريب الإدارة من العاملين، وتشجيعهم ودعمهم، وبث روح الحماسة فيهم، سواء تم تطبيقه بتعزيز فكرة إبداء الرأي أو من خلال الاستشارة، أو من خلال إتاحة الفرصة للعاملين بالاعتراض، أو من خلال قيام العاملين باتخاذ القرارات بأنفسهم فيما يختص عملهم الذي يقومون به، مما يزيد من الدافعية لديهم والمرونة للاستجابة للمتغيرات المفاجئة.

4- تطوير مدونة السلوك الأخلاقي بشكل سنوي وتعميمه على كافة العاملين فيها، والتأكد عبر المراقبة المستمرة والندوات والحوارات من مدى فهم العاملين للسلوكيات الأخلاقية والتزامهم بها.

5- إعداد الندوات وورش العمل والبرامج التدريبية لتعزيز معايير السلوك في المنظمة، وتوضيح الممارسات المسموح بها، ومعالجة المعضلات الأخلاقية المحتملة.

## المراجع:

### أ- المراجع العربية:

- 1- أبو علام، رجاء محمود (2006). مناهج البحث في العلوم النفسية والتربوية، الطبعة الخامسة، دار النشر للجامعات، القاهرة، مصر.
- 2- الباذر، محمد عبد الرضا يوسف (2022). التعلم التنظيمي وعلاقته بتمكين العاملين بالمناطق التعليمية في دولة الكويت، مجلة العلوم التربوية، كلية التربية بالغردقة، جامعة جنوب الوادي، المجلد (5)، العدد (1)، 84-113.
- 3- بلال، زروق؛ وكشوب، أحمد (2020). أثر الأخلاقيات الإدارية على الأداء الوظيفي: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية بمحافظة ظفار بسلطنة عمان، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد الرابع، العدد الرابع.
- 4- الحميري، بشار عباس؛ خليل، محمد جاسم (2018). علاقة رأس المال الاجتماعي بالقدرات الديناميكية وتأثيرها في ريادة المنظمة: دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في جامعة بابل، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد (10)، العدد (3)، 92-120.
- 5- الرميدي، بسام؛ وبدوي، أسماء (2021). أثر القيادة الأخلاقية على نية العاملين لترك العمل بشركات السياحة المصرية: الثقة التنظيمية كمتغير وسيط، مجلة كلية السياحة والفنادق، جامعة مدينة السادات، المجلد الخامس، العدد الأول.
- 6- الزعبي، عروة محمود؛ والشيايب، أحمد محمد (2018). أثر ممارسة أخلاقيات العمل على مستوى فاعلية اتخاذ القرار الإداري في مراكز شركات التأمين الأردنية من وجهة نظر الإدارة الإشرافية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (40)، العدد (6)، 297-312.

7- الطائي، علي حسون؛ والخزعلي، علي سامي عبد الزهرة (2015). أثر التعلم التنظيمي في بناء رأس المال الفكري في المنظمات العامة: بحث مقارنة بين جامعتي بغداد والمستنصرية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (21)، العدد (85)، 29-51.

8- عبد اللطيف، أسار (2006). أثر الأخلاقيات الوظيفية في تقليل فرص الفساد الإداري في الوظائف الحكومية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 29.

9- العبيدي، أزهار عزيز؛ والجبوري، حيدر جاسم عبيد؛ والكلابي، أمير نعمة مخيف (2014). استعمال رأس المال العلائقي لتعزيز التعلم التنظيمي: دراسة تطبيقية لآراء عينة من الموظفين في رئاسة جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (8)، العدد (31)، 227-238.

10- العسكري، هناء جاسم محمد (2014). ممارسات التعلم التنظيمي واستراتيجية إدارة المعرفة وعلاقتها بإدارة المعرفة: دراسة تحليلية لآراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الهندسة جامعة القادسية، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (4)، العدد (10)، 139-167.

11- العلي، إبراهيم محمد (2020). أسس التحليل الإحصائي متعدد المتغيرات، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، سورية.

12- العنزي، سعد علي (2014). الفكر التنظيمي في إدارة الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

13- القيسي، فاضل حمد؛ والطائي، علي حسون (2014). الإدارة الاستراتيجية: نظريات، مداخل، أمثلة وقضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

14- مكرودي، سالم (2017). رأس المال الاجتماعي وأثره في فاعلية أداء المنظمات الحديثة، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد (17)، المجلد الثاني، جامعة الجزائر، 34-55.

- 1 -Abu Allam, Raja Mahmoud (2006). Research Methods in Psychological and Educational Sciences, Fifth Edition, Universities Publishing House, Cairo, Egypt.
- 2 -Al-Bazar, Muhammad Abd al-Rida Youssef (2022). Organizational learning and its relationship to empowering employees in educational areas in the State of Kuwait, Journal of Educational Sciences, Faculty of Education in Hurghada, South Valley University, Volume (5), Issue (1), 84-113.
- 3 -Bilal, Zarrouk; Wakshoub, Ahmed (2020). The impact of administrative ethics on job performance: A field study in industrial companies in the Dhofar Governorate in the Sultanate of Oman, Arab Journal of Science and Research Publishing, Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences, Volume Four, Issue Four.
- 4- Al-Himyari, Bashir Abbas; Khalil, Muhammad Jassim (2018). The relationship of social capital to dynamic capabilities and their impact on the organization's entrepreneurship: An exploratory study of the opinions of a sample of employees at the University of Babylon, Journal of the College of Management and Economics for Economic, Administrative and Financial Studies, Volume (10), Issue (3), 92-120.
- 5 -Al-Rumaidi, Bassam; And Badawi, Asmaa (2021). The impact of ethical leadership on employees' intention to leave work in Egyptian tourism companies: organizational trust as a mediating variable, Journal of the Faculty of Tourism and Hotels, Sadat City University, Volume Five, Issue One.
- 6 -Al-Zoubi, Orwa Mahmoud; Al-Sheyab, Ahmed Muhammad (2018). The impact of practicing work ethics on the level of effectiveness of administrative decision-making in Jordanian insurance company centers from the point of view of supervisory management, Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies, Economic and Legal Sciences Series, Volume (40), Issue (6), 297-312.
- 7 -Al-Ta'i, Ali Hassoun; Al Khazali, Ali Sami Abdel Zahra (2015). The impact of organizational learning on building intellectual

capital in public organizations: a comparative research between the Universities of Baghdad and Al-Mustansiriya, Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume (21), Issue (85), 29-51.

8- Abdel Latif, Asar (2006). The impact of functional ethics in reducing the chances of administrative corruption in government jobs, Journal of Human Sciences, No. 29.

9 -Al-Obaidi, Azhar Aziz; Al-Jubouri, Haider Jassim Obaid; And Al-Kalabi, A Scary Prince of Nima (2014). Using relational capital to enhance organizational learning: An applied study of the opinions of a sample of employees at the presidency of the University of Kufa, Al-Ghari Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume (8), Issue (31), 227-238.

10 -Al-Askari, Hanaa Jassim Muhammad (2014). Organizational learning practices and knowledge management strategy and their relationship to knowledge management: An analytical study of the opinions of a sample of faculty members at the College of Engineering, Al-Qadisiyah University, Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume (4), Issue (10), 139-167.

11 -Al-Ali, Ibrahim Muhammad (2020). Foundations of multivariate statistical analysis, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

12 -Al-Anazi, Saad Ali (2014). Organizational Thought in Business Administration, Al-Warraq Publishing and Distribution Foundation, Amman, Jordan.

13 -Al-Qaisi, Fadel Hamad; Al-Taie, Ali Hassoun (2014). Strategic Management: Theories, approaches, examples and contemporary issues, first edition, Safaa Publishing and Distribution House, Amman, Jordan.

14- McCrodi, Salem (2017). Social capital and its impact on the effectiveness of the performance of modern organizations, New Economics Journal, Issue (17), Volume Two, University of Algiers, 34-55.



ب- المراجع الأجنبية:

- 15- Ali, Hina (2016). Moderating Effect of Social Capital in Between Human Capital and Organization Performance: Case Study of Service Sector of Pakistan, Pakistan Journal of Social Sciences (PJSS), Vol. 36, No. 2. 1229-1241.
- 16- Brunie Aurelie, (2009). "Meaningful distinctions within a concept: Relational, collective, and generalized social capital", Social Science Research 38, 251-265.
- 17-Fongtanakit, Krishna (2013). Social Capital, Knowledge Sharing, and Performance", Doctor of Philosophy, Dissertation, School of Public Administration, National Institute of Development Administration, 22.
- 18- Gozukara, I., Yildirim, O., & Yildiz, B. (2016). Innovative behavior: Relations with developmental culture, Psychological empowerment, Distributive justice and organizational learning capacity. International Business Research, 9 (10), 186-200.
- 19- Johnson, C. E. (2012). Creating an Ethical Organizational Climate. In: Johnson, C. E., editor: Casting Light or Shadow . 4th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE.
- 20- Judge, Timothy A.\_ Robbins, Stephen P. (2017). Organizational behavior-Pearson Education Limited .
- 21-Li, Yao; Zhang, Yu & Zheng, Songyue (2016). Social capital, portfolio management capability and exploratory innovation: evidence from China", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. (31), Iss (6), 794 – 807.
- 22- Mani, Yosra; Lakhali, Lassaad, (2015). Exploring the family effect on firm performance the impact of internal social capital dimensions on family firm performance", International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, Vol. (21), Iss (6), 898 – 917.

- 23- Rahimnia, Fariborz; Rahim Najminia, (2014). Effect of Social Capital Dimensions on Intellectual Capital (Case Study: Bank Hekmat Iranian), International Business and Management, Vol. 8, No. 2, 179-186.
- 24- Templeton, G. F., Lewis, B. R., & Snyder, C. A. (2002). Development of a measure for the organizational learning construct. Journal of management information systems, 19 (2), 175-218.
- 25- Woudstra, Lilian; Hooff, Bart van den & Schouten, Alexander P. (2012). Dimensions of quality and accessibility: Selection of human information sources from a social capital perspective, journal Information Processing and Management, Vol. (48), 618–630.

## ممارسة الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لسلوك تمهيد الدخل ومدى انعكاسه على تقرير مدققي الحسابات – دراسة تطبيقية

د. محمد نور كرمه - كلية إدارة الأعمال - الجامعة العربية الدولية

### الملخص

هدفت هذه الدراسة الى تحديد مدى ممارسة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لسلوك تمهيد الدخل المحاسبي، واختبار فيما اذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل. بالإضافة الى دراسة مدى انعكاس ممارسة الشركات لهذا السلوك على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، لما لهذا التقرير من أهمية بالغة لدى مستخدمي البيانات المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم اختيار عينة من 18 شركة مساهمة مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وذلك خلال الفترة 2018-2022، وقد بلغ عدد المشاهدات الإجمالي خلال فترة الدراسة (90) مشاهدة. تم استخدام مؤشر Eckel وذلك لتحديد مدى ممارسة الشركات المساهمة عينة الدراسة لتمهيد الدخل خلال فترة الدراسة. بالإضافة الى ذلك تم استخدام عدد من الأساليب والأدوات الاحصائية مثل اختبار معامل ارتباط بيرسون، تحليل التباين ANOVA، وتحليل الانحدار، كما تم استخدام برنامج SPSS لاختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

1- مارست الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

لسلوك تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة حسب مقياس أيكل. حيث أظهرت نتائج الاختبارات أن عدد المشاهدات التي شملت قيام الشركات بممارسة تمهيد الدخل قد بلغ (57) مشاهدة خلال فترة الدراسة أي ما نسبته 63% من عدد المشاهدات الإجمالية.

2- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل، أي أن الشركات الكبيرة الحجم والصغيرة (مقاسة بصافي الإيرادات) مارست سلوك تمهيد الدخل المحاسبي على السواء.

3- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. أي أن ممارسات الشركات لسلوك تمهيد الدخل المحاسبي لا تفضي الى تحريف جوهري بالقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** تمهيد الدخل - حجم الشركة - تقرير المدقق الخارجي.

# The Practice of Income Smoothing Behavior by the Listed Company in Damascus Securities Exchange and its Reflect on Auditors Report – An Empirical Study

## Abstract

This study aims to detect the existence and the extend of using the accounting income smoothing practices by the public joint stock companies listed in Damascus Securities Exchange (DSE), and to test whether there is a statistically significant relationship between the size of the company, represented by net revenues, and the company's practice of income smoothing. In addition to studying the extent to which companies practice this behavior is reflected in the external auditor's report, because this report is of high importance to users of financial statements. To achieve the objectives of the study and test the hypotheses, a sample of 18 joint stock companies listed on the Damascus Stock Exchange was selected during the period 2018-2022, and the total number of observations during the study period reached (90). The Eckel index was used to determine the extent to which the joint-stock companies in the study sample practiced income smoothing during the study period. In addition, a number of statistical methods and tools were used, such as the Pearson correlation coefficient test, ANOVA, and regression analysis. SPSS was also used to test the hypotheses.

The followings conclusions were reached:

1- Public joint stock companies listed on the Damascus Stock

Exchange practiced income smoothing behavior during the study period according to the Eckel index. The results of the tests showed that the number of observations that included companies practicing income smoothing reached (57) observation during the study period, 63% of the total number of observations.

2- There is no statistically significant relationship between the size of the company, represented by net revenues, and the company's practice of income smoothing. That is, both large and small companies (measured by net revenues) practiced the behavior of accounting income smoothing.

3- There is no statistically significant relationship between companies practicing income smoothing behavior and the type of auditor's opinion for joint-stock companies listed on the Damascus Stock Exchange. That is, companies' practices of accounting income smoothing behavior do not lead to a material distortion of the financial statements from the auditors' point of view.

**Keywords:** Income Smoothing - Company Size - External Auditor's Report.

## 1- مقدمة البحث:

تعد القوائم المالية المنشورة - باعتبارها المخرج النهائي لنظام المعلومات المحاسبية - أداة اتصال وتوصيل للمعلومات فيما بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح المرتبطين بالشركة كالمستثمرين والمقرضين وغيرهم من المستخدمين وذلك لتقييم الأداء الاقتصادي للمنشأة والتنبؤ بأدائها ونتائجها في المستقبل. وبالرغم من أن إدارات الشركات تقوم بإعداد هذه المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى سلامة القياس المحاسبي وموضوعيته، والبعد عن التحيز الشخصي، والعدالة في العرض والإفصاح، إلى أن هذه المعايير لا تزال تعطي إدارة الشركات مرونة في الاختيار بين السياسات والاجراءات والطرق المحاسبية البديلة، وقد تستخدم الشركات هذه المرونة في الممارسات المحاسبية مع تعدد بدائل السياسات والمعايير المحاسبية استخداماً انتهازياً بدلاً من الاستخدام الكفء وذلك بغرض تعظيم مصالح طرف معين (أو أطراف معينة) دون مصالح الأطراف المرتبطة الأخرى، بما يتفق مع أهدافها ودوافعها وتطلعاتها المختلفة بتحقيق الاستراتيجيات النفعية لها، من خلال التأثير على رقم الربح المصرح عنه في القوائم المالية وهو ما يشار إليه في الأدبيات المحاسبية بتمهيد الدخل ( **Income Smoothing**) وهو أحد الأساليب الشائعة التي تستخدمها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية. ونتيجة مثل هذه الممارسات وغيرها من ممارسات التلاعب المحاسبي فقد شهدت الأوساط المهنية في نهاية القرن الماضي ومطلع القرن الحالي العديد من الانهيارات الاقتصادية للشركات الكبيرة مثل عملاق الطاقة الأمريكية Enron وشركة WorldCom ثاني أكبر شركة الاتصالات الأمريكية وغيرهم من الشركات، وقد أُلقت هذه الانهيارات بظلالها على البحث العلمي، وأُعتبرت نقطة تحول سواء على مستوى الهيئات التنظيمية أو على المستوى المهني، حيث بدأت الشكوك تثار حول مصداقية الأرباح المحاسبية وبدأت الأصوات تتعالى بشأن التقرير عن أرباح غير حقيقية، أو أرباح خضعت بقياسها والإفصاح عنها لتدخل الإدارة بشكل مقصود وبشكل انتهازي. ولهذا فقد شكّلت العديد من اللجان مثل لجنة (Cadbury) عام (1992) في بريطانيا، ولجنة (Blue Ribbon) عام (1999) في أمريكا، كما صدر قانون (Sox) عام

(2002) بالولايات المتحدة الأمريكية والذي ركز على بعض الأمور من بينها ضرورة زيادة الأنشطة الرقابية داخل الشركات المساهمة لضمان نزاهة عملية التقرير المالي للمحافظة على مصالح مستخدمي القوائم المالية. إلا أن إدارات الشركات ما زالت تسعى إلى التلاعب في العوامل المؤثرة في أرباحها وذلك في سبيل تحقيقها لأهدافها في التلاعب في الأرباح والحفاظ على قوتها التنافسية في الأسواق وكسب ثقة المستثمرين، حيث ما زالت تسعى الشركات إلى إظهار أفضل صورة ممكنة لمركزها المالي وذلك بهدف التعبير عن مدى استغلالها الأمثل لمواردها المتاحة لها من جهة، وللتعبير من جهة أخرى عن استقرارها الاقتصادي والمالي، لذلك تسعى إدارات الشركات إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية والتي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الشركة ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة وهو ما أدى إلى زيادة الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين، وفقدان الثقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة وبين إدارات الشركات من جهة أخرى.

كما أن لمهنة التدقيق دورها الإيجابي في الحد من الآثار السلبية لتمهيد الدخل، حيث أنها تهدف أساساً إلى إبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصادقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم. وعند قيام مهنة التدقيق بهذا الدور الجوهرى فإنها تفي بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع بكفاءة وفعالية، كما أن لمهنة التدقيق أهمية كبيرة تظهر من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المدقق في العلاقة القائمة بين الأصيل والوكيل<sup>(1)</sup>. ومن منظور نظرية الوكالة، فإنه يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة بعلاقة الوكالة، وذلك عندما يتصرف أحدهم ويسمى الوكيل (Agent) نيابة عن الطرف الآخر ويسمى الأصيل (Principle) وتظهر هذه العلاقة في كل أشكال المؤسسات التي يقع فيها فصل الإدارة عن الملكية. وعندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل، فإن الوكيل على الأغلب لا يعمل على تعظيم مصالح الأصيل وإنما يعمل لتعظيم مصالحه.

(1) Eilifsen, A., and Messier, W. F., (2000), "The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research", Journal of Accounting Literature, Vol. 19, No.1, pp. 1-43.



ولتجنب أو تخفيف حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل، يقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل، وتعتبر عملية تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في حماية مصالح الأصيل، وعلى وجه الخصوص المساهمين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية<sup>(1)</sup>.

## 2- مشكلة البحث:

تعتبر مهنة التدقيق من المهن المهمة لمستخدمي التقارير المالية وللاقتصاد القومي والمجتمع نظراً للدور الذي تلعبه في خدمة الصالح العام وتعزيز مفهوم المساءلة وتدعيم الثقة في القوائم المالية وبالتالي إشاعة جو من الثقة في الأسواق المالية. وفي ظل انفصال الملكية عن الإدارة وغياب الرقابة من جانب الأصيل (الملاك) على أعمال الوكيل (الإدارة)، مع ما هو متاح لدى الإدارة من معلومات قد لا تتوافر لدى أي من أصحاب المصالح مع المنشأة، لذا تتوافر الفرصة لدى الإدارة للقيام بممارسات محاسبية تهدف إلى التأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية. وقد كانت تلك الممارسات التي تقوم بها الإدارة سبباً في إفلاس العديد من الشركات العالمية. ولعل من أهم هذه الممارسات ما يعرف بسلوك تمهيد الدخل (Income Smoothing) والذي من شأنه التأثير على النتائج المالية الواردة في القوائم المالية وتغيير انطباع القارئ عن أداء المنشأة. وتقوم مهنة التدقيق بدور إشرافي هام لتخفيض مشاكل الوكالة بين الإدارة من جهة وأصحاب المصلحة من جهة أخرى، فالمدققين يفترض بهم أن يعملوا لمصلحة حملة الأسهم، ومساعدة مستخدمي التقارير المالية من خلال التأكد والتحقق من صحة وسلامة المعلومات الواردة في التقارير المالية، وبالتالي تخفيض مشكلات الوكالة،

(1) Charles, P., (2001), "Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France", European Accounting Review, Vol. 10, No. 3, pp. 461-499.

قرارات المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية لها تأثير على كل من الإدارة والمنشأة، ولذلك فإن الإدارة يكون لديها حافز للتأثير على هذه القرارات. وبالتالي فإن انتشار مثل هذه الممارسات يمثل تحدياً هاماً يواجه كافة الفئات المهتمة بصحة وسلامة التقارير المالية لما لها من آثار خطيرة على استمرار منشآت الأعمال وتضليل أصحاب المصالح ومتخذي القرارات، ومن هنا يأتي دور مدقق الحسابات باعتباره وكيلاً عن الملاك وأصحاب المصالح في اكتشاف تلك الممارسات وتحديد ما إذا كانت تقضي الى تحريف جوهري بالقوائم المالية أم لا.

وفي ضوء ما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في التساؤلات التالية:

- هل تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سلوك تمهيد الدخل؟
- هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل؟
- هل يوجد علاقة بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟ أو بشكل آخر: هل تنعكس ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل على نوع تقرير التدقيق ورأي مدقق الحسابات؟

### 3- أهمية البحث:

يستمد هذه البحث أهميته من جانبين هما:

#### أ- الأهمية العلمية:

تبرز أهمية هذا البحث كونه يتناول سلوكاً إدارياً قد يؤثر بشكل مباشر على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية المنشورة، مما قد ينعكس على أهداف تلك القوائم المالية، ويؤثر سلباً على الأطراف ذات العلاقة بالشركة وعلى قراراتهم، حيث تناولت دراسات عدة سلوك تمهيد الدخل كممارسة تنعكس سلباً على

جودة الأرباح والمحتوى المعلوماتي لها، وبالتالي تتعكس سلباً على أصحاب المصالح وحملة الأسهم ومستخدمي القوائم المالية. وعلى الرغم من الاهتمام الكبير من جانب المنظمات المهنية والأكاديمية والباحثين في الدول المتقدمة بظاهرة تمهيد الدخل إلا أن هذه الظاهرة تحتاج إلى مزيد من الاهتمام المناسب في الدول النامية ومنها سورية، ولما كان هذا البحث يركز على موقف مدقق الحسابات من ممارسات تمهيد الدخل والأساليب والمقاييس التي تساهم في كشف ممارسات تمهيد الدخل، وبذلك يساهم هذا البحث في تقديم إضافة علمية في هذا المجال البحثي.

#### ب- الأهمية العملية:

إن دراسة موقف مدقق الحسابات من ممارسات تمهيد الدخل ودراسة الأساليب التي تساعد في الحد من تلك الممارسات بهدف تدعيم دوره في الكشف عنها يعد هدفاً يسعى إليه المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق نظراً لأن الكشف عن تلك الممارسات قد يعد مؤشراً مبكراً لاحتمال تعرض الشركة لمشاكل مالية أو تعثر مالي وبذلك يمكن تجنب مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الكثير من الخسائر التي قد تحدث نتيجة للمشاكل المالية والانهيئات المفاجئة للشركات وتؤثر سوق الأوراق المالية بذلك، كما أن الكشف عن تلك الممارسات والحد منها يحقق جودة الأرقام المحاسبية ويحقق الشفافية في الإفصاح المحاسبي والذي يعد هدف تسعى إليه مهنة المحاسبة والتدقيق، كما أن الأهمية العملية لهذا البحث تظهر في كونه طُبق على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والذي يعد من الأسواق المالية الناشئة والذي يتميز بقلّة الدراسات التي تناولت موضوع تمهيد الدخل وآثاره والعوامل المؤثرة عليه، ومن المتوقع أن تساهم هذه الدراسة في توعية المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال السورية بآثار انعكاسات هذه الممارسات على القوائم المالية، والتعريف بنماذج قياس واختبار تمهيد الدخل.

#### 4- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى عرض المفاهيم الرئيسية لسلوك تمهيد الدخل وخصائصه وأنواعه وأبعاده المختلفة. وتحديد النموذج اللازم لاكتشاف هذه الممارسات، وإلى استقصاء نطاق ممارسات سلوك تمهيد الدخل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال الفترة 2018 ولغاية 2022. واختبار فيما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل. ودراسة مدى انعكاس ممارسة الشركات لهذا السلوك على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، لما لهذا التقرير من أهمية بالغة لدى مستخدمي البيانات المالية من مستثمرين حاليين ومرقبين ومن المقرضين والدائنين والمحللين الماليين والدوائر الحكومية والضريبة وغيرهم.

#### 5- الدراسات السابقة:

##### أ- الدراسات باللغة العربية:

##### 1- دراسة (شتيوي، 2009)<sup>1</sup> بعنوان:

(دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية).

هدفت الدراسة الى فحص مدى ارتباط التغيرات في الاستحقاق المحاسبي بالعوامل الاقتصادية والتي تشمل كلا من خصائص الشركة وطبيعة بيئة الافصاح. وتعرضت الدراسة لتمهيد الدخل بالإضافة الى إدارة الأرباح، وركزت الدراسة على موضوع تمهيد الدخل حيث تسعى إدارات الشركات لتحقيق مصالحها الخاصة، وأفضل وسيلة لذلك تتمثل في إظهار وجود معدل ثابت في الأرباح. وتعرضت الدراسة أيضا لمقاييس تمهيد الدخل وإدارة الأرباح، وأثبتت أن نماذج قياس تمهيد الدخل جميعها تعطي مقاييس ونتائج

(1) شتيوي، أيمن، (2009)، "دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص: 133-

جيدة مع أفضلية لنموذج جونز المعدل. تكونت عينة الدراسة من 50 شركة خلال السنوات من عام 2003 لغاية 2005 وتم استخدام الاحصاء الوصفي وتحليل الانحدار لتحليل العوامل الاقتصادية وتحديد القوة التفسيرية للعوامل الاقتصادية كمتغيرات مستقلة بهدف تحديد التأثير النسبي لتلك العوامل على ممارسات تمهيد الدخل وإدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة الى انخفاض ممارسات تمهيد الدخل وإدارة الأرباح في الشركات المصرية مع ازدياد معدل النمو في الأصول وتناقص التغير في سعر السهم.

## 2- دراسة (عبد، 2014)<sup>(1)</sup> بعنوان:

(أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية).

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء مدى وجود سلوك تمهيد الدخل في المصارف العراقية، وما هو تأثير هذا السلوك على العوائد غير العادية للأسهم، وشملت عينة الدراسة على 10 مصارف من إجمالي 21 مصرف مسجل في سوق الأوراق المالية، وغطت فترة الدراسة ثلاثة سنوات (2008-2009-2010). وقد وجدت الدراسة أن كافة مصارف العينة مارست تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة وكذلك أثبتت الدراسة وجود أثر لسلوك تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم، كما بينت وجود أثر لتمهيد الدخل على العوائد غير العادية في الشركات الصغيرة الحجم بشكل كبير بالمقارنة مع الشركات كبيرة الحجم، حيث قاس الباحث حجم الشركة بإجمالي الأصول. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج كان أهمها: 1- إن تمهيد الدخل يولد حالة عدم ثقة بين المستثمرين والشركات. 2- إن العائد غير العادي قد يتحقق عندما تطول الفترة الزمنية بين إغلاق الحسابات الختامية 12/31 وتاريخ إصدار القوائم المالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة إصدار القوانين والتشريعات لمعاقبة الإدارة التي تمارس تمهيد الدخل وذلك بهدف الحد من تلك الممارسات، وكذلك خفض مدة تأخير إصدار التقارير المالية السنوية وذلك لزيادة المنفعة في المعلومات التي تحتويها تلك القوائم.

(1) عبد، أحمد رامي، (2014)، "أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 106، العدد 3، ص: 255 - 272.

ب- الدراسات باللغة الانكليزية:

1- دراسة (Jaweher and Mounira, 2014)<sup>(1)</sup> بعنوان:

**(The Effects of Mandatory IAS/IFRS Regulation on the Properties of Earnings' Quality in Australia and Europe).**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل فيما إذا كانت الأرباح المقرر عنها في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS ذات جودة أكبر من تلك التي يتم التقرير عنها في ظل GAAP وذلك لمجموعة من الشركات عبر 16 دولة في كل من أوروبا وأستراليا خلال فترة الدراسة الممتدة من عام 2001 إلى عام 2010 والتي تم تقسيمها إلى فترتين، فترة (2004-2001) والتي تعكس فترة ما قبل تطبيق IFRS وفترة (2010-2005) والتي تعكس فترة ما بعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية. ولتحقيق هدف الدراسة تم التركيز على خاصية القدرة التنبؤية للأرباح وفحص عدم التمهيد المصطنع للأرباح Smoothness باعتبارهما يعكسان جودة الأرباح، وتم فحص خاصية القدرة التنبؤية للأرباح بتحليل العلاقة بين كل من: الأرباح الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، والعلاقة بين الأرباح الحالية والمستقبلية. وفحص مدى قيام شركات عينة الدراسة بتمهيد الأرباح فقد تم الاعتماد على التباين في التغيرات في كل من صافي الدخل التشغيلي والتدفقات النقدية في العمليات التشغيلية. وتحليل بيانات الشركات الخاضعة للدراسة تم التوصل إلى أدلة تفيد بأن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS من شأنه أن يقلل من ممارسات التمهيد المصطنع للأرباح ويحسن من جودة الأرباح.

2- دراسة (Shubita, 2015)<sup>(2)</sup> بعنوان:

**(The Impact of Income Smoothing on Earnings Quality in Emerging Markets: Evidence from GCC Markets).**

هدفت هذه الدراسة إلى تقدير مدى ممارسة سلوك تمهيد الدخل من قبل الشركات المدرجة في الأسواق المالية في دول مجلس التعاون الخليجي (GCC)، ومن ثم دراسة أثر هذه

(1) Jaweher, B. and Mounira, B., (2014), "The Effects of Mandatory IAS/IFRS Regulation on the Properties of Earnings' Quality in Australia and Europe", European Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 3, pp. 92-111.

(2) Shubita, M. F., (2015), "The Impact of Income Smoothing on Earnings Quality in Emerging Markets: Evidence from GCC Markets", Journal of Emerging Economics, Vol. 5, No. 3, pp. 299-324.

الممارسة على جودة الأرباح، وشملت عينة الدراسة على شركات من القطاع الصناعي فقط وقد بلغ عددها (55) شركة وكانت فترة الدراسة من 1999-2008. وقام الباحث في تحديد فيما إذا كانت الشركات تمارس تمهيد الدخل بالاعتماد على نموذج Eckel (طريقة نسبة معاملات التباين (الاختلاف)) وقد توصل الباحث إلى ممارسة الشركات في دول مجلس التعاون الخليجي لسلوك تمهيد الدخل ولكن مع وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية لنسبة الممارسة بين هذه الدول، كما وجد الباحث تأثير ذو دلالة إحصائية لتمهيد الدخل على جودة الأرباح مع وجود اختلاف في درجة التأثير بين دول المجلس.

### 3- دراسة (Teclezion and Muzatko, 2015)<sup>(1)</sup> بعنوان:

#### (Audit Firm Reputation and Earnings Quality in Publicly Traded US Bank Holding Companies).

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر خبرة وسمعة شركات التدقيق في الحد من ممارسات وسلوك تمهيد الدخل وإدارة الأرباح وأثره على جودة الأرباح في البنوك القابضة (BHCS.) خلال الفترة (2005-2012) والمدرجة في الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد استهدف الباحثان بدراستهم البنوك في الولايات المتحدة لسببين: 1- إن معظم الدراسات التي تناولت موضوع جودة الأرباح وموضوع تمهيد الدخل وإدارة الأرباح قد استنتجت البنوك وذلك نظراً لخصوصية هذه الصناعة. 2- إن البنوك المدرجة في الأسواق المالية لها ميل ونزعة أكبر في البنوك غير المدرجة لممارسة تمهيد الدخل وإدارة الأرباح. واعتبر الباحثان أن شركات التدقيق ذات الحصة الأكبر من السوق يتوقع منها أنها تملك خبرة أكبر وذات سمعة مهنية أفضل من غيرها لذلك يتوقع منها القيام بمهام التدقيق بشكل أكثر احترافية وجودة. وقد وجد الباحث أن حجم شركة التدقيق وكبر حصة شركة التدقيق في تدقيق البنوك (الاختصاص الصناعي للمدقق) له أثر ذو دلالة

(1) Teclezion, M., and Muzatko, S., (2015), "Audit Firm Reputation and Earnings Quality in Publicly Traded US Bank Holding Companies", *Banking and Finance Review*, Vol. 7, No. 1, pp. 33-45.

إحصائية على جودة الأرباح. كما وجد الباحثان وجود علاقة سلبية ذات دلالة معنوية بين حصة شركة التدقيق في السوق وبين ممارسة البنوك لتمهيد الدخل وإدارة الأرباح.

#### 6- فرضيات البحث:

**الفرضية الأولى:** لا تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سلوك تمهيد الدخل.

**الفرضية الثانية:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل.

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. أو بتعبير آخر: لا تنعكس ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل على نوع تقرير التدقيق ورأي مدقق الحسابات.

#### 7- منهجية البحث:

اعتمد الباحث في تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات على المنهجية التالية:  
- تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها ومناقشتها بهدف بناء الإطار النظري للدراسة وذلك بالاستفادة من المراجع العربية والأجنبية والمقالات والدوريات المحكمة والدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

- أما في الجانب العملي والمتمثل بإجراء دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية لقياس تمهيد الدخل باستخدام نموذج Eckel. ومن ثم دراسة واختبار أثر حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات على ممارسة الشركات لتمهيد الدخل واختبار مدى انعكاس سلوك تمهيد الدخل على نوع تقرير مدقق الحسابات، وذلك من خلال تجميع البيانات المطلوبة لاختبار الفروض، حيث تم الحصول على البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة من خلال القوائم المالية المنشورة للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. ومن ثم أجريت الاختبارات وتحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS



(حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة ومن ثم استخلاص النتائج.

#### 8- حدود الدراسة:

تتمثل حدود البحث في ما يلي:

- تقتصر هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية دون غيرها من الشركات الأخرى.
- تركز هذه الدراسة على اختبار تأثير حجم الشركة على ممارسة تمهيد الدخل، دون التعرض للعوامل الأخرى المؤثرة على اتجاه الشركات نحو ممارسة تمهيد الدخل.
- تقتصر الدراسة على الفترة من عام 2018 ولغاية 2022.
- استخدم الباحث نموذج Eckel لقياس تمهيد الدخل دون غيره من النماذج، وذلك استناداً إلى العديد من الدراسات التي تناولت دراسة هذا السلوك والتي أشارت إلى أنه من أدق النماذج التي تم استخدامها لقياس تمهيد الدخل.

### الإطار النظري للبحث

**المبحث الأول: تمهيد الدخل: مفهومه، أنواعه، أهدافه، محدداته.**

#### 1- مفهوم تمهيد الدخل:

يعتبر تمهيد الدخل من أهم طرق التأثير في عرض الأرباح، ويقصد به التدخل المتعمد من قبل الإدارة بهدف الحد من التفاوت والتقلبات في أرقام الربح المحاسبي خلال الفترات المحاسبية المختلفة. حيث تفضل معظم الشركات إظهار نمو ثابت في الأرباح وإظهار أرباح أكثر استقراراً بدلاً من الإعلان عن أرباح متقلبة بين الفترات المالية استناداً إلى الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الأرباح يزيد من حجم المخاطرة وأن الشركات ذات معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي الأقل خطراً. لذلك فإن إظهار الأرباح أكثر استقراراً يعطي انطباعاً عن انخفاض المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وبالتالي ينتج عنه ارتفاع أسعار أسهمها، وانخفاض تكلفة الاقتراض والتمويل.

وعلى الرغم من تعدد المفاهيم المختلفة لتمهيد الدخل، إلا أنها تصب في معنى واحد ألا وهو عدم ترك رقم الربح حراً، بحيث يظهر بأي اتجاه ممكن، وإنما تقيده ضمن حدود مدى معين تراه الإدارة ملائماً من وجهة نظرها<sup>(1)</sup>.

وقد عرف (Wallace, 1991) **تمهيد الدخل** بأنه "سلوك متعمد من قبل الإدارة لمعالجة التقلبات التي قد تحدث في رقم الربح عن ذلك الذي يعتبر طبيعياً من وجهة نظر المنشأة، ورغبة منها في تخفيض الانحرافات غير العادية في رقم الربح، وذلك من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة ضمن مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"<sup>(2)</sup>.

أما (حماد، 1993) فيرى أن **تمهيد الدخل** "هو التحكم المتعمد بالتخفيض أو الزيادة في الأرباح من قبل الإدارة لتقليل (الاختلاف أو التذبذب) غير العادي في الأرباح إلى الحد الذي تسمح به المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ السليمة للإدارة، ولا شك أن ذلك يرجع إلى اعتقاد الإدارة بأن تقلبات الأرباح أحد عناصر تقييم أدائها، كما أنها من العوامل الأساسية في تحديد درجة المخاطرة للشركة"<sup>(3)</sup>. أما (Fudenberg and Tirole, 1995) فيرى أن **تمهيد الدخل** "هو عملية التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات، وذلك للإعلان عن تيار للدخل أقل تغيراً، وليس للإعلان عن زيادة في الدخل على المدى الطويل"<sup>(4)</sup>. ويعتبر (سويلم، 2002) أن "استراتيجية تمهيد الدخل هي أحد الاستراتيجيات التي يتسم بها السلوك الإداري عند التقرير عن نتائج الأعمال في

(1) العبد الله، رياض، وسويدان، ميشيل، والقرعان، سناء، (2007)، "الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل: دراسة ميدانية عن الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 10، العدد 1، ص: 41-10.

(2) Wallace, W. A., (1991), "Auditing", PWS-Kent Publishing Company, Boston, USA, P. 934.

(3) حماد، أحمد هاني، (1993)، "دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد 1، ص: 67-113.

(4) Fudenberg, D., and, Tirole, J., (1995), "A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents", The Journal of Political Economy, Vol. 103, No. 1, pp. 75-93.

المنشآت والتي عن طريقها تتمكن الإدارة من إظهار أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً ضمن المعلومات المنشورة عن أداء تلك المنشآت لغرض تحقيق أهداف محددة<sup>(1)</sup>.

وترى (كرم، 1989) أن "تمهيد الدخل يقوم على عدد من الافتراضات التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بإدارة الوحدة الاقتصادية، ومن أهم هذه الافتراضات: 1- إن إدارة الوحدة الاقتصادية تتسم بالرشد الاقتصادي وتجنب المخاطرة، وهي بذلك تحاول تحقيق أقصى منفعة ذاتية ممكنة. 2- يعد صافي الدخل الذي تظهره القوائم المالية المنشورة من أهم العوامل المؤثرة في تحقيق أقصى منفعة ذاتية للإدارة. إن الإدارة تعتقد بعدم كفاءة سوق المال، ومن ثم فإنها تعتقد بأنه من الممكن إخفاء الحقيقة عن المستثمرين الحاليين والمرتبين ومستخدمي القوائم المالية، وذلك بالقيام ببعض التصرفات التي تؤدي إلى الحد من التقلبات في الدخل كما يظهر في القوائم المالية المنشورة وبالتالي يعطي للمستثمرين نوعاً من الاطمئنان فيما يتعلق بدرجة المخاطرة التي ينطوي عليها الاستثمار في الوحدة الاقتصادية"<sup>(2)</sup>. أما (Arens et al., 2005) فيرى أن تمهيد الدخل "هو شكل من أشكال إدارة الأرباح ويتم فيه التلاعب في الإيرادات والمصروفات بين الفترات، لتقليل حدة التقلبات في الأرباح"<sup>(3)</sup>. ووجد (Ahmad & Mansor, 2009) أن تمهيد الدخل "هو عمل متعمد من قبل الإدارة لتخفيض تباين الدخل عبر الفترات المتتالية باستخدام طرق وأساليب محاسبية بالإضافة إلى تقديم إفصاحات أقل"<sup>(4)</sup>. أما (الشيرازي، 1990)

(1) سويلم، حسن علي، (2002)، "رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية المنشورة عن ربحية المنشآت بالتطبيق على سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة اختبارية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد 1، ص ص: 93-16.

(2) كرم، زينبات محمد، (1989)، أثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل - دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 26، العدد 2، ص ص: 362-391.

(3) Arens, A., Elder, R. J., and Beasley, M. S., (2005), "Auditing and Assurance Services", Tenth Edition, Prentice - Hall, New Jersey, USA, p. 310.

(4) Ahmed, A., and Mansor, N., (2009), "Board Independence, Ownership Structure, Audit Quality and Income Smoothing Activities a Study on Malaysian Market", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 17, No. 5, pp. 713-730.

فيرى **تمهيد الدخل** بأنه "تقليل حدة التقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة"<sup>(1)</sup>.

ووصف كل من (العبد الله والحسناوي، 2006) **تمهيد الدخل** بأنه "تدخل مقصود في عملية القياس والإبلاغ المالي بهدف تقليل التقلبات غير المفضلة في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة السائدة"<sup>(2)</sup>.

أما (الظاهر، 2010) فيرى أن "تمهيد الدخل" يتمثل بمحاولة الإدارة تحقيق تيار مستقر ومستمر من الأرباح بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقاً"<sup>(3)</sup>.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تعريف تمهيد الدخل بأنه تدخل اختياري ومعتمد من قبل الإدارة لتخفيض التقلبات والانحرافات في الأرباح الفعلية للشركة، وذلك عن طريق تحويل الأرباح من الفترات ذات الأرباح المرتفعة إلى الفترات التي تكون فيها الأرباح منخفضة عن الحد المرغوب من قبل إدارة الشركة، حتى يتم التوصل إلى سلسلة مستقرة من الدخل على مدار عدة سنوات. ومن هذه التعريفات المختلفة للباحثين يمكن

#### استخلاص بعض النقاط الهامة:

- تتفق جميع الدراسات السابقة على أن مصطلح تمهيد الدخل يعبر عن الممارسات المتعمدة للإدارة في تعديل الأرقام المالية.
- إن الإدارة هي الطرف الأكثر اهتماماً والذي يسعى إلى تخفيض التقلبات التي تطرأ على رقم الربح، وكذلك يمكن القول بأن هذا التدخل في القياس لا يُعد سلوكاً إلزامياً على إدارة الشركات في إتباعه وإنما هو إجراء اختياري.
- إن دافع المصلحة الذاتية للإدارة يمثل المحفز الأهم لتمهيد الدخل، حيث ترغب معظم الإدارات في تحسين وضعها الأدائي والعمل على تقديم المعلومة المفضلة عن وضع الشركة لمستخدمي قوائمها المالية.

(1) الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، "نظرية المحاسبة"، دار ذات السلاسل، الكويت، ص 110.

(2) العبد الله، رياض؛ والحسناوي، عقيل، (2006)، "العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 9، العدد 1، ص ص: 27-72.

(3) الظاهر، عبد الستار، (2010)، "المناهج المعاصرة لإدارة الربح المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات المالية - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ص 76.

- إن وجود سلسلة مستقرة من الدخل لا يعني في جميع الأحوال أن الإدارة قد مارست السلوك المتعلق بتمهيد الدخل، ذلك أن هناك بعض الحالات التي تؤدي فيها طبيعة نشاط الشركة إلى ظهور سلسلة مستقرة من الدخل، كما هو الحال في شركات المنافع العامة (كشركات الكهرباء). وتختلف هذه السلسلة المستقرة بطبيعتها عن تلك التي تنتج من سلوك الإدارة المتعلقة بتمهيد الدخل المحاسبي، والذي هو سلوك متعمد يهدف إلى إظهار رقم الربح بصورة تختلف عن الحقيقة.

## 2- الجدل الفكري حول ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل:

لقد أثير الكثير من الجدل الفكري حول قيام إدارات الشركات بتمهيد الدخل حيث انقسمت الآراء بين ما يراه سلوك مفيد وبين معارض لهذا السلوك. فمؤيدوا التمهيد يرون أن المنشأة يمكنها أن تحقق مزايا عديدة من عملية التمهيد وأهمها<sup>(1)</sup>:

1- تخفيض المخاطر المنتظمة (مثل مخاطر سعر الفائدة، مخاطر القوة الشرائية، مخاطر السوق، مخاطر الرافعة المالية) التي تتعرض لها أسهم هذه الشركات، مما ينعكس بدوره على أسعارها.

2- يساهم التمهيد في تكوين علاقات طيبة مع العملاء والموردين والعاملين بالمنشأة.

3- تحسين العلاقة بين المساهمين والإدارة، حيث أن المساهمين يعطون مزيداً من الثقة للإدارة التي يمكنها المحافظة على دخل مستقر عن تلك التي تُظهر تقلبات كبيرة في الدخل من عام لآخر، كما يمكن للمساهمين أن يترجموا هذه الثقة في صورة زيادة مكافآت وحوافز، مما قد ينعكس بالإيجاب على قيمة الشركة وأدائها. كما يرى (الخير، 1999) بأن ظاهرة تمهيد الدخل ظاهرة مرغوبة إلى حد ما وذلك لامتناس التقلبات الغير عادية في الأرباح الأمر الذي يضيف تدفق مستمر من التوزيعات النقدية، وينقل

(1) باشا، حمدي أنور، (1996)، "دراسة تحليلية لدوافع الإدارة على تمهيد صافي الربح المحاسبي - مع دراسة

تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص47.

معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن مستقبل أرباح الشركات<sup>(1)</sup>. ويرى (Trueman and Titman, 1988) أن عملية تمهيد الدخل تؤدي إلى تخفيض تكلفة الاقتراض التي تحصل عليه المنشأة، مما يؤدي إلى تخفيض احتمال التعرض لمشاكل مالية أو إفلاس<sup>(2)</sup>.

أما المعارضون لهذه الممارسات فيرون أن عملية تمهيد الدخل تواجه كثيراً من الانتقادات حيث يرى (Albrecht and Richardson, 1990) أن عملية تمهيد الدخل ينتج عنها إفصاح غير عادل عن الدخل، ومن ثم حصول مستخدمي القوائم المالية وبصفة خاصة المستثمرين على معلومات مضللة وغير كافية عن الأرباح لاستخدامها في تقييم استثماراتهم في الأوراق المالية، ومن ثم اتخاذ قراراتهم بالبيع أو الاحتفاظ<sup>(3)</sup>. كما يرى (الجوهري، 1989) أن تمهيد الأرباح يخفي المخاطر الحقيقية للاستثمار، حيث إن التخفيف المتعمد لتقلبات الأرباح حول مستوى معين يؤدي إلى انخفاض مؤشر المخاطرة الذي يُقاس بالتباين بالأرباح، فإذا كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة يتسم بالمخاطرة المالية، فإن تمهيد الدخل لا يُمكن المستثمرين من تقييم أثر المخاطرة التي تلازم هذا النشاط على نتائج الأعمال للشركة من فترة لأخرى مما يؤدي إلى استنتاجات مضللة<sup>(4)</sup>. وكذلك أكدت دراسة (Omurgonulsen and Omurgonulsen, 2009) على خطورة تلك الممارسات نتيجة استغلالها هامش الحرية التي تضمنتها المعايير المحاسبية عند الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والإفصاح للتأثير على نتائج الأعمال بما يتناسب مع تفضيلات الإدارة، واعتمادها على تطويع التقديرات المحاسبية بشكل يقود إلى رقم ربح محدد وفقاً لاستراتيجيات الإدارة، كما أن هذه

(1) الخبير، مدثر طه، (1999)، "إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية - دليل ميداني من التغييرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، ص ص: 1-40.

(2) Trueman, B., and Titman, S., (1988), "An Explanation for Accounting Income Smoothing", Journal of Accounting Research, Supplement, pp. 127-139.

(3) Albrecht, W., D., and Richardson, F.M., (1990), "Income Smoothing by Economy Sector", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 17, No. 5, pp. 713-730.

(4) الجوهري، علي محمد، (1989)، "التغييرات المحاسبية: الدوافع والأسباب - السمات - استجابة السوق"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، الملحق 2، ص ص: 29-63.

الممارسات تبتعد عن مبدأ الموضوعية في المحاسبة وعن السلوكيات الأخلاقية كونها ممارسات استغلالية، ومضلة لمستخدمي التقارير المالية<sup>(1)</sup>. ويرى الباحث بأن عمليات تمهيد الدخل عمليات غير مقبولة، إذ تنطوي على شيء من الخداع و إخفاء للحقائق من قبل الإدارة لخداع مستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرارات كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية وغيرهم، مما يؤدي إلى تعرض القوائم والتقارير المالية للشك، وعدم مصداقية رقم الربح المعلن.

### المبحث الثاني: دور وأهمية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات تمهيد الدخل

#### 1- دور وأهمية التدقيق الخارجي:

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الأوساط الاقتصادية والاستثمارية والمالية بشكل عام، حيث نشأت مهنة تدقيق الحسابات أصلاً من الحاجة إلى البيانات المالية ذات المصدقية والمناسبة لاتخاذ القرارات، وتطورت مع الزمن إلى أن أصبح التدقيق أحد المتطلبات القانونية الإلزامية في معظم دول العالم، ويرى (Chow, 1982)<sup>(2)</sup> بأن السبب الرئيسي لدى الشركة للحصول على خدمة التدقيق الخارجي هو المساعدة في السيطرة على تضارب المصالح بين مدراء الشركات من جهة والملاك من جهة أخرى، وهذا التضارب منبثق بشكل أساسي من نظرية الوكالة (Agency Theory) والتي نشأت نتيجة فصل ملكية الشركات عن إدارتها، بحيث أصبح لدى الملاك أو حملة الأسهم حافزاً قوياً لوجود جهة مستقلة تتولى طمأننتهم على المعلومات التي يقدمها المدراء إليهم للاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم. ويعمل مدققو الحسابات وبموجب معايير التدقيق الدولية والقوانين المختلفة على إيصال نتائج عملية التدقيق التي قاموا بها من خلال تقرير التدقيق والذي يتم إرفاقه مع القوائم المالية المقدمة من قبل الشركة، كما أن (Flint, 1988) وضح بأن عدم استخدام تقرير مدقق الحسابات أو عدم إدراك محتواه سيؤدي غالباً إلى الأضرار بمصالح

(1) Omurgonulsen, M. and Omurgonulsen, V., (2009), "Critical Thinking about Creative Accounting in the Face of Recent Scandal in the Turkish Banking Sector", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, pp. 651-673.

(2) Chow, W., (1982), "The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 2, pp. 272-291.

مستخدمي القوائم المالية نظراً لأهمية الرسالة المحتواة في هذا التقرير<sup>(1)</sup> وكما نعلم فإن القوائم المالية تعتبر المصدر الأساسي للملاك والمستثمرين والأطراف المختلفة للحصول على المعلومات التي يحتاجونها والتي تخص الشركة، حيث تقدم هذه القوائم كما أشار (Schroeder et al., 2001)<sup>(2)</sup> معلومات مالية يمكن أن تؤثر على توزيع الثروة بين المستثمرين وعلى مستوى المخاطر المقبول لدى الشركة وعلى آلية توزيع الاستثمارات بين الشركات، وقد أشار بعض الباحثين (الدبعي وأبو نصار، 2001)<sup>(3)</sup> إلى أن أهمية القوائم المالية تنبع أساساً من أنها تساعد المستثمرين والمقرضين وأصحاب المصالح الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية أفضل، هذا بالإضافة إلى وجود العديد من الدراسات التي عملت على اختيار المضمون المعلوماتي لأرقام القوائم المالية، حيث أثبتت دراسة (Lev and Thiagarajan, 1993)<sup>(4)</sup> بأن الأرقام المحاسبية لها مضمون معلوماتي، وأن هذه الأهمية للقوائم المالية جعلتها محط أنظار معظم الفئات ذات العلاقة بالشركة سواء ملاك أو مقرضين أو جهات حكومية أو غيرهم من الجهات المستفيدة.

## 2- تقرير مدقق الحسابات وأهميته:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الخارجي وسيلة تُمكن المدقق من عرض رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة، لذلك يعمل مدققو الحسابات على إيصال نتائج عملهم إلى المستخدمين المهتمين في نهاية عملية التدقيق من خلال صياغة آرائهم على شكل تقرير كتابي. ويعد تقرير مدقق الحسابات وسيلة الاتصال الأولى وربما الوحيدة بين

(1) Flint, D., (1998), "**Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**", Palgrave Macmillan, p. 117.

(2) Schroeder, G., Clark, R., Myrtle, W., and Cathey, M., (2001), "**Accounting Theory and Analysis: Text Cases**", Seventh Edition, John Wiley & Sons Inc., pp. 93-94.

(3) الدبعي، مأمون؛ وأبو نصار، محمد، (2001)، "هل تسبق أسعار الأسهم الأرباح المحاسبية في عكس المعلومات الملائمة لتحديد قيمة المنشأة"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد 28، عدد 1، ص: 54-

(4) Lev, B., and Thiagarajan, S. R., (1993), "**Fundamental Information Analysis**", Journal of Accounting Research, Vol. 31, No. 2, pp. 190-215.



المدقق والأطراف الخارجية<sup>(1)</sup>، والذي يستطيع من خلاله مستخدمو القوائم المالية الاطلاع على رأي المدقق. كما يعد تقرير المدقق المنتج للملموس والمحصلة النهائية لعملية التدقيق. ولتقرير مدقق الحسابات تعريفات متنوعة منها: "أنه خلاصة عمل مدقق الحسابات، ويهدف إلى إيصال معلومات واضحة لمستخدمي القوائم المالية استناداً إلى عملية تدقيق الحسابات، وإبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق وعن أدائها خلال فترة زمنية محددة"<sup>(2)</sup>. ويعرف تقرير مدقق الحسابات أنه "بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يُقدّم إلى من يهّم الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، ويبيّن فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل، من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها نتائج عملياته بصورة سليمة وعادلة"<sup>(3)</sup>. وتتبع أهمية تقرير مدقق الحسابات من كونه الوسيلة التي يستطيع المدقق من خلالها التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية. كما يعد تقرير المدقق أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء منها المدنية أو الجنائية<sup>(4)</sup>. كما تتبع أهمية تقرير مدقق الحسابات من اعتباره وسيلة تخدم الكثير من الفئات المختلفة التي تستخدم القوائم المالية المدققة، حيث تولي هذه الفئات تقرير مدقق الحسابات عناية واهتمام كبير، وذلك بسبب اعتمادها عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وخططها الحالية والمستقبلية.

(1) السقا، السيد أحمد؛ وأبو الخير، مدثر طه، (2004)، 'مشاكل معاصرة في المراقبة'، الطبعة الأولى، دار غياشي، طنطا، مصر.

(2) Simon, E., Leone, A. J., and Butler, M., (2004), "An Empirical Analysis of Auditor Reporting and Its Association with Abnormal Accruals", Journal of Accounting and Economics, Vol. 37, No. 2, pp. 139-165.

(3) عبد الله، خالد أمين، (2004)، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن.

(4) الصبان، محمد سمير؛ وسليمان، محمد، (2005)، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

### 3- مستخدمو تقرير مدققي الحسابات:

يستخدم تقرير مدقق الحسابات من قبل العديد من الفئات كركيزة أساسية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط. والجدول رقم (1) يوضح أهم الفئات المستخدمة لتقرير المدقق والقوائم المالية المدققة وطبيعة هذا الاستخدام.

#### الجدول رقم (1) الفئات المستخدمة لتقرير مدقق الحسابات.

الفئة	طبيعة الاستخدام
1- الإدارة	اتخاذ القرارات والتقرير عن النتائج للسوق المالي، ومراجعة الأداء.
2- حملة الأسهم	تقييم الأداء والتصويت على قضايا الشركة وقراراتها بما في ذلك انتخاب مجلس الإدارة واتخاذ قرارات بيع وشراء الأسهم.
3- المؤسسات المالية	اتخاذ قرارات الإقراض وتحديد معدلات الفائدة والمخاطر.
4- السلطات الضريبية	تحديد الدخل الخاضع للضريبة وعبء الضريبة.
5- المستثمرون المتوقعون	اتخاذ قرارات شراء الأسهم.
6- الجهات التنظيمية	تحديد مدى خضوع الشركات للقوانين.
7- اتحاد العمل والعمال	اتخاذ القرارات النقابية.
8- المقرضون	تقدير مخاطر الإقراض.
9- الموظفون	حماية أنفسهم من المفاجآت المحتملة وتحديد مكافأته.
10- حملة السندات	اتخاذ قرارات بيع أو شراء السندات.
11- المدينون (العملاء)	يزودهم بصورة إرشادية حول استمرارية الشركة وخاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.
12- الدائنون (الموردون)	تقييم قدرة المنشأة على الوفاء بديونها وما يترتب عليها من فوائد حتى تاريخ الاستحقاق.

المصدر: (عمر، 2008)<sup>(1)</sup>.

(1) عمر، إبراهيم، (2008)، "أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، ص13.

#### 4- أنواع التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات:

تعد فقرة الرأي الفقرة الأكثر أهمية في تقرير مدقق الحسابات، ويعبر المدقق فيها عن رأيه بأن البيانات المالية تعطي صورة عادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية (أو تعبر بعدالة من كافة هذه النواحي الجوهرية)، بما يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية الدولية عن المركز المالي للمنشأة. لذلك، فإن رأي المدقق لا يخرج عن الاحتمالات التالية، ويتضح لنا هذا الرأي من نوع التقرير، وهي كما يلي:

#### 1- التقرير النظيف، والتقرير النظيف مع فقرة تفسيرية:

##### أ- التقرير النظيف:

يمكن النظر إلى تقرير المدقق النظيف أنه إشارة لمستخدمي القوائم المالية عن عدالتها في ضوء عمل مدقق الحسابات الذي قام به، ويرى (Arens, et al., 2006) أن إصدار مدقق الحسابات لتقرير نظيف يكون مرتبطاً بالشروط التالية<sup>(1)</sup>:

1- شمول كامل القوائم المالية بعملية التدقيق. 2- الوفاء بمعايير التدقيق خلال جميع مراحل عملية التدقيق.

3- جمع الأدلة الكافية والوفاء بمعايير العمل الميداني. 4- عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه. 5- عدم وجود ظروف تستدعي إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في التقرير.

##### ب- التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية:

في حال وجود ظروف لا تؤثر في رأي المدقق، تضاف فقرة شرح لتقرير المدقق النظيف، مع بقاء رأي المدقق نظيفاً، ويسمى التقرير في هذه الحالة تقرير المدقق النظيف مع فقرة تفسيرية (Unqualified With Explanatory Paragraph Opinion).

وفي بعض الحالات، يعمل مدقق الحسابات على تعديل تقريره بإضافة فقرة إيضاح لتبيين أمر ما يؤثر في القوائم المالية، إذ يكون هذا الأمر موضعاً أصلاً في ملحوظات القوائم

<sup>(1)</sup> Arens, A. A., Elder, R. J., and Beasley, M. S., (2006), "Auditing and Services: An Integrated Approach", 11<sup>th</sup> Edition, Prentice Hall, USA.

المالية، ويعمل المدقق على التركيز عليه في تقريره، مع العلم بأن رأي المدقق في هذه الحالة لا يتأثر، وتضاف فترة الإيضاح بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق مباشرة.

## 2- الخروج عن تقرير المدقق النظيف:

تشير المعايير الدولية للتدقيق إلى ضرورة قيام المدقق بإعطاء رأي متحفظ أو رأي سلبي في حال اختلاف المدقق مع الإدارة حول السياسات المحاسبية المختارة أو طرق تطبيقها، أو ملاءمة الإفصاح في البيانات المالية عندما تكون هذه الاختلافات جوهرية.

### أ- الرأي المتحفظ (المقيد) **Qualified Opinion**:

يتم إبداء الرأي المتحفظ عندما يستنتج المدقق عدم إمكانية إبداء رأي نظيف، وأن تأثير أي اختلاف مع الإدارة أو تقييد نطاق عمله ليس شاملاً وجوهرياً لدرجة تتطلب إبداء رأي سلبي أو عدم إبداء رأي، ويجب أن يتم إبداء الرأي المتحفظ على شكل استثناء لأمر ما.

### ب- الرأي السلبي (المعكس) **Adverse Opinion**:

يتم إبداء الرأي السلبي في حالة كون أثر الاختلاف مع الإدارة جوهرياً وشاملاً للبيانات المالية، لدرجة يستنتج فيها المدقق أن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

### ج- الامتناع عن إبداء الرأي **Disclaimer of Opinion**:

يتم إصدار تقرير الامتناع عن إبداء الرأي في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهرياً وشاملاً، وبدرجة لا يتمكن فيها المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، فلا يستطيع إبداء رأيه.

إن التعرف على الظروف التي تدفع المدقق إلى إصدار رأي بخلاف الرأي النظيف القياسي من شأنه أن يزود مدققي الحسابات برؤية واضحة لآلية كتابة التقرير، كما أن من شأنه أن يوضح معنى ومغزى كل نوع من أنواع التقارير الأخرى بخلاف التقرير النظيف لمستخدمي وقراء القوائم المالية، مما سيعطي هؤلاء المستخدمين إمكانية استخدام

القوائم المالية بشكل أكثر عقلانية ورشد وبشكل يتمكنون من خلاله تجنب خطر استخدام المعلومات التي أثرت على رأي مدقق الحسابات.

##### 5- جودة التدقيق وأهميتها:

تعرضت العديد من الشركات العالمية خلال الفترة القريبة الماضية للانهيار، وقد صاحب ذلك تعرض مكاتب المحاسبة والتدقيق التي قامت بعملية التدقيق على تلك الشركات للاتهام بالتقصير والوقوف أمام القضاء، كونها لم تتضمن بتقاريرها ما يشير إلى خطر استمرارية هذه الشركات، ومما ترتب عليه تضليل وطمس للحقائق<sup>(1)</sup>، ولعل من أهم نتائج هذه الأحداث زيادة وعي وإدراك جميع الجهات بأهمية تطوير مهنة التدقيق. وبناء عليه يمكننا الإشارة إلى أن إدراك مختلف الأطراف ذات العلاقة بالتقارير المالية لمهنة التدقيق يضيف على هذه المهنة الثقة والاطمئنان في الاقتصاد الوطني، وإن كان هذا الاطمئنان لن يتحقق إلا بعد تقديم خدمات تدقيق ملتزمة بجودة عالية<sup>(2)</sup>.

ويخلص (أبو عجيبة، 2010)<sup>(3)</sup> إلى أن الاهتمام بجودة التدقيق جاء مطلباً ضرورياً للأسباب التالية:

- 1- تركيز المدقق على أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، حتى يضيف على تقريره المزيد من المصداقية والثقة.
- 2- رغبة الإدارة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، عن طريق الاستعانة بمكاتب تدقيق الحسابات ذات الجودة العالية والسمعة الطيبة.
- 3- اهتمام مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية بدقة وعدالة تلك القوائم، لذا يفضلون أن تتم المصادقة عليها من قبل مكاتب تدقيق تتميز بجودة الأداء.

(1) حمدان، علام؛ وأبو عجيبة، عماد، (2012)، "جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 15، العدد 1، ص ص: 158-184.

(2) Defond, M., and Francis, J., (2005), "Audit Research after Sarbones – Oxley", Auditing: Journal of Practice and Theory, Vol. 24, pp. 5-30.

(3) أبو عجيبة، عماد، (2010)، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل في الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 17، العدد 2، ص ص: 227-309.

أما مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر (حمدان، وأبو عجيلة، 2012)، فيقتصر على أنها تطبيق للمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير<sup>(1)</sup>، أما (Knapp, 1991) فيرى "أنها تشير إلى مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق"<sup>(2)</sup>، في حين يرى (Schipper et al., 2003) أن "جودة التدقيق تشير إلى قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها"<sup>(3)</sup>. هذا ويعرف (عيسى، 2008)<sup>(4)</sup> جودة التدقيق بأنها "درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، من خلال بيان مقدرته على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها".

ويرى الباحث أن جودة التدقيق لا بد أن تعبر عن جودة الخطط والإجراءات لأداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقاً للمعايير المهنية، والتي تعمل على تخفيض مخاطر الأخطاء والغش وذلك لحماية مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بما في ذلك الحد من ممارسات التلاعب بالأرباح كتمهيد الدخل. ونظراً لأن المنتج النهائي لعملية التدقيق هو تقرير المدقق، وكون هذا التقرير يعتمد عليه جميع المستخدمين لغايات اتخاذ القرارات، نجد أن جودة التدقيق أصبحت مطلباً عند جميع الأطراف المستفيدة من مهنة التدقيق، وتحدد هذه الأطراف كالتالي (مدقق الحسابات، إدارة الشركة، المؤسسات، الأجهزة الحكومية، المستثمرون، المساهمين). وتتبع أهمية جودة التدقيق من الآتي (الأهدل، 2008)<sup>(5)</sup>:

(1) حمدان، علام؛ وأبو عجيلة، عماد، (2012)، "مرجع سبق ذكره" ص ص: 158-184.

(2) Knapp, C. M., (1991), "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality Auditing", *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, No. 1, pp. 35-52.

(3) Schipper, K., Jennifer, F., and Linda, V., (2003), "The Relative and Incremental Explanatory Power of Earnings and Alternative Performance Measures for Returns Contemporary", *Accounting Research*, Vol. 20, No. 1, pp. 121-164.

(4) عيسى، سمير، (2008)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، ص ص: 1-47.

(5) الأهدل، عبد السلام سليمان، (2008)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

- 1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- 2- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
- 3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- 4- تخفيض مشاكل الوكالة.
- 5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- 6- أداء تنافسي جيد.
- 7- زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية.

### العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

قام (الأهدل، 2008) <sup>(1)</sup> بتبويب العوامل المؤثرة في جودة التدقيق إلى مجموعتين:

- أ- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق.
- ب- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بفريق عمل التدقيق.

### أ- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق:

وتتألف هذه العوامل مما يلي:

#### 1- درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تعتبر المنافسة الميزة الأساسية لسوق خدمات التدقيق، وتعد مؤشراً إيجابياً لممارسي مهنة التدقيق، إلا أن نقشي الأعمال اللا أخلاقية من الأتعاب المشروطة وغيرها من التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الوقت الحاضر تتطلب الحرص الشديد على جودة خدمات التدقيق في الوقت الحاضر. إلا أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق قد تؤثر سلباً على جودة التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض الأتعاب من أجل جذب عملاء جدد <sup>(2)</sup>.

(1) الأهدل، عبد السلام سليمان، (2008)، "مرجع سبق ذكره"، ص 53.

(2) أبو هين، إياد حسن، (2005)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

## 2- تخصص مدقق الحسابات:

ويقصد بتخصص مدقق الحسابات التزامه بتدقيق قطاع محدد، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب التدقيق في ذلك القطاع إلى إجمالي العملاء، أو بحصة مكتب التدقيق من إجمالي عملاء نشاط معين<sup>(1)</sup>.

وقد جاء في الأدبيات المحاسبية أن تخصص مدقق الحسابات يرتبط بعلاقة إيجابية مع جودة التدقيق، حيث نجد أن المدقق المتخصص يستطيع بناء أحكام منتظمة ومتميزة عن غيره، مما ينعكس بشكل إيجابي على جودة التدقيق.

## 3- أتعاب المدقق:

عرف (المطارنة، 2006) أتعاب المدقق بأنها "المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة (محل التدقيق) وبين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق، وحاجة عملية التدقيق للمساعدین"<sup>(2)</sup>.

وقد أشارت دراسة (الشاطري والعنقري، 2006) إلى أن انخفاض الأتعاب المهنية تؤدي إلى ابتعاد المهنيين وأصحاب الكفاءة، وأظهرت الدراسة كذلك ارتفاعاً في تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة للمكاتب صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب متوسطة وكبيرة الحجم<sup>(3)</sup>.

(1) الأهدل، عبد السلام سليمان، (2008)، "مرجع سبق ذكره"، ص 53.

(2) المطارنة، غسان فلاح، (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص 75.

(3) الشاطري، إيمان؛ والعنقري، حسام، (2006)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثارها على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، ص ص: 97-163.



## 4- حجم مكتب التدقيق:

يؤثر حجم مكتب التدقيق تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق، فقد توصلت دراسة الباحث (De Angelo, 1981)<sup>(1)</sup> إلى أنه كلما كبر حجم مكتب التدقيق قلت الحوافز لدى المدقق للتصرف بصورة فردية وانتهازية ومن ثم ارتفع مستوى جودة التدقيق، وقد جاءت دراسة (عيسى، 2008)<sup>(2)</sup> لتؤكد هذه العلاقة.

## ب- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بفريق عمل التدقيق:

تتألف هذه العوامل مما يلي:

## 1- التأهيل العلمي والعملية للمدقق:

ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكولة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفوياً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد بينت القوانين والأنظمة ذات العلاقة في كل بلد الشروط الخاصة بهذا المعيار والمتطلبات الأساسية اللازم توافرها حتى يمنح الشخص الترخيص بمزاولة المهنة (الذنيبات، 2012)<sup>(3)</sup>.

## 2- الاستقلالية:

تعتبر استقلالية المدقق العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة التدقيق، حيث أن عملية التدقيق يصدر عنها تقرير يعبر فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وذلك طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التقارير المالية الدولية، وأن وجود أطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق يجعل المدقق يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلالية المدقق.

(1) De Angelo, L. E., (1981), "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 1, pp. 183-199.

(2) عيسى، سمير، (2008)، "مرجع سبق ذكره"، ص: 1-47.

(3) الذنيبات، علي عبد القادر، (2012)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، النظرية والتطبيق"،

الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص: 51.

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلالية التدقيق وهي كالتالي<sup>(1)</sup>:

- 1- أتعاب التدقيق. 2- مؤهلات فريق العمل. 3- وجود نزاع قضائي بين العميل والمكتب. 4- وجود ارتباطات مالية غير واضحة بين فريق العمل وبين العميل.

### قياس جودة التدقيق:

من خلال الاطلاع على الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع جودة الأرباح، وردت اختلافات حول آلية قياس جودة التدقيق، وقد انعكس ذلك بدوره على المقدرة على تطوير مقياس علمي متفق عليه لقياس جودة التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن مهنة التدقيق تختلف عن المهن الأخرى، فمهنة التدقيق تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني، والمعروف أن الحكم المهني يختلف من شخص لآخر، فلذلك كان لابد من محاولة تطوير مقاييس يتم من خلالها قياس جودة التدقيق.

وفيما يلي أهم المقاييس التي استخدمت لقياس جودة التدقيق حسب بعض الدراسات:

- 1- استخدام أتعاب المدقق التي يحصل عليها كمؤشر على جودة التدقيق، فالعلاقة طردية بين حجم الأتعاب وبين جودة التدقيق، فقد وجدت بعض الدراسات أنه كلما زاد حجم الأتعاب التي يتقاضاها مكتب التدقيق زادت جودة التدقيق كدراسة (Gist, 1994) ودراسة (Clarkson and Simnic, 1994)<sup>(2)</sup>.

- 2- استخدام التخصص في عملية التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما كان مكتب التدقيق متخصصاً في أعمال التدقيق لقطاع معين من الصناعة زادت جودة التدقيق لديه. (Beasley and Petroni, 2001)<sup>(4)</sup>.

(1) محمود، رأفت؛ وكلبونة، أحمد؛ وزريقات، عمر، (2011)، "علم تدقيق الحسابات النظري"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، ص 127.

(2) Gist, W., (1994), "Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 25-40.

(3) Clarkson, P., and Simunic, D., (1994), "The Association Between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in U.S.A., Versus Canadian IPO Markets", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 17, pp. 207-228.

(4) Beasley, M. S., and Petroni, K. R., (2001), "Board Independence and Audit Firm Type", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 20, No. 1, pp. 97-118.

- 3- استخدام مجموعة من الخصائص مثل (حجم العمل، والوضع المالي للعميل، وحجم المبيعات، ونسبة المديونية)، لقياس جودة التدقيق (حميدات، 2002)<sup>(1)</sup>.
- 4- استخدام تصنيف مكتب التدقيق كمؤشر ودليل على جودة التدقيق، فكلما كان مكتب التدقيق مصنفاً ضمن المكاتب الكبيرة وذات الأهمية محلياً أو عالمياً زادت جودة التدقيق لديه (Menon and Williams, 1991)<sup>(2)</sup>.
- 5- استخدام معدل الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب التدقيق كمؤشر على جودة التدقيق، فكلما زاد معدل الدعاوى قلت جودة التدقيق لديه (Defond and Francis, 2005)<sup>(3)</sup>.

ويرى الباحث أنه كلما زادت جودة عملية التدقيق كلما ساهمت عملية التدقيق في الحد من ممارسات إدارات الشركات لسلوك تمهيد الدخل وساهمت في الكشف عن هذه الممارسات.

### الدراسة التطبيقية

#### 1- مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، أما عينة الدراسة فقد تضمنت جميع الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي تحقق الشروط التالية:

- 1- أن تكون الشركة مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال فترة الدراسة الممتدة من 2018 ولغاية 2022.
- 2- أن تنتهي السنة المالية للشركة في نهاية كانون الأول.
- 3- أن لا يكون قد حدث للشركة أحداثاً غير عادية خلال مدة الدراسة مثل الاندماج.

(1) حميدات، محمد، (2002)، "تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها"، رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك.

(2) Menon, K., and Williams, D., (1991), "Auditor Credibility and Initial Public Offering", The Accounting Review, Vol. 66, No. 2, pp. 313-332.

(3) Defond, M., and Francis, T., (2005), **Op. Cit.**, pp. 5-30.

4- الانتظام بنشر القوائم المالية السنوية، وتوفر البيانات المالية لمدة خمس سنوات  
2018-2022 للشركات موضوع الدراسة لقياس متغيرات الدراسة.

وقد بلغت عدد الشركات التي حققت الشروط 18 شركة، حيث شكلت عينة الدراسة ما  
نسبته 67% من الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والبالغ عددها 27  
شركة بنهاية سنة 2022، وتعتبر هذه النسبة من الناحية الإحصائية جيدة وممثلة  
للمجتمع، وبإجمالي مشاهدات قدرها 90 مشاهدة.

## 2- متغيرات الدراسة:

تشمل متغيرات الدراسة المتغيرات التالية:

أ- ممارسة الشركة لتمهيد الدخل متمثلاً بمؤشر أَيْكل (Eckel Index) ويتم حسابه  
كالتالي<sup>(1)</sup>:

- حساب التغير في صافي الربح  $\Delta I$ .
- حساب المتوسط الحسابي للتغير في صافي الربح (Mean  $\Delta I$ ).
- حساب الانحراف المعياري للتغير في صافي الربح Standard Deviation ( $\Delta I$ ).
- حساب معامل الاختلاف للتغير في صافي الربح ( $CV_{\Delta I}$ ) ( $\Delta I$ ) (Coefficient of Variation).
- وذلك بقسمة الانحراف المعياري للتغير في صافي الربح على المتوسط الحسابي  
للتغير في صافي الربح.
- وبنفس الخطوات الأربعة السابقة وبالتطبيق على كل سنة من سنوات الدراسة يتم  
حساب معامل الاختلاف للتغير في الإيرادات ( $CV_{\Delta S}$ ) (Coefficient  $\Delta S$  of Variation).
- ويمثل مؤشر أَيْكل (Eckel Index) القيمة المطلقة لنسبة معامل الاختلاف  
للتغير في صافي الربح ( $CV_{\Delta I}$ ) الى معامل الاختلاف للتغير في الإيرادات  
: $(CV_{\Delta S})$

<sup>(1)</sup> Eckel, N., (1981), "The Income Smoothing Hypothesis Revisited", *Abocus*, Vol. 17, No. 1, pp. 28-40.

$$SI = \left| \frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} \right| \leq 1$$

فإذا كانت النسبة أصغر من أو تساوي الواحد الصحيح تعتبر الشركة ممهدة للدخل على مستوى صافي الأرباح.

ب- متغير حجم الشركة  $i$  في السنة  $t$  ( $Size_{(it)}$ ) متمثلاً بصافي الإيرادات:

تم استخدام رقم صافي الإيرادات كممثل لحجم الشركة، حيث إن مقياس حجم الشركة مقاساً بصافي الإيرادات يعكس القوة الإيرادية للأصول الملموسة وغير الملموسة (غير الظاهرة بحسابات الشركة مثل العلاقة بالعملاء ومهارة العاملين وجودة المنتج.. الخ)، بالإضافة إلى أن استخدام إجمالي الأصول كمؤشر عن حجم الشركة قد يكون متحيزاً للشركات التي تتطلب رأس مال كبير حتى وإن لم تحقق إيرادات، كما أن استخدام صافي الإيرادات كمقياس للحجم يعكس وبوضوح معدلات النمو فيما بين الشركات الصغيرة والكبيرة الحجم وذلك حسب دراسة (Simon et al., 2004)<sup>(1)</sup>.

ج- متغير نوع تقرير مدقق الحسابات:

حيث سيتم إعطاء الرقم (0) للرأي النظيف والرأي النظيف مع فقرة تفسيرية. وسيستخدم الرقم (1) في حالة الخروج عن الرأي النظيف، أي في حالات: الرأي المتحفظ، أو الرأي السلبي (المعاكس)، أو الامتناع عن إبداء الرأي.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

قام الباحث بتفريغ وإدخال البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences، وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- المتوسط الحسابي والنسب المئوية.

(1) Simon, E. W., Leone, A., J., and Butler, M., (2004), "An Empirical Analysis of Auditor Reporting and Its Association with Abnormal Accruals", Journal of Accounting and Economics, Vol. 37, No. 2, pp. 139-165.

2- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة

الارتباط بين متغيرات الدراسة الأساسية.

3- أسلوب الانحدار البسيط لتحديد اتجاه المتغيرات.

4- اختبار فرضيات البحث:

1- الفرضية الأولى:

H0: لا تمارس الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سلوك تمهيد الدخل.

ولاختبار تلك الفرضية استخدم الباحث نموذج أيكل،

$$SI = \left| \frac{CV_{\Delta I}}{CV_{\Delta S}} \right| \leq 1$$

فإذا كانت النسبة أصغر من أو تساوي الواحد الصحيح تعتبر الشركة ممهدة للدخل على مستوى صافي الأرباح.

وقد أظهرت نتائج الاختبارات أن عدد المشاهدات التي شملت قيام الشركات بممارسة تمهيد الدخل قد بلغ (57) مشاهدة خلال فترة الدراسة أي ما نسبته 63% من عدد المشاهدات الإجمالية (90 مشاهدة).

وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلية حيث مارست الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لسلوك تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة وذلك حسب مؤشر أيكل.

2- الفرضية الثانية:

H0: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل.

يعد الانحدار الخطي من الأساليب الإحصائية المتقدمة والتي تضمن دقة الاستدلال من أجل تحسين نتائج البحث عن طريق الاستخدام الأمثل للبيانات في إيجاد علاقات سببية بين الظواهر موضوع البحث .

والانحدار الخطي هو عبارة عن إيجاد معادلة رياضية تعبر عن العلاقة بين المتغير (التابع) (Y) والمتغير (المستقل) (X)، لذا فهو يُستخدم في دراسة التغيرات في المتغير التابع والذي يؤثر فيه متغيرات مستقلة، أي تعتمد فكرته على العلاقات الدلالية التي تستخدم ما يعرف بشكل التشتت أو الانتشار.

والمعادلة الخطية في الانحدار الخطي البسيط هي :

$$Y = a + b * X$$

وبدراسة طريقة الانحدار المستخدمة وهي طريقة **Enter** حيث قام الباحث بإدخال المتغير المستقل والتابع في معادلة الانحدار الخطي وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (2) دلالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغيرات المستقلة والتابع

Model Summary <sup>b</sup>				Model
الخطأ في الانحراف	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط بيرسون	
25.3	0.002	0.01	0.093	1
a. Predictors: حجم الشركة				
b. Dependent Variable: مؤشر أكل (تمهيد الدخل)				

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط (بيرسون) قيمته مقبولة 0.093% وأيضا لدينا المقياس R<sup>2</sup> معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 1% أي أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 1% على المتغير التابع مؤشر أكل (ممارسة الشركات لتمهيد الدخل) مما يعني أن المتغير المستقل (التفسيري) استطاع أن يفسر 1% فقط من التغيرات الحاصلة في التابع (مؤشر أكل) (Y) والباقي يعزى الى عوامل أخرى.

الجدول رقم (3) تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج

ANOVA <sup>a</sup>						
معنوية الدلالة الحسابية	F	درجات الحرية	متوسط المربعات	مجموع المربعات	Model	
0.382	0.811	1	572	572	Regression	1
		88	726	63,365	Residual	
		89		63,937	Total	
a. Dependent Variable: مؤشر أكل (تمهيد الدخل)						
b. Predictors: حجم الشركة						

يظهر لنا الجدول رقم (3) قيم مجاميع المربعات ودرجات الحرية الخاصة بكل مجموع مربعات بالإضافة إلى متوسطي مربعات الخطأ والبواقي، ويمثل جدول تحليل التباين والذي يمكن من خلاله المعرفة على القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية  $F = 0.811$  وكما نشاهد من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار ومعنوية الدلالة الحسابية حيث ( $Sig=0.382$ ) وهي أكبر من معنوية الدلالة القياسية  $Sig=0.05$  مما يؤكد بأن القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية ضعيفة وغير دال احصائياً.

لذلك نقبل فرضية العدم حيث لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل.

### 3- الفرضية الثالثة:

$H_0$ : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق



المالية. أو بشكل آخر: لا تنعكس ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل على نوع تقرير التدقيق ورأي مدقق الحسابات.

تم اجراء اختبار كاي الربيعي لاختبار العلاقة بين المتغيرين وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (4) التوزع النسبي لمؤشر أيكل مع نوع تقرير المدقق لدى عينة الدراسة

ART Cross-tabulation					
Total	نوع تقريرمدقق الحسابات ART		العدد	0 الشركة غير ممارسة للتمهيد	Eckel
	تقرير متحفظ	تقرير نظيف			
33	1	32	العدد	0	Eckel
100%	3.1%	96.9%	النسبة المئوية	الشركة غير ممارسة للتمهيد	
57	1	56	العدد	1	Eckel
100%	1.8%	98.2%	النسبة المئوية	الشركة ممارسة للتمهيد	
90	2	88	العدد	Total	
100%	2.2%	97.8%	النسبة المئوية		

يظهر الجدول رقم (4) التوزع النسبي لمؤشر أيكل مع مؤشر نوع تقرير مدقق الحسابات حيث تتوزع نسب التقرير المتحفظ مع مؤشر أيكل بنسب ضعيفة جداً في حالة التقرير المتحفظ ويكون معامل العلاقة بين المؤشرين كالتالي:

الجدول رقم (5) معامل العلاقة بين مؤشر ايكل ومؤشر نوع التقرير لدى الشركات  
المدرجة

Asymptotic Significance (2-Sided)	df	Value	
0.897	1	0.015 <sup>a</sup>	Pearson Chi-Square
0.898	1	0.015	Linear-by-Linear Association

يبين الجدول رقم (5) أن معامل كاي التربيعي  $Chi=0.015$  وهي قيمة ضعيفة والدلالة الاحصائية الحسابية  $Sig=0.897$  أكبر من الدلالة القياسية 0.05 مما يؤدي لقبول فرضية العدم أي لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

أي أن ممارسات الشركات لسلوك تمهيد الدخل المحاسبي لا تفضي الى تحريف جوهري بالقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات والتي انعكست في نوع الرأي في تقرير التدقيق.

## النتائج والتوصيات:

### 1- النتائج:

بعد تحليل واختبار فرضيات الدراسة يمكن للباحث عرض نتائجها على النحو التالي:

4- مارست الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية لسلوك تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة حسب مقياس أيكل. حيث أظهرت نتائج الاختبارات أن عدد المشاهدات التي شملت قيام الشركات بممارسة تمهيد الدخل قد بلغ (57) مشاهدة خلال فترة الدراسة أي ما نسبته 63% من عدد المشاهدات الإجمالية.

5- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة متمثلاً بصافي الإيرادات وبين ممارسة الشركة لتمهيد الدخل، أي أن الشركات الكبيرة الحجم والصغيرة (مقاسة بصافي الإيرادات) مارست سلوك تمهيد الدخل المحاسبي على السواء.

6- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات لسلوك تمهيد الدخل وبين نوع رأي مدقق الحسابات للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. أي أن ممارسات الشركات لسلوك تمهيد الدخل المحاسبي لا تفضي الى تحريف جوهري بالقوائم المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

## 2- التوصيات:

- 1- تشجيع البحث في المواضيع المتصلة بالتلاعب بالحسابات بشكل عام (بما فيها تمهيد الدخل) لتشخيص أسباب هذه المشاكل واقتراح الحلول لها.
- 2- التأكيد على توفير بيئة تدقيق ذات جودة عالية، تعمل على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها والتي تمارسها إدارات الشركات كتمهيد الدخل وغيرها من الممارسات.
- 3- ضرورة بذل الجهود لإحكام التدقيق على القوائم المالية التي تصدرها الشركات، سواء من ناحية جودة التدقيق، أو من ناحية حيادية المدقق، لكي تعكس القوائم المالية واقع الشركات المالي.
- 4- ضرورة التزام المدققين بمعايير السلوك المهني ليساهم في رفع مستوى مهنة التدقيق، وزيادة مكانتها في المجتمع، واحترامها من جميع الاطراف ذات العلاقة، فالالتزام بهذه المعايير يساعد على تقليل حالات التلاعب والغش في القوائم المالية، وبالتالي يساهم بشكل كبير في تخفيض ممارسات تمهيد الدخل.
- 5- ضرورة متابعة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وفق ما نصت عليه اللائحة النظامية الصادرة في هذا الشأن، لما لذلك من أثر على الحد من ممارسات تمهيد الدخل.
- 6- الاهتمام بالتخصص الصناعي للمدقق، لما له من دور هام في تعزيز خبرته في قطاع صناعي معين يساعد على اكتشاف ممارسات تمهيد الدخل.

## مراجع البحث

### 1- المراجع باللغة العربية:

- 1- الجوهري، علي محمد، (1989)، "التغيرات المحاسبية: الدوافع والأسباب - السمات - استجابة السوق"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، الملحق 2، ص ص: 29-63.
- 2- الخير، مدثر طه، (1999)، "إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية - دليل ميداني من التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 2، ص ص: 1-40.
- 3- الدبعي، مأمون؛ وأبو نصار، محمد، (2001)، "هل تسبق أسعار الأسهم الأرباح المحاسبية في عكس المعلومات الملائمة لتحديد قيمة المنشأة"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد 28، عدد 1، ص ص: 54-67.
- 4- الذينبات، علي عبد القادر، (2012)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، النظرية والتطبيق"، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- 5- السقا، السيد أحمد؛ وأبو الخير، مدثر طه، (2004)، "مشاكل معاصرة في المراقبة"، الطبعة الأولى، دار غباشي، طنطا، مصر.
- 6- الشاطري، إيمان؛ والعنقري، حسام، (2006)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثارها على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، ص ص: 97-163.
- 7- الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، "نظرية المحاسبة"، دار ذات السلاسل، الكويت.
- 8- الصبان، محمد سمير؛ وسليمان، محمد، (2005)، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

- 9- الظاهر، عبد الستار، (2010)، "المناهج المعاصرة لإدارة الريج المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات المالية - دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- 10- العبد الله، رياض؛ وسويدان، ميشيل؛ والقرعان، سناء، (2007)، "الوسائل والدوافع المؤثرة في سياسة تمهيد الدخل: دراسة ميدانية عن الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 10، العدد 1، ص ص: 10-41.
- 11- العبد الله، رياض؛ والحسناوي، عقيل، (2006)، "العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 9، العدد 1، ص ص: 27-72.
- 12- المطارنة، غسان فلاح، (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن.
- 13- أبو عجيلة، عماد، (2010)، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل في الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، المجلد 17، العدد 2، ص ص: 227-309.
- 14- باشا، حمدي أنور، (1996)، "دراسة تحليلية لدوافع الإدارة على تمهيد صافي الريج المحاسبي - مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 15- حماد، أحمد هاني، (1993)، "دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، ص ص: 67-113.
- 16- حمدان، علام؛ وأبو عجيلة، عماد، (2012)، "جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 15، العدد 1، ص ص: 158-184.

- 17- سويلم، حسن علي، (2002)، "رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية المنشورة عن ربحية المنشآت بالتطبيق على سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة اختبارية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 22، العدد 1، ص ص: 93-16.
- 18- شتيوي، أيمن، (2009)، "دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص: 133-180.
- 19- عبد، أحمد رامي، (2014)، "أثر تمهيد الدخل على العوائد غير العادية للأسهم: دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 106، العدد 3، ص ص: 255-272.
- 20- عبد الله، خالد أمين، (2004)، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)"، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن.
- 21- عمر، إبراهيم، (2008)، "أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- 22- عيسى، سمير، (2008)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، ص ص: 1-47.
- 23- كرم، زينات محمد، (1989)، "أثر اختيار الطرق المحاسبية على استقرار الدخل - دراسة لتقييم فرض تمهيد الدخل المحاسبي"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 26، العدد 2، ص ص: 362-391.
- 24- محمود، رأفت؛ وكلبونة، أحمد؛ وزريقات، عمر، (2011)، "علم تدقيق الحسابات النظري"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن.

2- المراجع باللغة الانكليزية:

- 1- Ahmed, A., and Mansor, N., (2009), "**Board Independence, Ownership Structure, Audit Quality and Income Smoothing Activities a Study on Malaysian Market**", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 17, No. 5, pp. 713-730.
- 2- Albrecht, W., D., and Richardson, F.M., (1990), "**Income Smoothing by Economy Sector**", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 17, No. 5, pp. 713-730.
- 3- Arens, A., Elder, R. J., and Beasley, M. S., (2005), "**Auditing and Assurance Services**", Tenth Edition, Prentice – Hall, New Jersey, USA.
- 4- Beasley, M. S., and Petroni, K. R., (2001), "**Board Independence and Audit Firm Type**", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 20, No. 1, pp. 97-118.
- 5- Charles, P., (2001), "**Agency Costs and Audit Quality: Evidence from France**", European Accounting Review, Vol. 10, No. 3, pp. 461-499.
- 6- Chow, W., (1982), "**The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences**", The Accounting Review, Vol. 57, No. 2, pp. 272-291.
- 7- Clarkson, P., and Simunic, D., (1994), "**The Association between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in U.S.A., Versus Canadian IPO Markets**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 17, pp. 207-228.
- 8- De Angelo, L. E., (1981), "**Auditor Size and Audit Quality**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 1, pp. 183-199.

- 9- Defond, M., and Francis, J., (2005), "**Audit Research after Sarbones – Oxley**", Auditing: Journal of Practice and Theory, Vol. 24, pp. 5-30.
- 10- Eckel, N., (1981), "**The Income Smoothing Hypothesis Revisited**", Abacus, Vol. 17, No. 1, pp. 28-40.
- 11- Eilifsen, A., and Messier, W. F., (2000), "**The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research**", Journal of Accounting Literature, Vol. 19, No.1, pp. 1-43.
- 12- Flint, D., (1998), "**Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**", Palgrave Macmillan.
- 13- Fudenberg, D., and, Tirole, J., (1995), "**A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents**", The Journal of Political Economy, Vol. 103, No. 1, pp. 75-93.
- 14- Gist, W., (1994), "**Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing**", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 13, No. 2, pp. 25-40.
- 15- Jaweher, B. and Mounira, B., (2014), "**The Effects of Mandatory IAS/IFRS Regulation on the Properties of Earnings' Quality in Australia and Europe**", European Journal of Business and Management, Vol. 6, No. 3, pp. 92-111.
- 16- Knapp, C. M., (1991), "**Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality Auditing**", A Journal of Practice and Theory, Vol. 10, No. 1, pp. 35-52.
- 17- Lev, B., and Thiagarajan, S. R., (1993), "**Fundamental Information Analysis**", Journal of Accounting Research, Vol. 31, No. 2, pp. 190-215.



- 18- Menon, K., and Williams, D., (1991), "**Auditor Credibility and Initial Public Offering**", The Accounting Review, Vol. 66, No. 2, pp. 313-332.
- 19- Omurgonulsen, M. and Omurgonulsen, V., (2009), "**Critical Thinking about Creative Accounting in the Face of Recent Scandal in the Turkish Banking Sector**", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20, pp. 651-673.
- 20- Schipper, K., Jennifer, F., and Linda, V., (2003), "**The Relative and Incremental Explanatory Power of Earnings and Alternative Performance Measures for Returns Contemporary**", Accounting Research, Vol. 20, No. 1, pp. 121-164.
- 21- Schroeder, G., Clark, R., Myrtle, W., and Cathey, M., (2001), "**Accounting Theory and Analysis: Text Cases**", Seventh Edition, John Wiley & Sons Inc., pp. 93-94.
- 22- Shubita, M. F., (2015), "**The Impact of Income Smoothing on Earnings Quality in Emerging Markets: Evidence from GCC Markets**", Journal of Emerging Economics, Vol. 5, No. 3, pp. 299-324.
- 23- Simon, E. W., Leone, A., J., and Butler, M., (2004), "**An Empirical Analysis of Auditor Reporting and Its Association with Abnormal Accruals**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 37, No. 2, pp. 139-165.
- 24- Teclezion, M., and Muzatko, S., (2015), "**Audit Firm Reputation and Earnings Quality in Publicly Traded US Bank Holding Companies**", Banking and Finance Review, Vol. 7, No. 1, pp. 33-45.
- 25- Trueman, B., and Titman, S., (1988), "**An Explanation for Accounting Income Smoothing**", Journal of Accounting Research, Supplement, pp. 127-139.

26- Tucker, J. W., and Zarowin, P. A., (2006), "**Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?**", The Accounting Review, Vol. 81, No. 1, pp. 251-270.

46- Wallace, W. A., (1991), "**Auditing**", PWS-Kent Publishing Company, Boston, USA, P. 934.

27- Zarowin, P.A., Tucker, J.W., (2006), "**Does Income Smoothing Improve Earnings Informativeness?**", The Accounting Review, Vol. 81, No. 1, pp. 251-270.

## التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية باستخدام السلاسل الزمنية

الدكتور عبد الهادي الرفاعي \* الدكتور شكيب بشماني \*\* عاصم اسكندر \*\*\*

### المخلص

هدفت الدراسة إلى التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية للأعوام من 2019 إلى 2028 وذلك باستخدام نماذج ARIMA للسلاسل الزمنية الممتدة من 2000 إلى 2018. وكانت أهم النتائج:

- السلسلة الزمنية للرسوم الجمركية في سورية للفترة من 2000-2018 هي غير مستقرة، ثم استقرت بعد إجراء الفرق الأول عليها.

- النموذج  $ARIMA(1,1,1)$  هو النموذج المناسب للتنبؤ بالرسوم الجمركية، ومن المتوقع أن تصل الرسوم الجمركية في عام 2028 لقيمة 75423 مليون ل.س.

- السلسلة الزمنية للإيراد الضريبي في سورية للفترة من 2000-2018 هي غير مستقرة، ثم استقرت بعد إجراء الفرق الأول عليها.

- النموذج  $ARIMA(2,1,0)$  هو النموذج المناسب للتنبؤ بالإيراد الضريبي، ومن المتوقع أن تصل الإيرادات الضريبية في عام 2028 لقيمة 248765 مليون ل.س.

**كلمات مفتاحية** الرسوم الجمركية، الإيراد الضريبي، السلاسل الزمنية، نماذج ARIMA.

\* أستاذ - قسم الإحصاء والبرمجة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سورية - dr.rifaabd@yahoo.com

\*\* أستاذ - قسم الإحصاء والبرمجة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سورية. drshakibbshmani@gamil.com

\*\*\* طالب دراسات عليا (ماجستير) - قسم الإحصاء والبرمجة - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين - اللاذقية - سورية. Assemeskander1@gamil.com

## Forecasting customs fees and tax revenue in Syria using time series

Dr. Abdul Hadi Al-Rifaai\*

Dr. Shakib Bshmani\*\*

\*\*\* Assem Eskander

### Abstract

The aim of this study was to customs fees and tax revenue in Syria during 2019-2028 using ARIMA models of time series during period 2000-2018 .

The main results were:

-The time series for customs fees in Syria for the period 2000 - 2018 is unstable, and then stabilized after making the first differences.

- ARIMA (1,1,1) model, which is the suitable model to forecast with customs fees, and expected export will reach to 75423 Million S.P thousand in 2028.

-The time series for the tax revenue in Syria for the period 2000 - 2018 is unstable, and then stabilized after making the first differences.

- ARIMA (2,1,0) model, which is the suitable model to forecast the tax revenue, and expected import will reach to 248765 Million S.P thousand in 2028.

**Keywords** Customs fees , tax revenue, time series. ARIMA models.

---

\* Professor, Department of Statistical and Programming, Faculty of Economics , Tishreen University, Lattakia, Syria. [dr-rifaabd@yahoo.com](mailto:dr-rifaabd@yahoo.com)

\*\* Professor, Department of Statistical and Programming, Faculty of Economics , Tishreen University, Lattakia, Syria. [drshakibbshmani@gamil.com](mailto:drshakibbshmani@gamil.com)

\*\*\* MA- Student, Department of Statistical and Programming, The competence of Population and Development, Faculty of Economics , Tishreen University, Lattakia, Syria. [Assemeskander1@gamil.com](mailto:Assemeskander1@gamil.com)

## مقدمة

تعتبر الرسوم الجمركية أهم عنصر في نظام التعريف الجمركية، حيث تعرف الرسوم الجمركية بأنها مبلغ النقود التي يدفعها الفرد إلى الدولة مقابل السماح بإدخال بضاعته عبر المنافذ الحدودية، وهناك رسوم تدفع كمقابل كالرسم على القيمة المضافة، وتعني الرسوم الجمركية تلك الرسوم المحددة في التعريف الجمركية، والتي تخضع لها بضاعة عند دخولها أو خروجها من الدولة.

كما تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر تمويل الموازنات العامة في أغلب دول العالم، وذلك نظراً لغزارة حصيلتها وديمومتها بالإضافة إلى تأثيرها في السياسات الاقتصادية والاجتماعية لأي دولة.

من جهة أخرى يعد تحليل السلاسل الزمنية من أهم الطرق العلمية المستخدمة في التنبؤ، ومن أبرز النماذج المستخدمة في تحليل السلاسل الزمنية (الموسمية وغير الموسمية) نماذج الانحدار الذاتي المتكاملة مع المتوسطات المتحركة والتي تمت صياغتها عام 1970 التي تسمى نماذج بوكس - جنكينز وتعتمد هذه النماذج على الدمج بين نماذج الانحدار الذاتي ونماذج المتوسطات المتحركة.

لذلك كان لا بد لنا من دراسة موضوع الرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية في سورية باستخدام أسلوب السلاسل الزمنية، وتحديد نماذج ARIMA، والبحث عن النماذج المناسبة للرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية ومحاولة التنبؤ بهما للفترة القادمة باستخدام هذه النماذج.

## الدراسات السابقة

1- دراسة (الخليل وآخرون، 2008) بعنوان: الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية في القطر العربي السوري.

هدفت الدراسة إلى

- تسليط الضوء على الواقع الحالي للرسوم الجمركية مع ضرورة تطوير أسلوب العمل الجمركي وتحديثه ليواكب التطورات الدولية على صعيد التجارة الخارجية.

- عرض متطلبات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية جمركياً، وخاصةً أنّ الانخفاض التدريجي في الرسوم الجمركية يتطلب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

وكانت أهم نتائج الدراسة:

- أنّ متطلبات التجارة الخارجية، ومنظمة التجارة العالمية تتطلب مستقبلاً تخفيضات في الرسوم الجمركية، وكذلك الدخول في كتلتان اقتصادية إقليمية، ويتطلب ذلك تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الاستيراد من قبل مديريات الجمارك؛ ففي ظل تحرير التجارة الخارجية واتفاقيات الإعفاء من الرسوم لا يقع على عاتق مديرية الجمارك تحصيل الرسوم الجمركية فقط، بل وأيضاً القيام بمهام عديدة لها آثار اقتصادية، ومنها ممارسة دورها في الرقابة الجمركية والتأكد من منشأ البضائع الواردة في ظل اتفاقيات الإعفاء من الرسوم ومطابقة البضائع الواردة للمواصفات القياسية [1].

2- دراسة (الحوري، غزل ، 2015) بعنوان: أثر السياسة الجمركية على الاقتصاد السوري في ظل تحرير التجارة الخارجية.

هدفت الدراسة إلى:

- إظهار واقع كل من السياسة الجمركية والتجارة الخارجية في الاقتصاد الوطني، كذلك دراسة جملة الآثار المتبادلة بين السياسة الجمركية وتحرير التجارة الخارجية في الاقتصاد السوري.

- دراسة أثر السياسة الجمركية المطبقة في سورية على الميزان التجاري، ودرجة الانكشاف الاقتصادي، ومختلف قطاعات الاقتصاد الوطني (الزراعة، والصناعة، والخدمات).

- دراسة تأثير الأزمة السورية على كل من التجارة الخارجية والرسوم الجمركية. وكانت أهم نتائج الدراسة:

- أدت التخفيضات التي طرأت على معدلات الرسوم الجمركية في سورية تماشياً مع متطلبات تحرير التجارة الخارجية وفتح الأسواق، قد ساهمت بشكل كبير في زيادة حجم المستوردات السلعية السورية، بشكل فاق زيادة الصادرات السورية إلى الخارج، حيث

شكلت نسبة المستوردات السمعية إلى إجمالي التجارة الخارجية معدلاً مرتفعاً بلغ متوسطه حوالي 52% خلال فترة الدراسة، مما كان له الأثر الأكبر في اختلال نسب التبادل التجاري، ووقوع الميزان التجاري في حالة عجز..

- أدى تحرير التجارة الخارجية في سورية تكلفة اقتصادية جراء تخفيض معدلات الرسوم الجمركية، تجسدت في التراجع التدريجي لوسطي معدلات نمو الرسوم الجمركية، مما أدى إلى تراجع حصتها في إجمالي الإيراد الضريبي إلى حوالي 8%، بعد ان تجاوزت في بعض السنوات 15% ، وبالتالي تراجع حصتها في الإيرادات العامة للدولة [2].

(3) - دراسة (Fong & Mohe, 2020) بعنوان:

### Exploring the Impact of Tariffs on Foreign Direct Investment and Economic Prosperity.

استكشاف أثر التعريفات الجمركية على الاستثمار الأجنبي المباشر والازدهار الاقتصادي - بحث منشور - الولايات المتحدة الأمريكية.

أصبحت البيئة الاقتصادية العالمية أكثر ترابطاً، ويمكن أن يُعزى جزء كبير منها إلى البلدان التي ترحب بالأعمال التجارية الأجنبية من خلال الاستثمارات الأجنبية المباشرة (FDI)؛ فالاستثمار الأجنبي المباشر قوي في قدرته على نمو وتطوير الشركات المحلية مع تشكيل الاقتصادات المضيفة، والتي تحدد دوراً حاسماً في توليد الفرص، وتقوية الاقتصادات، وتداول رأس المال أو سرعته؛ والهدف من هذه الدراسة هو مراجعة وإيجاز حساسية التعريفات على الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي.

تُظهر نتائج الدراسة بعد مراجعة التاريخ والأحداث أنّ التعريفات الجمركية لها تأثير سلبي مباشر على الاستثمارات الأجنبية المباشرة وتسعير التحويل؛ فالتعريفات الجمركية المفروضة على أساس بلد معين، هي ضرائب استيراد يمكن أن تفتح الاقتصادات أمام الشركات الأجنبية أو تحمي الاقتصادات المحلية من خلال إبعاد المنافسة، ويُظهر الاقتصاد الحديث أنّ الدول التي اختارت فرض معدلات تعريفات جمركية منخفضة مثل الولايات المتحدة وهونغ كونغ والاتحاد الأوروبي ازدهرت أو استفادت اقتصاداتها بشكل كبير؛ في حين أنّ دولاً أخرى مثل جزر البهاما والعديد من البلدان الإفريقية اختارت تعريفات جمركية عالية لديها اقتصادات أقل تطوراً وتحتاج إلى تطوير نظام تجاري يجعلها

أكثر جاذبية للاستثمارات الأجنبية المباشرة؛ أيضاً أظهرت نتائج الدراسة أنّ التعريفات الجمركية لا تقدم أي فائدة تقريباً باستثناء المساهمة في الخزينة الحكومية، لذلك، فإنّ ازدهار الاقتصاد المستقبلي ونموه يعتمدان على تخفيض أو إزالة التعرفة الجمركية كحواجز أمام التجارة العالمية [3].

### مشكلة البحث

نظراً لاختلاف قيم الرسوم الجمركية والإيراد الضريبي من عام لآخر نتيجة الظروف الاقتصادية من جهة، وبسبب الأزمة التي تمر بها سورية من جهة ثانية. وبالتالي برزت الحاجة لاستخدام أساليب التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية، وتعتبر السلاسل الزمنية من الطرق المستخدمة في التنبؤ، وكمثال عنها نماذج الانحدار الذاتي مع المتوسطات المتحركة التكاملية (ARIMA). وبالتالي تكمن مشكلة البحث في التساؤل التالي:

ما مدى فاعلية نماذج ARIMA في التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية في سورية؟ وهل النموذج المقترح فعال وقادر على التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية في سورية.

### أهمية البحث وأهدافه

تتبع أهمية البحث بسبب اعتبار الرسوم الجمركية من أهم أدوات السياسة الجمركية، حيث تعد عناصر السياسة الجمركية من أهم الأدوات المالية والتجارية لأي دولة، فهي بدورها تعمل على تحصيل الموارد المالية والإيرادات الضريبية للخزينة العامة، لغرض تحسين الوضع العام لهذه الدولة. وتتبع الأهمية في استخدام نماذج تحليل السلاسل الزمنية لدراسة قيم الرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية.

يهدف البحث إلى التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية وذلك باستخدام أحد نماذج ARIMA ومعرفة هل النموذج المتخذ جيد في التنبؤ بالرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية.



**متغيرات البحث**

المتغيرات التابعة: الرسوم الجمركية، الإيراد الضريبي.

المتغير المستقل: الزمن.

**فرضيات البحث**

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد نموذج معنوي من نماذج ARIMA يمكنه التنبؤ بالرسوم الجمركية في سورية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد نموذج معنوي من نماذج ARIMA يمكنه التنبؤ بالإيراد الضريبي في سورية.

**منهجية البحث**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليلها، حيث تم تحليل البيانات التي تم جمعها من المجموعات الإحصائية السورية باستخدام نماذج ARIMA، وبمساعدة برنامج SPSS 23 .

**الحدود المكانية والزمانية للبحث**

الحدود المكانية : الجمهورية العربية السورية.

الحدود الزمانية: (2000 - 2018).

**الإطار النظري للبحث:****1- واقع الرسوم الجمركية والإيرادات الضريبية في سورية**

تعتبر الرسوم الجمركية أهم عنصر في نظام التعريف الجمركية، حيث تعرف الرسوم الجمركية بأنها مبلغ النقود التي يدفعها الفرد إلى الدولة. وتوجد عدة خصائص للرسوم الجمركية كالآتي:

- إن الرسوم الجمركية هي ضريبة منقولة، لذا فإن كل البضائع والسلع المستوردة منها والمصدرة تساق إلى مكتب جمركي، حيث يتم التصريح بها وفحصها من طرف إدارة الجمارك، وبالتالي فرض ضريبة عليها.

- إن الرسوم الجمركية هي عبارة عن ضريبة عامة تطبق على جميع المناطق الجمركية مع احترام القوانين والنظم الجمركية [4].

ومن وجهة نظر الباحث تعتبر الرسوم الجمركية ضريبة مستقرة، حيث يجب احترام نسبتها المئوية المقدرة في التعريف الجمركية، وهذا ما لم يطرأ عليها تغيير رسمي. ويمكن تقسيم الرسوم الجمركية إلى عدة أنواع كالآتي:

1- الرسوم التعويضية: تتمثل هذه الرسوم أساساً في مجموعة الإجراءات العامة والخاصة التي ترمي إلى تحميل المستهلكين أعباء غزو الأسواق الخارجية وتلجأ بعض الدول والاتحادات الصناعية إلى مقاومة الإغراق من خلال فرض رسوم تعويضية، سواء كانت مباشرة أم غير مباشرة. وقد يكون الغرض من الرسوم التعويضية المساواة في الأعباء بين المنتج الوطني والأجنبي لأن المنافسة الحرة تتطلب المساواة في الظروف، فإذا كانت السلع الوطنية خاضعة لرسوم معينة كرسوم الإنتاج فإنه يتعين فرض رسوم مماثلة على السلع الأجنبية علاوة على الرسوم العامة المطبقة أصلاً. كما يتم فرض الرسوم التعويضية نتيجة انخفاض سعر الصرف عندما تعتمد الدولة إلى خفض عملتها من أجل تشجيع الصادرات، حيث نجد أن مصلحة التجار تتطلب الشراء من الدول التي انخفضت قيمة عملتها ولإبطال هذا الأثر يتم فرض الرسوم التعويضية بمنزلة إعانة أو فرق النقد. أما في سورية فقد نصت المادة ١٣ من قانون الجمارك على أن الرسوم التعويضية تفرض في حالتين:

- عندما تتمتع البضائع في بلد المنشأ بإعانة مباشرة عند التصدير: حيث تقوم الدولة المستوردة بفرض رسم تعويض يعدل مبلغ الإعانات الممنوحة للسلع المصدرة.

- عندما تنخفض أسعار البضائع في إحدى الدول بقصد الإغراق حيث تعتمد الدول الأجنبية إلى بيع منتجاتها بأسعار زهيدة بحيث يصبح الفرق بين تكلفة السلعة الوطنية والأجنبية كبيراً جداً، فيصبح من المتعذر على الدولة تصريف إنتاجها الوطني، وقد تنبتهت الدولة لهذا الأسلوب فوقت اتفاقيات لمكافحة سياسة الإغراق. و بناء على ما تقدم نجد أن الرسوم التعويضية ليس لها غرض مالي بقدر ما لها من غرض حمائي،

لأنها ترمي أساساً إلى تحقيق المنافسة المشروعة والمساواة بين السلع الوطنية و الأجنبية على حد سواء.

2- الرسوم المالية: تفرض بقصد تأمين الموارد لخزينة الدولة دون النظر إلى الاعتبارات الاقتصادية، وتفرض بشكل عام على جميع أنواع السلع.

3- الرسوم التشجيعية: هي رسوم ذات نسب منخفضة تعبر عن سياسة الدولة الاقتصادية، فتمنح هذه التخفيضات لتشجيع بعض النشاطات الاقتصادية كالزراعة أو الصناعة أو لأسباب صحية.

4 - الرسوم الاقتصادية: وهي رسوم ذات نسب عالية تفرض على بعض السلع والمنتجات الكمالية بقصد الحد من استيرادها، والاستفادة من القطع الناجم عن النشاطات الاقتصادية الأخرى بعكس السلع الاستهلاكية الضرورية التي تفرض رسومات تشجيعية. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأغراض الأربعة هي أغراض لرسوم الاستيراد الجمركية أما رسوم التصدير فلها غرض واحد يكمن في الحيلولة دون خروج المواد الأولية للصناعة الوطنية أو على المنتجات الزراعية الضرورية [5]. من جهة أخرى تعرف الإيرادات الضريبية من وجهة نظر الباحث بأنها مجموع العوائد الضريبية على الدخل والأرباح، بالإضافة إلى مساهمات الضمان الاجتماعي، والضرائب المحصلة على السلع والخدمات، والضريبة على الأجور، والضرائب على الملكية وانتقال الملكية، وضرائب أخرى. وتشير نسبة مجموع الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، إلى مساهمة الحصيلة الضريبية التي جمعتها الحكومة في الناتج الوطني. ويمكن اعتبارها مقياساً لدرجة سيطرة الحكومة على موارد الاقتصاد في البلد المعني. كما تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر تمويل الموازنات العامة في أغلب دول العالم، وذلك نظراً لغزارة حصيلتها وديمومتها بالإضافة إلى تأثيرها في السياسات الاقتصادية والاجتماعية، ولطالما شكلت الإيرادات الضريبية في سورية نسبة مرتفعة من مجمل الإيرادات العامة. لقد أدت عملية تخفيض معدلات الرسوم الجمركية في سورية بناء على ما تتطلبه المستجدات التي تشهدها الساحة المحلية، بغية مواكبة التطورات العالمية التي تفرضها العولمة، ولاسيما فيما يتعلق بعمليات تحرير التجارة الخارجية وفتح الأسواق، إلى

انخفاض في حجم الحصيلة الجمركية التي تعتبر أحد العوامل الهامة والمؤثرة على الإيرادات الضريبية وبالتالي على الإيرادات الحكومية في الموازنة العامة للدولة، ويمكن تتبع ذلك من خلال بيانات الجدول رقم (1):

جدول(1): قيم الرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية بالأسعار الجارية(مليون ل.س )

العام	الرسوم الجمركية	الإيراد الضريبي	نسبة الرسوم الجمركية إلى الإيراد الضريبي(%)
2000	10170	85913	11.84
2001	12500	115932	10.78
2002	10800	135844	7.95
2003	15375	151558	10.14
2004	18816	161028	11.68
2005	20604	176931	11.65
2006	15000	191317	7.84
2007	16000	202627	7.90
2008	23000	219268	10.49
2009	25000	240640	10.39
2010	28000	278428	10.06
2011	31360	325005	9.65
2012	35123	242885	14.46
2013	39338	165221	23.81
2014	44059	117252	37.58
2015	45890	172000	26.68
2016	48900	178230	27.44
2017	52486	194896	26.93
2018	53826	195368	27.55

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المجموعات الإحصائية السنوية الصادرة عن المكتب المركزي للإحصاء.

تشير بيانات الجدول (1) إلى ما يلي:

- ارتفاع إيرادات الرسوم الجمركية بشكل متذبذب خلال الفترة المدروسة. حيث بلغت في بداية الفترة المدروسة لعام 2000 قيمة 10170 مليون ل.س إلى 28000 مليون ل.س لعام 2010، وبلغت عام 2018 ما يقارب 53826 مليون ل.س. وهذه الزيادة هي زيادة تضخمية بسبب ظروف الحرب على سورية.

- ازدياد الإيرادات الضريبية تدريجياً وبشكل مستمر خلال الفترة المدروسة، إذ ارتفعت من 85913 مليون ل.س لعام 2000 إلى 278428 مليون ل.س لعام 2010. وبدأ بالانخفاض خلال فترة الحرب حيث بلغ 195368 مليون ل.س لعام 2018.

- تراجع كبير في وسطي نسبة الرسوم الجمركية إلى الإيرادات الضريبية الإجمالية، حيث انخفض وسطي النسبة من 15% خلال الفترة 1995-1999 حتى بلغ 10.5% خلال الفترة 2000-2004، وبلغ خلال الفترة 2005-2010 ما يقارب 9%. بينما خلال الحرب فقد بلغت النسبة إلى 22%. وهذه الزيادة أيضاً تضخمية بسبب ارتفاع سعر صرف الدولار الأمريكي وانخفاض قيمة الليرة السورية.

وبشكل عام يمكن إرجاع أسباب انخفاض الرسوم الجمركية في سورية ونسبتها إلى الإيراد الضريبي إلى جملة من الأسباب أبرزها:

1- عملية تحرير التجارة الخارجية وفتح الأسواق، والدخول في شراكات تجارية إقليمية ودولية، ولاسيما منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى التي وقعت عام 1998 ودخلت حيز التنفيذ عام 2005 والتوقيع بالأحرف الأولى على اتفاقية الشراكة السورية الأوروبية، وتقديم طلب الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فضلاً عن الشراكات الثنائية مع مجموعة من الدول الأخرى.

2- انتشار واسع لعملية التهرب الجمركي غير المشروع والمخالفات الجمركية، والذي يقصد بها قيام المستورد عند إدخال بضائعه عبر المراكز الجمركية بدفع رسوم جمركية أقل مما تفرضه التشريعات مستخدماً أساليب غير مشروعة منها:

أ - تقليص قيمة فواتير السلع المستوردة لنسب تصل إلى ما دون لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الجمارك.

ب - تخليص البضاعة تحت بند جمركي آخر غير بندها الحقيقي بحيث تكون بنود البند البديل أدنى.

ت - تصنيف بعض المستوردات تحت بند جمركي مسموح، بينما هي في الحقيقة تعود لبند محظور استيراده.

3- انتشار عمليات التهريب الجمركي غير المشروع عبر كافة المنافذ الحدودية البرية والبحرية والجوية، والذي يعود إلى جملة من الأسباب منها:

أ - وجود طلب محلي على سلع أجنبية غير متاحة في الأسواق، وخاصة السلع المطلوبة من الفئات الميسورة التي لا يسمح باستيرادها نظامياً.

ب - ارتفاع الرسوم الجمركية.

ت - استمرار الدولة في احتكار استيراد بعض السلع مع التقصير في تأمينها بكميات كافية لاستهلاك السوق المحلي.

ث - ضعف أجهزة مكافحة الجمركية.

ج - وجود بطالة تدفع بالكثيرين لممارسة نشاطات غير مشروعة.

لقد أثرت هذه العوامل مجتمعة سلباً على الحصيلة الجمركية في الاقتصاد الوطني، وساهمت إلى حد كبير في نقص الموارد المالية للدولة، ما جعل القدرة الإنفاقية للدولة عرضةً للتأثر بذلك. وهذا النقص في الحصيلة الجمركية برر الحاجة لإيجاد مصادر بديلة عن الإيرادات الجمركية المتدنية لتغذية الإيراد العام والإيراد الضريبي، حيث أنه من الجدير بالذكر في هذا المجال أن المؤسسات الدولية التي توصي بتحرير التجارة الخارجية وخفض الرسوم الجمركية تحاول إرضاء الدوائر المالية باقتراح يقضي بتأمين مصدر ضريبي جديد يعوضها عن الخسارة في الحصيلة الجمركية، حيث يقوم الاقتراح على فرض ضريبة القيمة المضافة ضمن برنامج الإصلاح الضريبي، وهذه الضريبة هي من الضرائب غير المباشرة التي سيتحملها في النهاية عامة الشعب وأصحاب الدخل المحدودة، ورغم أن قانون هذه الضريبة أصبح جاهزاً، إلا أنها لن تطبق لأسباب عدم توافر الوسائل الفنية، إضافة إلى أن النظام الضريبي الحالي في سورية لا يستطيع

استيعاب هذه الضريبة بشكله الحالي ما لم يطبق عليه تعديلات شاملة تتناسب مع هذه الضريبة ومبادئ العدالة الضريبية.

## 2- مفهوم وأهمية السلاسل الزمنية

إن موضوع السلاسل الزمنية من المواضيع الأساسية التي أصبح استخدامها في مختلف العلوم بشكل واسع جداً، حيث إن الإجراءات الإحصائية الرياضية في تحليل السلاسل الزمنية أصبحت تعطي دوال مهمة للتقدير، إضافة الى نقاط أخرى مهمة في اتخاذ القرارات في مواضيع كثيرة، وإنه يساعد على ملائمة بعض النماذج الرياضية والإحصائية للمشكلة المراد دراستها، حيث يحدد بوضوح المعادلة ويستدل من ملائمة معلوماتها إلى التنبؤ نحو المستقبل واتخاذ القرارات الصحيحة، هذا إذا كانت السلسلة مستقرة وليس فيها مشاكل.

يعد تحليل السلاسل الزمنية من أهم الطرق العلمية المستخدمة في التنبؤ، ومن أبرز النماذج المستخدمة في تحليل السلاسل الزمنية (الموسمية وغير الموسمية) نماذج الانحدار الذاتي المتكاملة مع المتوسطات المتحركة والتي تمت صياغتها عام 1970 ولذلك تسمى نماذج بوكس - جنكينز وتعتمد هذه النماذج على الدمج بين نماذج الانحدار الذاتي ونماذج المتوسطات المتحركة.

يمكننا تعريف السلسلة الزمنية بأنها مشاهدات متتالية خلال الزمن، وهذه المشاهدات عادة ما تكون غير مستقلة أي تعتمد على بعضها البعض، وسيستغل عدم الإستقلال في التوصل إلى تنبؤات موثوق بها كما سنستخدم الدليل السفلي للإشارة إلى الترتيب الزمني للملاحظة لذا فإن  $Z_t$  تمثل الملاحظة رقم  $t$ ، كما إن  $Z_{t-1}$  تمثل الملاحظة السابقة لها، بينما  $Z_{t+1}$  تمثل الملاحظة التالية لها.

يعد أسلوب تحليل السلاسل الزمنية من الأساليب الإحصائية الجديرة بالاهتمام والتي تطورت كثيراً وأصبح بالإمكان استخدامها لغرض التوقع والتنبؤ بمستقبل ظاهرة ما، ويعتمد أسلوب تحليل السلاسل الزمنية على تتبع الظاهرة (أو المتغير) على مدى زمني معين (عدة سنوات مثلاً)، ثم يتوقع للمستقبل بناءً على القيم المختلفة التي ظهرت في

السلسلة الزمنية. ومكونات السلسلة الزمنية هي أربعة أجزاء: الاتجاه العام، التغيرات الموسمية، التغيرات الدورية، التغيرات العشوائية [6].

### 3- مكونات السلسلة الزمنية

هذه المكونات (العناصر) الأربعة الخاصة بالسلسلة الزمنية والتي تتأثر بالعوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والسياسية وما إلى ذلك مبينة كما يأتي:

#### أ- الاتجاه العام :

اتجاه السلسلة الذي تأخذه السلسلة الزمنية للظاهرة محل الدراسة من خلال فترة زمنية سواء في تزايد (اتجاه موجب) أو تناقص (اتجاه سالب)، أو الأمرين معاً كالنمو السكاني في حالة التزايد والأمية بالتناقص، وكمبيعات مادة ما تتطور بشكل واضح كجهاز التلفزيون الأسود والأبيض والملون، أو عدد العمال للشركات التي تستخدم التكنولوجيات وفي كل الحالات يكون التغيير فيها ليس مفاجئاً بل بالتدريج، وهو ميزة للاتجاه العام الذي يعتبر من أهم عناصر السلسلة الزمنية. وتوجد عدة ميزات للاتجاه العام:

1- الاتجاه العام يبين الحركة المنتظمة لحالات التزايد (النمو)، والتناقص (الركود) لفترات زمنية محددة .

2- الفترة الزمنية تشمل دورتين اقتصاديتين على الأقل بقصد الحصول على نتائج كافية.

3- الاتجاه العام يقيس متوسط التغيير لكل فترة زمنية واحدة.

4- الإتجاه العام رياضياً قد يكون خطي أو غير خطي مثل المنحنى الأسّي (قياس غير منتظم أو ثابت) أو منحنى يأخذ شكل (S نمو في الأجل الطويل لمؤسسه) أو قطع مكافئ وهو معادلة رياضية من الدرجة الثانية.

#### ب- التغيرات الموسمية:

فترات خاصة بالأعياد أو بداية العام الدراسي، مثلاً حيث يكثر بيع سلعة معينة وتعد هذه الفترات مجالاً جيداً للدراسة، وقد يلعب الطقس والتقاليد والاحتفالات الدينية كالحج والمناسبات الوطنية بالتأثير على التغير الموسمي الذي لا يزيد طول فترته عن السنة، قد



يكون أسبوعاً لبيع إحدى المجلات، أسبوعياً أو يومياً للصحف اليومية، أو إنتاج البيض كل أربعة أشهر.

#### ت- التغيرات الدورية:

التغيرات التي تطرأ على الدورات الاقتصادية من ارتفاع وهبوط بمدة تتجاوز السنة وبيانها كبيان دالة الجيب مع وجود اختلاف في الطول والسعة، وتضم خمسة مراحل في الدورة الكاملة هي الارتفاع الأولي - التراجع - الركود - الانتعاش - الارتفاع النهائي، وقد يمتد طول الفترة (الدورة الكاملة) من ثماني سنوات إلى عشر سنوات، وترجع لعوامل كثيرة مثل سياسة الحكومة والعلاقات الدولية وغيرها ويقاس طول الدورة (التجارية) بطول الفترة الزمنية بين مرحلتين ازدهار متتاليتين أو ركود متتاليتين .

#### ث- التغيرات العشوائية:

تشير هذه التغيرات وهي غير منتظمة لتحركات السلسلة الزمنية لأعلى ولأسفل بعد استبعاد التغيرات الأخرى والاتجاه العام، وتتسأ هذه التغيرات لعوامل لا يمكن التحكم بها كالزلازل والبراكين والفيضانات والحروب وإفلاس بنك وما شابه ذلك، ومن الواضح بأنه لا يمكن التنبؤ بها لعدم انتظامها من جهة، وللفترة الزمنية الصغيرة التي تحدث فيها وبسهل تأثيرها عند دراسة العناصر الأخرى للسلسلة الزمنية، وغالباً يشار إليها بالتغيرات المتبقية Residual Variations لكونها تضم ما تبقى من العوامل التي لم يشر إليها في عناصر السلسلة الثلاثة السابق ذكرها وبالطبع هذا العنصر عشوائي لأنه يقع فجأة (صدفة).

#### 4- نماذج ARIMA

على الرغم من وجود أساليب عديدة للتنبؤ قمنا باستخدام منهجية بوكس-جينكنز التي طبقها كلاً من Gwilyn Jenkins & George Box على السلاسل الزمنية (1970)، وتعطي تنبؤات دقيقة للسلاسل الزمنية، إذ تستخدم نماذج ARIMA لبناء وتحليل النماذج وذلك لإيجاد (النموذج الأمثل) من بين النماذج المبنية على بيانات السلاسل الزمنية، والنموذج الأمثل يتم الحصول عليه بالحد الأدنى للأخطاء، ويعد نموذجاً أمثل

إذا كانت كل المعلومات فيه هامة إحصائياً، والأخطاء في النموذج موزعة بشكل مستقل [7]. وتتجزأ السلسلة الزمنية وفق نماذج ARIMA إلى أربعة أجزاء:

أ- نماذج الانحدار الذاتي: نموذج الانحدار الذاتي من الدرجة  $AR(p)$  يكتب كما يلي:

$$Y_t = \delta + \theta_1 Y_{t-1} + \theta_2 Y_{t-2} + \dots + \theta_p Y_{t-p} + u_t \quad (1)$$

يفترض نموذج الانحدار الذاتي من الدرجة الأولى أن سلوك السلسلة الزمنية  $Y_t$  يحدد غالباً من قبل قيمها للفترة الزمنية السابقة. أي أن ما سوف يحدث في الفترة  $t$  يعتمد على ما يحدث في الفترة  $t-1$ . وكذلك ما سوف يحدث في الفترة  $t+1$  سوف يتحدد بسلوك السلسلة الزمنية في الفترة الحالية.

ب- نماذج المتوسط المتحرك: هو نموذج يستخدم التغييرات العشوائية التي حدثت بالماضي لمعرفة ما إذا كان من الممكن الوصول إلى تمثيل أفضل لبيانات السلسلة الزمنية، أي يستخدم قيم الخطأ العشوائي، ولا يستخدم قيم المتغير نفسه، ويمكن كتابة نموذج المتوسط المتحرك من درجة  $MA(q)$  بالشكل التالي [8]:

$$Y_t = \delta + u_t + \vartheta_1 u_{t-1} + \vartheta_2 u_{t-2} + \dots + \vartheta_q u_{t-q} \quad (2)$$

ج- نماذج الانحدار الذاتي والمتوسطات المتحركة المختلطة ARMA: هذا النموذج هو عبارة عن دمج النموذجين  $AR(I)$  و  $MA(I)$ ، حيث جمع نماذج الانحدار الذاتي ونماذج المتوسط المتحرك نحصل على سلسلة زمنية جديدة تسمى  $ARMA(p,q)$  كما في العلاقة رقم (3)

$$Y_t = \delta + \theta_1 Y_{t-1} + \theta_2 Y_{t-2} + \dots + \theta_p Y_{t-p} + u_t + \vartheta_1 u_{t-1} + \vartheta_2 u_{t-2} + \dots + \vartheta_q u_{t-q} \quad (3)$$

د- نماذج الانحدار الذاتي والمتوسطات المتحركة التكاملية: نماذج ARMA تكون فقط مع سلاسل زمنية  $Y_t$  ساكنة. هذا يعني أن يكون كل من المتوسط والتباين ثابت عبر

الزمن. ولكن معظم السلاسل الزمنية والمالية لها تغيرات عبر الزمن، وكذلك المتوسط لـ  $Y_t$  خلال سنة واحدة سيختلف عن المتوسط في سنة أخرى. هذا المتوسط لمعظم السلاسل الزمنية الاقتصادية والمالية غير ثابت عبر الزمن، مما يشير أن السلاسل الزمنية غير ساكنة، لتجنب هذه المشكلة وللحصول على سلاسل زمنية ساكنة نحتاج لإزالة الاتجاه العام من البيانات الأصلية ويتم ذلك من خلال استخدام الفروق:

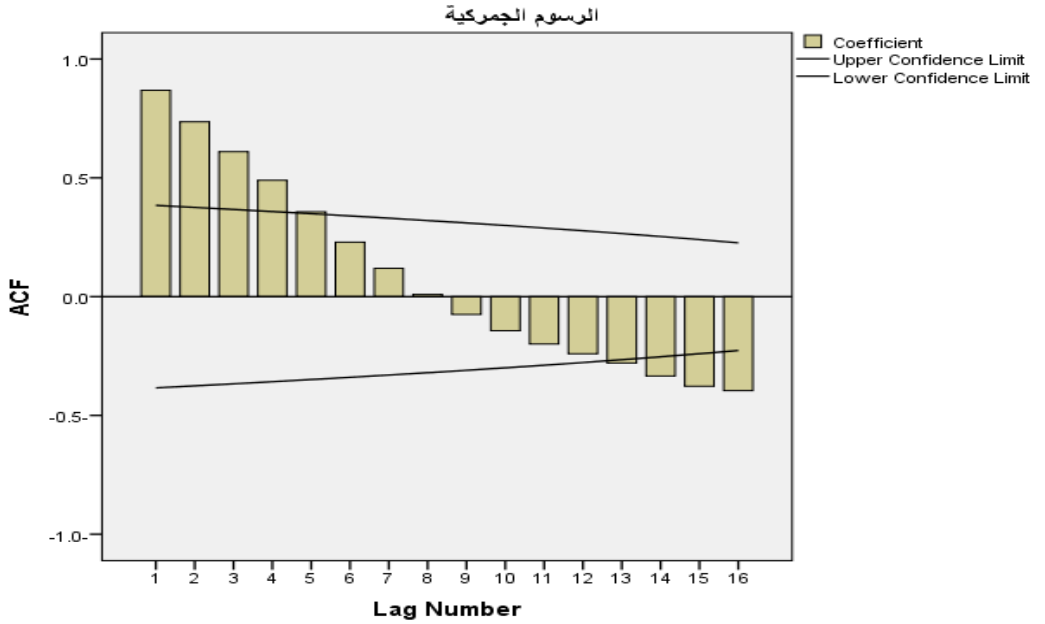
$$\Delta Y_t = Y_t - Y_{t-1} \quad (4)$$

معظم السلاسل الزمنية ساكنة عند الفروق الأولى. فإذا كانت ساكنة في الفروق الأولى تسمى متكاملة من الدرجة الأولى (I(1) وهذا يكمل المصطلح ARIMA، إذا كانت السلسلة الزمنية غير ساكنة في الفروق الأولى يجب أخذ الفروق الثانية [9].

إذا كانت السلسلة الزمنية ساكنة في الفروق الثانية تسمى متكاملة من الدرجة الثانية (I(2) ، وبصفة عامة إذا أخذ للسلسلة الزمنية الفروق من الدرجة d لتكون ساكنة، فإنه يقال عنها أنها متكاملة من الدرجة d أي I(d) ، لذا يسمى بنموذج ARIMA(p,d,q) ، حيث تشير p الى رتبة الانحدار الذاتي و d إلى عدد المرات التي تؤخذ فيها الفروق للحصول على سكون السلسلة الزمنية، و q إلى رتبة المتوسطات المتحركة. أما تحديد رتبة p , q فيتم من خلال النظر إلى الشكل البياني لدالة الارتباط الذاتي ودالة الارتباط الذاتي الجزئي، فعندما تهبط الارتباطات الذاتية بصورة أسية إلى الصفر، فهذا يعني وجود نموذج انحدار ذاتي AR تتحدد رتبته من خلال عدد من الارتباطات الذاتية الجزئية التي تختلف معنوياً عن الصفر، أما لو هبطت الارتباطات الذاتية الجزئية بصورة أسية إلى الصفر فإن النموذج هو نموذج MA تتحدد رتبته من عدد الارتباطات الذاتية ذات الدلالة الإحصائية، أما إذا كانت الارتباطات الذاتية الجزئية تهبط كلاهما إلى الصفر بصورة أسية فإن هذا النموذج هو ARMA ، ويتم تحديد رتبة كل من AR و MA من خلال الشكل البياني لدالة الارتباط الذاتي والارتباط الذاتي الجزئي، فإذا كانت دالة الارتباط الذاتي لا تتنازل بسرعة مع زيادة درجات الإبطاء فهذا يعني إن السلسلة الزمنية غير مستقرة ، وتحتاج إلى أخذ الفروق [10].

## النتائج والمناقشة

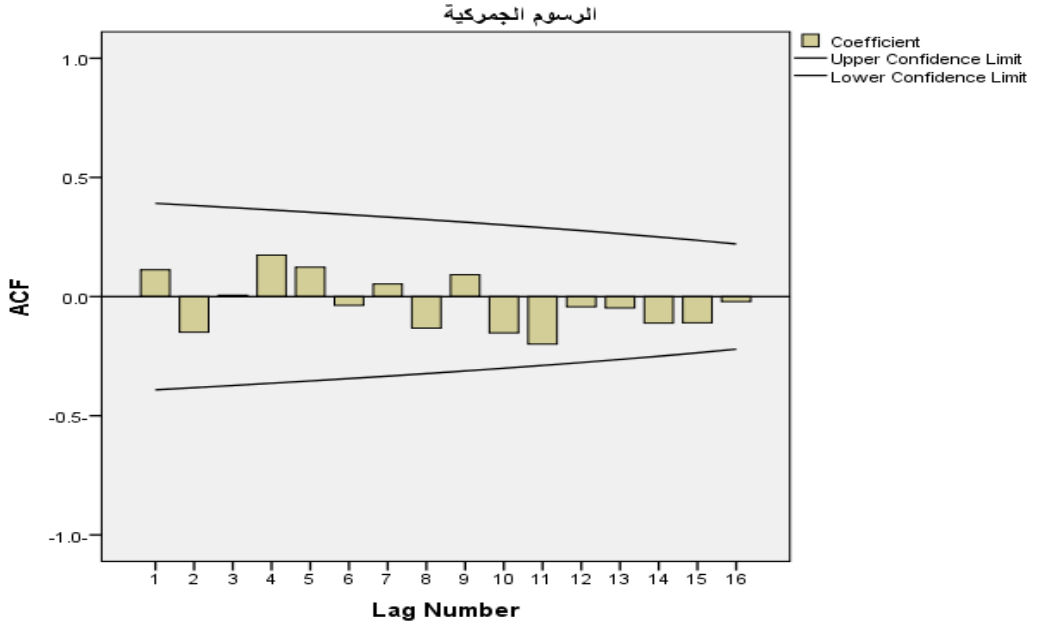
تم استخدام بيانات قيم الرسوم الجمركية الواردة في الجدول (1) لتطبيق نموذج ARIMA ، قمنا أولاً بتعريف نموذج ARIMA أي تحديد رتبة كل من  $p$  ,  $d$  ,  $q$  ، حتى يمكن تقديره عن طريق مشاهدة دالة الارتباط الذاتي ACF ، لقيم الرسوم الجمركية. حيث يبين الشكل (1) معاملات دالة الارتباط الذاتي للرسوم الجمركية والتي تظهر وجود بعض المعاملات خارج حدود مجال الثقة.



الشكل (1) : دالة الارتباط الذاتي (ACF) للرسوم الجمركية في سورية المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج SPSS 23.

بشكل عام نجد أن بعض معاملات الارتباط الذاتي (ACF) في الشكل (1) لا تقع داخل حدود مجال الثقة 95%، لذلك معامل الارتباط الذاتي يختلف جوهرياً عن الصفر، وهذا يعني إن السلسلة الزمنية غير مستقرة ويجب أخذ الفروق لها لتصبح سلسلة مستقرة. بعد ذلك نقوم بأخذ الفروقات من الدرجة الأولى، ثم نقوم بعمل دالة الارتباط الذاتي للفروقات من الدرجة الأولى لقيم الرسوم الجمركية في سورية. حيث يبين الشكل (2) دالة الارتباط

الذاتي للفروقات من الدرجة الأولى لقيم الرسوم الجمركية، حيث جميع معاملات الارتباط الذاتي تقع ضمن حدي الثقة.



الشكل (2) : دالة الارتباط الذاتي (ACF) للفروقات من الدرجة الأولى لقيم

الرسوم الجمركية في سورية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج

.SPSS 23

يتضح مما سبق أن السلسلة الزمنية لقيم الرسوم الجمركية تصبح مستقرة بعد أخذ الفرق الأول لها، لأن جميع معاملات الارتباط الذاتي تقع ضمن مجال الثقة. بعد التأكد من استقرار السلسلة الزمنية بعد أخذ الفرق الأول لها سوف نقوم بتشخيص النموذج الملائم ودرجته، وبعد تجريب جميع النماذج الممكنة يتبين أن النموذج الملائم هو  $ARIMA(1,1,1)$  ، حيث سيتم تقدير معالم النموذج من خلال برنامج SPSS 23 ، حيث نحصل على نتائج الجدول (3).

جدول (3): تقدير نموذج ARIMA (1,1,1)

Variables	B	SEB	T-RATIO	APPROX. PROB.(Sig.)
AR1	-0.645	0.421	3.089	0.000
MA1	-0.843	16.21	0.265	0.000
CONSTANT	1978.22	1.312	0.324	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج

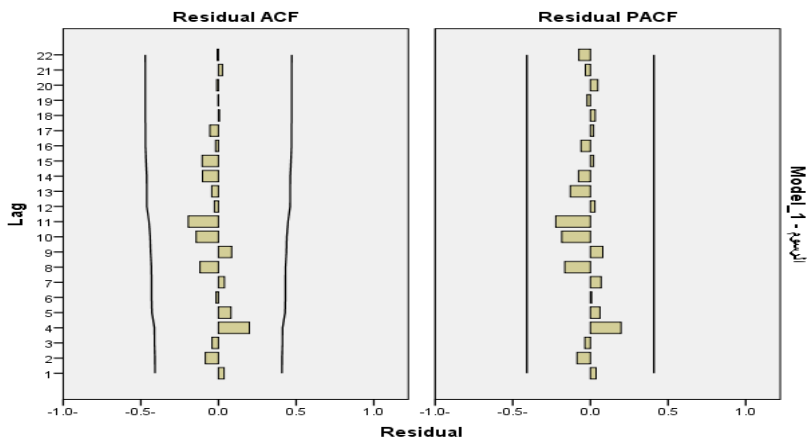
.SPSS 23

من الجدول (3) نحصل على نموذج ARIMA المقدر للتنبؤ بقيم الرسوم الجمركية في سورية:

$$y_t = 1978.22 - 0.645 y_{t-1} - 0.843 e_{t-1} \quad (1)$$

بعد ذلك يتم

اختبار النموذج المقترح وتعد هذه الخطوة من أهم مراحل التحليل، حيث يتم فيها التحقق من ملائمة وجودة النموذج عن طريق فحص بواقي النموذج من خلال الارتباط الذاتي والارتباط الذاتي الجزئي لبواقي النموذج كما هو مبين في الشكل (3) الآتي:



شكل (3): دالتي الارتباط الذاتي (ACF) والذاتي الجزئي (PACF) لبواقي النموذج المقدر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج

.SPSS 23

نلاحظ من الشكل (3) أن جميع معاملات الارتباط الذاتي والارتباط الذاتي الجزئي لبواقي النموذج تقع ضمن مجال الثقة وبالتالي هي غير معنوية، ومنه كانت سلسلة البواقي للنموذج المقدر ساكنة ومستقرة، لذلك فإن النموذج المقدر جيد وملائم ويمكن استخدامه للتنبؤ بقيم الرسوم الجمركية في سورية للفترة القادمة، وبالتالي نرفض فرضية العدم للفرضية الرئيسية الأولى من بحثنا ونقبل الفرضية البديلة التي تنص بأنه يوجد نموذج معنوي يمكنه التنبؤ بقيم الرسوم الجمركية في سورية. ويبين الجدول (4) قيم الرسوم الجمركية المقدرة وفق النموذج  $ARIMA(1,1,1)$  حتى عام 2028.

جدول (4): قيم الرسوم الجمركية المقدرة وفق نموذج  $ARIMA(1,1,1)$

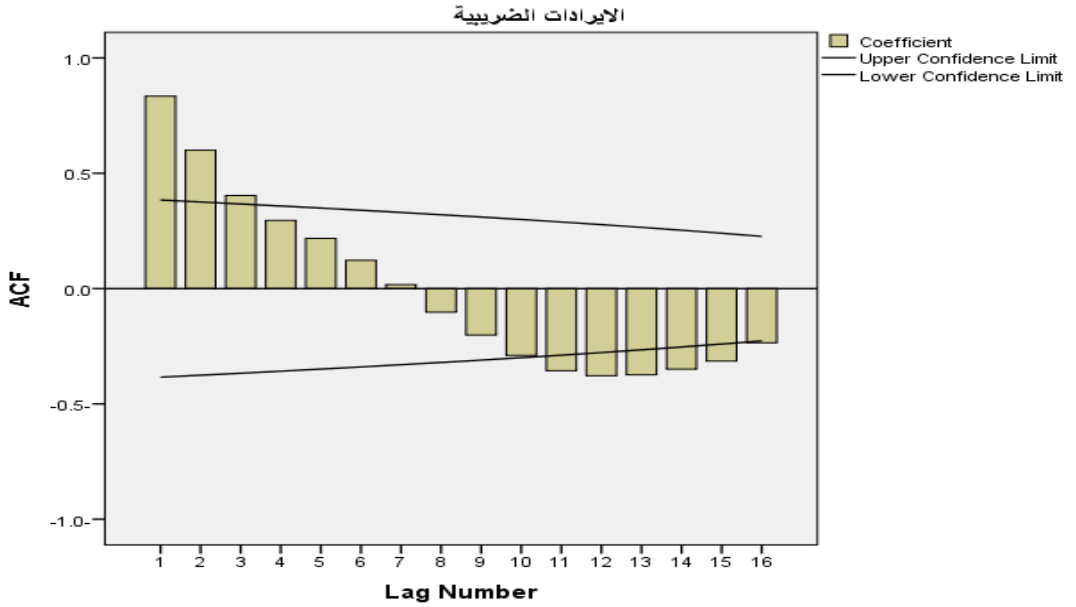
العام	الرسوم الجمركية المقدرة (مليون ل. س)
2019	59453
2020	60346
2021	62879
2022	64980
2023	65231
2024	67435
2025	69456
2026	70347
2027	73215
2028	75423

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1)، وباستخدام معادلة

النموذج رقم (1).

نلاحظ من بيانات الجدول (4) أن الرسوم الجمركية المقدرة ستزداد خلال الأعوام القادمة، فمن المتوقع أن يبلغ عام 2028 وفق نموذج  $ARIMA$  المقدر (75423) مليون ل.س. ثم نقوم بالرسم البياني لقيم الإيرادات الضريبية خلال الفترة المدروسة من

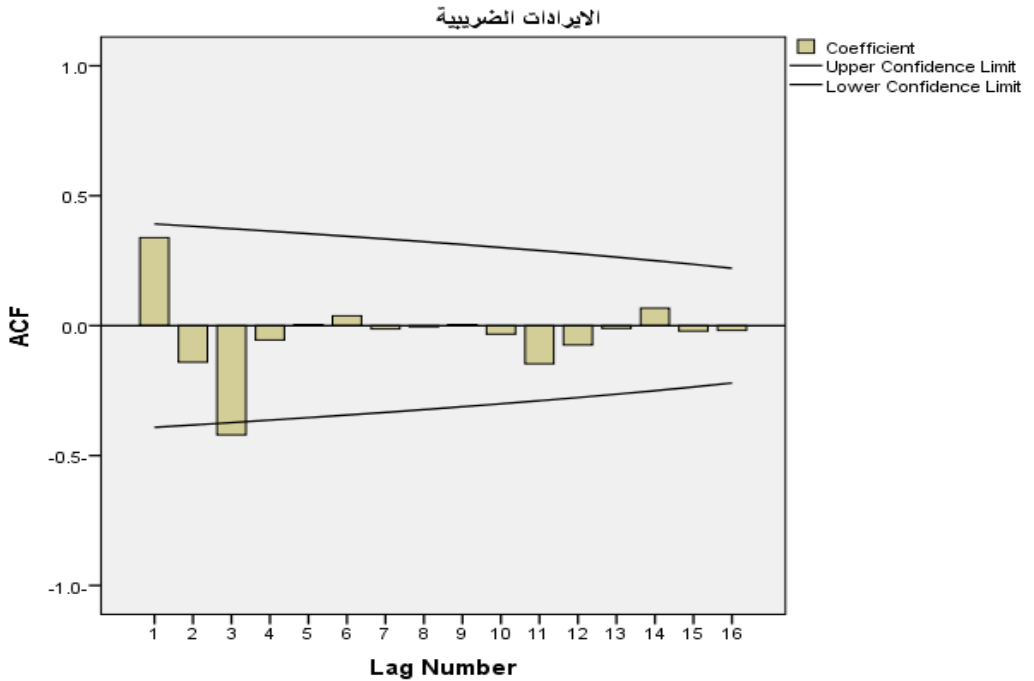
خلال شكل الانتشار لدالة الارتباط الذاتي للسلسلة الزمنية لقيم الإيرادات الضريبية. حيث يبين الشكل (4) معاملات دالة الارتباط الذاتي لقيم الإيرادات الضريبية والتي تظهر وجود بعض المعاملات خارج حدود مجال الثقة. وهذا يعني أن السلسلة الزمنية غير مستقرة ويجب أخذ الفروق لها لتصبح سلسلة مستقرة.



الشكل (4) : دالة الارتباط الذاتي (ACF) لقيم الإيرادات الضريبية في سورية المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج SPSS 23.

بعد ذلك نقوم بأخذ الفروقات من الدرجة الأولى، ثم نقوم بعمل دالة الارتباط الذاتي للفروقات من الدرجة الأولى لقيم الإيرادات الضريبية في سورية. حيث يبين الشكل (5) دالة الارتباط الذاتي للفروقات من الدرجة الأولى لقيم الإيرادات الضريبية، حيث أغلب معاملات الارتباط الذاتي تقع ضمن حدي الثقة.





الشكل (5) : دالة الارتباط الذاتي (ACF) للفروقات من الدرجة الأولى لقيم الإيرادات الضريبية في سورية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج

.SPSS 23

يتضح مما سبق أن السلسلة الزمنية لقيم الإيرادات الضريبية تصبح مستقرة بعد أخذ الفرق الأول لها، بعد ذلك نقوم بتشخيص النموذج الملائم ودرجته، وبعد تجريب جميع النماذج يتبين أن النموذج الملائم هو  $ARIMA(2,1,0)$ ، حيث سيتم تقدير معالم النموذج من خلال الجدول (5).

جدول (5): تقدير نموذج ARIMA (2,1,0)

Variables	B	SEB	T-RATIO	APPROX. PROB.(Sig.)
AR1	0.534	0.226	-0.876	0.000
AR2	-0.231	0.765	0.546	0.001
CONSTANT	5432.43	3.120	- 0324.	0.003

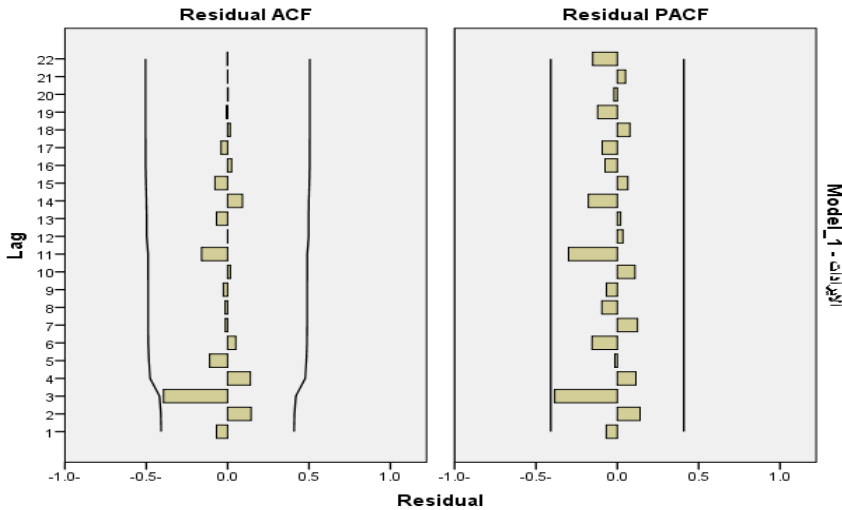
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج SPSS 23

من الجدول (5) نحصل على نموذج ARIMA المقدر للتنبؤ لقيم الإيرادات الضريبية في سورية:

$$y_t = 5432.43 + 0.534 y_{t-1} - 0.231 y_{t-2} \quad (2)$$

بعدها يتم

التحقق من ملائمة وجودة النموذج عن طريق فحص بواقي النموذج من خلال الارتباط الذاتي والارتباط الذاتي الجزئي لبواقي النموذج كما هو مبين في الشكل (6) الآتي:



شكل (6): دالتي الارتباط الذاتي (ACF) والذاتي الجزئي (PACF) لبواقي النموذج المقدر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وبمساعدة برنامج

SPSS 23

نلاحظ من الشكل (6) أن جميع معاملات الارتباط الذاتي والارتباط الذاتي الجزئي لبواقي النموذج تقع ضمن مجال الثقة وبالتالي هي غير معنوية، ومنه كانت سلسلة البواقي للنموذج المقدر ساكنة ومستقرة، لذلك فإن النموذج المقدر جيد وملائم ويمكن استخدامه للتنبؤ لقيم الإيرادات الضريبية في سورية للفترة القادمة، وبالتالي نرفض فرضية العدم للفرضية الرئيسية الثانية من بحثنا ونقبل الفرضية البديلة التي تنص بأنه يوجد نموذج معنوي يمكنه التنبؤ بقيم الإيرادات الضريبية في سورية. ويبين الجدول (6) قيم الإيرادات الضريبية المقدر وفق النموذج  $ARIMA(2,1,0)$  حتى عام 2028.

جدول (6): قيم الإيرادات الضريبية المقدر وفق نموذج  $ARIMA(2,1,0)$

العام	قيم الإيرادات الضريبية المقدر (مليون ل.س)
2019	198345
2020	200345
2021	204378
2022	209786
2023	215764
2024	223456
2025	229876
2026	235678
2027	241789
2028	248765

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (1) وباستخدام معادلة

النموذج رقم (2)

نلاحظ من بيانات الجدول (6) أن قيم الإيرادات الضريبية المقدر ستزداد خلال الأعوام القادمة، فمن المتوقع أن يبلغ عام 2028 وفق نموذج  $ARIMA$  المقدر (248765) مليون ل.س.

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- السلسلة الزمنية لقيم الرسوم الجمركية والإيراد الضريبي في سورية للفترة من 2000-2018 هي غير مستقرة بسبب وجود اتجاه عام (زيادة ونقصان)، ثم استقرت بعد إجراء الفرق الأول عليها.
- تم التوصل إلى النموذج  $ARIMA(1,1,1)$  المناسب للتنبؤ بقيم الرسوم الجمركية، وهو نموذج فعال ومعنوي، ومن خلاله ستزداد الرسوم الجمركية إلى 75423 مليون ل.س حتى عام 2028.
- تم التوصل إلى النموذج  $ARIMA(2,1,0)$  المناسب للتنبؤ بقيم الإيرادات الضريبية، وهو نموذج فعال ومعنوي، ومن خلاله ستزداد الإيرادات الضريبية إلى 248765 مليون ل.س حتى عام 2028.

### التوصيات

- إعادة النظر بكافة القوانين الناظمة للضرائب والرسوم الجمركية بما يتلائم مع التطورات الحديثة، وبما يصب في تشجيع الإنتاج المحلي والصناعة الوطنية، ولاسيما فيما يخص الرسوم الجمركية المفروضة على مستلزمات الإنتاج التي لا تنتج محلياً، وذلك بهدف تمكين الصناعة الوطنية من خفض تكاليف الإنتاج فيها، وتمكينها من مواجهة المنافسة غير العادلة مع البضائع المستوردة المماثلة، والنفاد إلى الأسواق الخارجية.

- العمل على تعويض النقص في الإيراد العام والناجم عن انخفاض الحصيلة الجمركية ، نتيجة لتخفيض الرسوم الجمركية على المستوردات جراء تحرير التجارة الخارجية، عن طريق الاتجاه إلى فرض ضرائب جديدة غير مباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة.
- تفعيل تطبيق المفاهيم الجمركية الحديثة، كونها تهدف بشكل أساسي إلى تبسيط الإجراءات الجمركية، وتسريع العمل الجمركي، وضمان الحصيلة الجمركية، وذلك بهدف الوصول إلى سياسة جمركية تواكب كافة التطورات الدولية.
- الاستفادة من الأساليب الإحصائية كالسلاسل الزمنية لتطبيقها على بيانات إدارة الجمارك، كالاستفادة من النموذجين السابقين لتوصيف البيانات والتنبؤ بها.

## المراجع

- [1] الخليل، فادي؛ وأبا زيد، ثناء؛ وثابت، ناديا خالد نعمان (2008) ، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية في القطر العربي السوري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (30)، العدد (3)، 103-118.
- [2] الحوري، غزل، أثر السياسة الجمركية على الاقتصاد السوري في ظل تحرير التجارة الخارجية. أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق. 2015.
- [3] Fong, Vanessa; Mohs, James. *Exploring the Impact of Tariffs on Foreign Direct Investment and Economic Prosperity*. International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 8, No. 2. (2020).
- [4] الشوادلي، سماح، الجمارك كألية لحماية الاقتصاد الوطني. رسالة ماجستير - جامعة العربي بن مهدي. الجزائر. (2016)
- [5] ثابت، ناديا ، الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة كبديل عنها في سورية- رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية. 2006.
- [6] Kirchgassner, G. , Wolters J. *Introduction to Modern Time Series Analysis*, SPRINGER-Verlag, Berlin Heidelberg, 2012.
- [7] Busse, M, Königer, J. *Trade and Economic Growth: A Reexamination of the Empirical Evidenc* , Hamburg Institute of International Economics (HWWI) , 2012.
- [8] ADHIKARI, R., & AGRAWAL, R. K.; *An introductory study on time series modeling and forecasting*. arXiv preprint arXiv:, 2013, 1302.6613.
- [9] شيخاوي، سهيلة ، نمذجة التنبؤ بقيمة الواردات الغذائية الجزائرية ، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 6- العدد 10، 2018.
- [10] WOOLDRIDGE, J. M. (2015). *Introductory econometrics: A modern approach*. Nelson Education.

## دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء

### الاستراتيجي "دراسة ميدانية في جامعة تشرين"

د. حنان تركمان<sup>1</sup> د. لينا فياض<sup>2</sup> ذوالفقار البهلول<sup>3</sup>

#### مستخلص

هدف البحث إلى دراسة العلاقة بين توقيت المعلومات والأداء الاستراتيجي في جامعة تشرين، حيث تم الاعتماد على بعدين للأداء الاستراتيجي هما (بعد العملاء وبعد العمليات الداخلية). اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتصنيف متغيرات الدراسة، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية من خلال توزيعه على عينة عشوائية بسيطة من العاملين في جامعة تشرين بلغت (460) استبانة تم استرداد (420) استبانة، كان صالحاً للتحليل (384)، واختبار الفرضيات قام الباحث باستخدام اختبار T ستودنت لعينة واحدة، وكذلك معامل ارتباط بيرسون.

توصل البحث إلى وجود انخفاض في مستوى توقيت المعلومات، وكذلك انخفاض في مستوى كل من بعد العملاء وبعد العمليات الداخلية لدى العاملين في جامعة تشرين، كما أظهرت النتائج وجود علاقة معنوية بين توقيت المعلومات والأداء الاستراتيجي ببعديه (بعد العملاء وبعد العمليات الداخلية)؛ وبالتالي وجود دور معنوي لتوقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي لدى العاملين في الجامعة. وقدم البحث مجموعة من التوصيات والمقترحات المتعلقة بضرورة وتحسين مستوى توقيت المعلومات لدى العاملين من خلال توفير نظام المعلومات لدى الجامعة المعلومات بالسرعة والتوقيت المناسب، وكذلك طريقة الحصول على تلك المعلومات تتميز بالوضوح لتحسين مستوى الأداء الاستراتيجي لدى الجامعة، والعمل على تقييم الأداء الاستراتيجي الحالي في الجامعة وفقاً لأبعاد ومؤشرات الأداء.

**الكلمات المفتاحية:** جودة المعلومات، توقيت المعلومات، الأداء الاستراتيجي، العملاء، العمليات

الداخلية جامعة تشرين.

<sup>1</sup> أستاذ في قسم إدارة الأعمال-كلية الاقتصاد-جامعة تشرين.

<sup>2</sup> أستاذ مساعد في قسم إدارة الأعمال-كلية الاقتصاد-جامعة تشرين.

<sup>3</sup> طالب دكتوراه في قسم إدارة الأعمال-كلية الاقتصاد-جامعة تشرين.

# The Role of Timing of Information in Improving Strategic Performance "An Empirical Study at Tishreen University"

Dr. Hanan Turkman<sup>4</sup>

Dr. Leena Fayyad<sup>5</sup>

Zoalfekar Albahloul<sup>6</sup>

## Abstract

The research aimed to study the relationship between the timeliness of information and strategic performance at Tishreen University, where two dimensions of strategic performance were relied upon: (the customer dimension and the internal operations dimension). The researcher relied on the descriptive analytical approach to describe the variables of the study, where the questionnaire was used as a tool to collect primary data by distributing it to a simple random sample of workers at Tishreen University, which amounted to (460) questionnaires. (420) questionnaires were retrieved, and it was suitable for analysis (384) and for testing. Hypotheses: The researcher used the Student T test for one sample, as well as the Pearson correlation coefficient.

The research found a decrease in the level of timeliness of information, as well as a decrease in the level of both the customer dimension and the internal operations dimension among employees at Tishreen University. The results also showed a significant

<sup>4</sup> Professor, Department of business administration, faculty of economics, university of TISHREEN.

<sup>5</sup> Assistant Professor, Department of business administration, faculty of economics, university of TISHREEN.

<sup>6</sup> PhD Student, Department of business administration, faculty of economic, university of TISHREEN.



relationship between the timeliness of information and strategic performance in its two dimensions (the customer dimension and the internal operations dimension); Therefore, there is a significant role for the timing of information in improving the strategic performance of university employees. The research presented a set of recommendations and proposals related to the necessity of improving the level of timeliness of information among employees by providing the university's information system with information at the appropriate speed and timing, as well as the method of obtaining this information characterized by clarity to improve the level of strategic performance at the university, and work to evaluate the current strategic performance at the university according to Performance dimensions and indicators.

**Keywords:** Quality of Information, Timing of Information, Strategic Performance, Customers, Internal Operations , Tishreen University.

## 1-مقدمة:

تعمل المنظمات في بيئة عمل تتسم بالديناميكية، سريعة التغير والتحول، مما أدى إلى وجود مشكلات تتصف بالتعقيد والتداخل، حيث تواجه المنظمات تحدياً يتصف بالمنافسة الشديدة وعولمة الأعمال والتوجه نحو الإبداع والابتكار، وتغير وتنوع حاجات الزبائن، وقد زاد الوعي والإدراك لمزايا وخصائص المعلومات ودورها في صنع القرار، مما فرض على المنظمات التخلي عن الوسائل التقليدية في طرق جمع ومعالجة وتنظيم وتخزين واسترجاع المعلومات المطلوبة.

وبما أن المعلومات تمثل ركيزة أساسية في صنع القرار، كونها العملية التي يتم من خلالها اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة، واختيار البديل الأنسب يحتاج المدبرون في كافة المستويات الإدارية إلى معلومات تتصف بالصدق والدقة والتوقيت المناسب، لذلك فإن المعلومات تلعب دوراً هاماً في تحسين الأداء الاستراتيجي، فطالما كان الأداء أحد المحاور الرئيسة التي ينصبُ عليها اهتمام علماء الإدارة وتركيزهم؛ فمن خلاله يمكن إعطاء صورة شاملة عن سير أنشطة المنظمة وأعمالها، والأداء الاستراتيجي هو جوهر الإدارة الاستراتيجية وقلبها، إذ اتفق معظم الاستراتيجيين على أهمية عملية التقويم الاستراتيجي، والتي تعدُّ الأداء الأساس الذي تقوم عليه، وبالتالي فإن الأداء هو نتيجة لدالة العمليات ومراحل الاستراتيجية المختلفة، وإنَّ أي خلل أو إخفاق في أيٍّ من هذه العمليات أو المراحل لا بدَّ أن يعكسه الأداء الاستراتيجي.

وانطلاقاً من ذلك هدف البحث إلى دراسة دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي للعاملين في جامعة تشرين بالاعتماد على توقيت المعلومات، وكذلك الأداء الاستراتيجي ببعديه (العلاء والعمليات الداخلية).

**2-الدراسات السابقة:****1-دراسة(الساعدي، 2013):****جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية.**

المشكلة: تمثلت مشكلة الدراسة باستكشاف دور جودة المعلومات بأبعادها (الدقة، المنفعة،

الفاعلية، التنبؤ، الكفاءة) في تحسين القرارات الاستراتيجية.

المنهجية: اعتمدت الدراسة على استبانة كأداة لجمع البيانات الأولية، تم توزيعها على

عينة عشوائية في المصارف العراقية بلغت 40 عامل.

النتائج: توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن القرارات الاستراتيجية تعتمد على

دقة المعلومات وكفاءتها، كما أشارت الدراسة في نتائجها الفرعية إلى وجود دور كبير

لجودة المعلومات في اتخاذ القرارات الصحيحة وهو ما يؤدي إلى تحقيق أداء أفضل.

**2-دراسة(ديوب، زريقا، 2016):****دور جودة المعلومات في جودة اتخاذ القرارات.**

المشكلة: تمثلت مشكلة البحث بالسؤال الرئيس الآتي:

ما هو دور أبعاد جودة المعلومات في جودة اتخاذ القرارات في شركات المقاولات العاملة

في سورية؟

المنهجية: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وشمل مجتمع

الدراسة كافة شركات المقاولات العاملة في سورية، وبلغ حجم عينة الدراسة 80 عامل،

واعتمد الباحث على المعاينة الاحتمالية حيث استخدم المعاينة العشوائية البسيطة.

النتائج: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة معنوية بين أبعاد

جودة المعلومات وجودة اتخاذ القرارات، وبالتالي وجود دور إيجابي لأبعاد جودة

المعلومات في جودة اتخاذ القرارات، إذ تفسر جودة المعلومات ما نسبته (21.2%) من

التغير الحاصل في جودة اتخاذ القرارات، كما أشارت النتائج أن الشركات المدروسة تهتم

بدرجة عالية بالبعد الزمني عند اتخاذ القرار بالاعتماد على استمرار التزود بالمعلومات في الزمن المناسب، حداثة وتجدد المعلومات للاستفادة منها، وملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات على التوالي.

### 3-دراسة(جاسم، 2021):

#### جودة المعلومات الأمنية وتأثيرها في الأداء الاستراتيجي.

المشكلة: تمثلت مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي:

ما هو مدى تأثير جودة المعلومات الأمنية على الأداء الاستراتيجي وذلك في مديرية أمن ميسان في العراق؟ علماً أنه تم قياس متغير جودة المعلومات بالأبعاد(دقة المعلومات، شمولية المعلومات، ملائمة المعلومات، ثقة المعلومات) وتم قياس متغير الأداء الاستراتيجي بالأبعاد(المنظور المالي، منظور المستفيدين، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو).

المنهجية: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام استبانة كأداة لجمع البيانات الأولية، حيث تم توزيعها على عينة بلغ حجمها 120 فرداً، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية: تحليل التوزيع الطبيعي، التحليل العائلي وتحليل الارتباط.

النتائج: توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

وجود علاقة معنوية بين جودة المعلومات بأبعادها الفرعية والأداء الاستراتيجي، إضافة إلى أن جودة المعلومات تؤدي دوراً مهماً يمكن المديرية المدروسة من تعزيز أدائها الاستراتيجي عبر تقديم معلومات ذات جودة وفاعلية جيدة ودقيقة تمكنها من اتخاذ القرار الصائب.

## 4-دراسة(Sagawa, Nagano,2015):

**Integration, Uncertainty, Information Quality, and Performance****are view of empirical research.**

التكامل، عدم التأكد، جودة المعلومات، وأداء الشركة.

المشكلة: تمثلت مشكلة البحث في دراسة العلاقات بين كل من التكامل وعدم التأكد وجودة المعلومات وأداء الشركات وذلك من خلال إطار مناهجي لتطبيق الأعمال السابقة.

المنهجية: اعتمدت الدراسة على مراجعة أدبية للدراسات التي تناولت العلاقة بين متغيرات الدراسة(من عام 2001 إلى عام 2013)، حيث تمت الاستفادة من الهيكل المعرفي لتلك الدراسات للتركيز على العلاقات الثنائية بين متغيرات الدراسة.

النتائج: توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

1-وجود علاقة معنوية بين التكامل وجودة المعلومات.

2-وجود علاقة معنوية بين التكامل وأداء الشركة.

3-وجود علاقة معنوية بين جودة المعلومات وأداء الشركة.

## 5-دراسة(Wamba, et al., 2018):

**Turning Information Quality in to Firm Performance in The Big****Data Economy.**

جودة المعلومات وأداء الشركات في اقتصاد البيانات الضخمة.

المشكلة: تمثلت مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي:

ما هو دور آليات جودة المعلومات(في اقتصاد البيانات الضخمة) في تحسين أداء الشركات في فرنسا وأمريكا؟

المنهجية: اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية، من 302 شركة موجودة في فرنسا وأمريكا، حيث تم أخذ عينة عشوائية ل 500 من العاملين في الشركات المدروسة.

النتائج: أظهرت نتائج الدراسة العديد من النتائج أهمها: إن جودة المعلومات تعكس ثلاثة أبعاد هامة وهي (الكمالية والدقة والرسمية) والتي تؤدي إل تحقيق الميزة التنافسية في الشركات المدروسة، من جهة أخرى أشارت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لأبعاد جودة المعلومات التي سبق ذكرها في تحسين البعد المالي والعملياتي للأداء في الشركات محل الدراسة.

#### 6-دراسة (Asikhia,Nwadiuru,2021):

### **The Influence of Strategic Decision Making on Organizational Performance.**

تأثير صنع القرار الاستراتيجي على الأداء التنظيمي.

المشكلة: تمثلت مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي:

ما هو تأثير صنع القرار الاستراتيجي على الأداء التنظيمي في المنظمات النيجيرية ؟  
المنهجية: اعتمدت الدراسة على مراجعة أدبية شاملة للمقالات والأبحاث العلمية التي تناولت العلاقة بين صنع القرار الاستراتيجي والأداء التنظيمي مستخدمة في ذلك المنهج الوصفي، وذلك لترسيخ المفاهيم النظرية المتعلقة بكلا المتغيرين ودراسة الارتباط بينهما.

النتائج: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1-إن صنع القرار الاستراتيجي يمكن المنظمات من الحصول على ميزة تنافسية مستدامة.

2- يلعب صنع القرار الاستراتيجي دوراً هاماً في تحسين الأداء لكل منظمة، لا سيما وأن القرار الاستراتيجي هو عملية شاملة تأخذ بعين الاعتبار العوامل الداخلية والخارجية للمنظمة وكذلك الخصائص المحددة للقرار.

ويأتي اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من خلال الربط بين أهمية توقيت المعلومات، ودورها في تحسين الأداء الاستراتيجي ببعديه (العلاء والعمليات الداخلية) في بيئة المنظمات التعليمية (ممثلة بجامعة تشرين).

3- مشكلة البحث: من خلال الدراسة الاستطلاعية التي قام بها الباحث لعدد من الكليات في جامعة تشرين، ومبنى الإدارة المركزية، وعن طريق المقابلات الشخصية مع العاملين (عمداء الكليات، ورؤساء الأقسام، ومدراء المديریات) للوقوف على واقع الأداء الاستراتيجي، لاحظ الباحث عدم وجود المناخ المناسب لعملية التحسين والتطوير المرتبطة بالبرامج الأكاديمية للجامعة لدى بعض الكليات، وعدم القدرة على الاستغلال الأمثل للإمكانات والقدرات المتاحة داخل الجامعة، وكذلك انخفاض في مستوى أداء بعض المهام الإدارية، وكذلك عدم وصول المعلومات بالدقة والتوقيت المناسب لمتخذي القرار، وكذلك عدم وجود قاعدة معلوماتية دقيقة على مستوى الجامعة.

بناءً عليه تمكن الباحث من صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيس الآتي:

ما هو دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي في جامعة تشرين؟

ويتفرع عن هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات هي:

1- ما هو دور توقيت المعلومات في تحسين بعد العلاء كأحد أبعاد الأداء الاستراتيجي؟

2- ما هو دور توقيت المعلومات في تحسين بعد العمليات الداخلية كأحد أبعاد الأداء

الاستراتيجي؟

#### 4- أهمية البحث وأهدافه:

**أهمية نظرية:** تكمن أهمية البحث في التعرف على أهمية دور توقيت المعلومات في جامعة تشرين، والدور الفعال الذي تلعبه في تحسين الأداء الاستراتيجي ببعديه (العملاء والعمليات الداخلية)، حيث إن اعتماد الجامعة على معايير واضحة وعلمية في وصول المعلومات بالسرعة والتوقيت والدقة المطلوبة، من أبرز العوامل التي تسهم في رفع مستوى الأداء الاستراتيجي لدى العاملين.

**أهمية عملية:** يسهم هذا البحث في دعم جامعة تشرين والعاملين فيها من خلال النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات التي تم تقديمها، وكيفية الاستفادة منها في تحسين أداء الجامعة لتطوير عملية وصول المعلومات بالتوقيت والوضوح المناسب، وتحسين مستوى الأداء الاستراتيجي فيها.

#### أهداف البحث:

- 1- تحديد دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي لدى العاملين.
- 2- تحديد دور توقيت المعلومات في تحسين بعد العملاء كأحد أبعاد الأداء الاستراتيجي.
- 3- تحديد دور القابلية لفهم المعلومات في تحسين بعد العمليات الداخلية كأحد أبعاد الأداء الاستراتيجي.

#### 5- فرضيات البحث:

يركز البحث على دراسة العلاقة بين المتغير المستقل توقيت المعلومات والمتغير التابع والمتمثل بالأداء الاستراتيجي ببعديه (العملاء والعمليات الداخلية)، وبالتالي فإن الفرضية الرئيسية للبحث هي:

لا توجد علاقة معنوية بين توقيت المعلومات وتحسين الأداء الاستراتيجي للعاملين في جامعة تشرين.



### ويتفرع عنها الفرضيات الآتية:

- 1- لا توجد علاقة معنوية بين توقيت المعلومات وتحسين بعد العملاء كأحد أبعاد الأداء الاستراتيجي في الجامعة.
- 2- لا توجد علاقة معنوية بين توقيت المعلومات وتحسين العمليات الداخلية كأحد أبعاد الأداء الاستراتيجي لدى الجامعة.

### 6- منهجية البحث:

**الجانب النظري:** تم استعراض مفهوم جودة المعلومات وأهميتها، إضافة إلى مفهوم الأداء الاستراتيجي وأهميته، وخصائصه بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع (المنهج الوصفي التحليلي).

**الجانب العملي:** ويشتمل على الدراسة الميدانية من أجل تجميع البيانات من واقع مجتمع البحث، حيث تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء من خلال تصميم استبانة مناسبة لهذا الغرض تتألف من مجموعة من الأسئلة الخاصة باختبار فرضيات البحث باستخدام الأساليب والبرامج الإحصائية المناسبة.

### 7- حدود البحث:

- الحدود الزمانية: تم توزيع الاستبيان بين شهري 9 و 10 من عام 2023.
- الحدود المكانية: جامعة تشرين.

### 8- الإطار النظري للبحث:

#### أولاً: مفهوم وأهمية جودة المعلومات:

مع تزايد تدفق المعلومات بشكل كبير، فإن الكثير من منظمات الاعمال تعمل على إدارة تلك المعلومات بما يحقق لها الفائدة القصوى، حيث إنّ المعلومات تزيد قيمتها في البيئات التنافسية سريعة التغير كالتي تعمل بها المنظمات في الوقت الحاضر في ظل العولمة والتطورات التكنولوجية السريعة، حيث أن مثل هذه البيئات تتسم بعدم التأكد (Un

(Certainly) الشديدة وللحد من عدم التأكد يتم الاعتماد على المعلومات حيث كلما كانت المعلومات ذات جودة عالية ودقيقة كلما كانت ذات مساهمة عالية في الحد من عدم التأكد وبالتالي تحسين جودة القرارات في المنظمة، فإذا كان القرار هو جوهر العمل الإداري فإن قاعدة كل قرار هي المعلومات، وإن جودة القرار لا بد أن تعني أولاً جودة المعلومات التي استند عليها القرار، وكلما كانت القرارات مهمة ازدادت معها أهمية المعلومات من جانبيين أساسيين على الأقل:

1- مستوى التركيز في المعلومات وهذا يعني أن الإدارة العليا في قراراتها الاستراتيجية بحاجة إلى المعلومات التفصيلية التشغيلية، بقدر ما هي بحاجة إلى تركيز فعال وذكي تقدمه أنظمة المعلومات التنفيذية والاستراتيجية.

2- جودة المعلومات المقدمة بكل ما يعنيه ذلك من دقة وموضوعية ونزاهة المعلومات المقدمة للإدارة العليا من أجل اتخاذ القرارات الأهم، ولا بد من التأكيد على أن المعلومات سواء كمورد (الموارد المعلوماتية كقواعد بيانات) أو كمنتج (مخرجات صناعة المعلومات) تتسم بخصائص تختلف عن الموارد والمنتجات المادية الأخرى (OBrien, 2008).

إنّ جودة المعلومات تتحدد بطريقة استخدامها بواسطة متخذ القرار، بمعنى آخر إن جودة المعلومات تتحدد بقدراتها على تحفيز الفرد متخذ القرار ليتخذ موقفاً معين، كذلك بقدرتها على جعل الفرد متخذ القرار يصل إلى قرارات أكثر فاعلية، بناءً على ذلك فإن هناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات وذلك من قبل من يستخدم هذه المعلومات، وتشمل هذه العوامل: منفعة المعلومة لمتخذ القرار، درجة الرضا عن المعلومات، والأخطاء والتحيز، وتتمثل منفعة المعلومة في صحة المعلومة وسهولة استخدامها، فكلما تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، وتوفرت في الوقت الذي يحتاج إليه، ومن الممكن الوصول إليها والحصول عليها بسهولة، كلما كانت قيمة

هذه المعلومات عالية، أما درجة الرضا عن المعلومات فتحدد من قبل متخذ القرار بناءً على ما توفره له المعلومة من المساعدة في عملية اتخاذ القرار، بينما تتعلق خاصية الأخطاء والتحيز، كلما قلت نسبة الخطأ وقل التحيز تحسنت جودة المعلومات من وجهة نظر متخذ القرار حيث أن كثير من المديرين يفضلون جودة المعلومات على كميتها، فالجودة أهم من الكمية، ولا شك أن جودة المعلومات تتفاوت باختلاف الأخطاء والتحيز الموجودة في هذه المعلومات، وعادة ما يوجد الخطأ في المعلومات نتيجة لعدة أسباب قد تكون عملية قياس غير دقيقة للبيانات، أو الفشل في اتباع طريقة سليمة لإعداد البيانات في صورة معلومات، أو قد تكون بسبب التزوير المتعمد في المعلومات أو الخطأ في عملية تسجيل البيانات (حسان، 2008).

هذه المؤشرات وغيرها دفعت باحثين عدة، وكتاباً إلى التعمق، والبحث في مفهوم جودة المعلومات

عرفها (Gilvray, 2008) بأنها: الدرجة التي يمكن أن تكون فيها البيانات والمعلومات مصدر موثوق ويمكن الاعتماد عليه من قبل المديرين أو المستخدمين. وعرفها (حسان، 2008) بأنها: مجموعة الخصائص اللازمة للمنظمة، لانجاز الأعمال بطريقة دقيقة.

كما عرفها (Micha, 2009) بأنها مجموعة من الميزات والخصائص النوعية التي تقوم بمساعدة القيادات العليا على اتخاذ القرار في موارد الحكومة.

وبناءً على المفاهيم، والتعاريف التي تناولها الباحثون لمفهوم جودة المعلومات فإن الباحث يعرف جودة المعلومات بأنها: مجموعة من الخصائص والصفات التي تتميز بها المعلومات والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المديرين في كافة المستويات الإدارية، سواء من حيث تصنيفها وتنظيمها وتحليلها في سبيل الوصول إلى إشباع حاجات المديرين من المعلومات لإجراء عمل معين أو اتخاذ قرار معين.

## ثانياً: أبعاد جودة المعلومات:

تمارس المعلومات دوراً حيوياً في المجتمعات الحديثة، إذ إنّ لوفرة المعلومات وسهولة إدارتها دور كبير في تطور المنظمات وجميع الإدارات، فالإدارة بدون معلومات تصبح مجرد هياكل فقط، فهي بمثابة الركن الأساسي لأي منظمة تسعى إلى التوسع والنجاح إلا أنه لا يكفي توفير المعلومات بقدر ما يهم القدرة على الاستفادة منها والتعامل معها بشكل متكامل سواء عن طريق تحليلها أو التحكم بها بشكل جيد أو انتقائها بقصد توفير قاعدة واسعة من المعلومات على درجة عالية من الجودة، لذلك لا بد من توفر أبعاد تحكم جودة المعلومات.

وتتمثل أبعاد جودة المعلومات بالآتي:

أولاً: البعد الزمني: ويعبر عن زمن استخدام المعلومات مجيباً عن تساؤل (متى) ويصف الفترة الزمنية التي تتعلق بالمعلومات ومدى تكرار المعلومة التي يتم استقبالها أو طلبها أو استخدامها (Kahn, et al., 2002).

ويتضمن هذا البعد الجوانب الفرعية الآتية (النجار، 2010) ; (Kahn, et al., 2002):

1- التوقيت: تقديم المعلومة في الوقت المناسب حتى يتم تحقيق أقصى استفادة ممكنة منها، فقد تكون المعلومة مفيدة في الزمن الحاضر ولكن قد تفقد أهميتها بعد زمن قليل.

2- التداول والحدثة: أن تكون المعلومات مجددة وحديثة للاستفادة منها عند الحاجة إليها، حيث أن قيمة المعلومات تقل بتقدمها لذا يجب الحفاظ عليها بأمان وفاعلية والحرص على تطويرها.

3- التواتر والتكرار: ويعني مدى تكرار الحاجة إلى المعلومات المتواجدة حيث أن المعلومات يجب أن تكون متوافرة عندما نطلبها بالطريقة التي تناسب المستخدم، فكل مستخدم إداري يحتاج إلى معلومات تختلف في شكلها ومضمونها عن المستوى الأخر.

4-الفترة الزمنية:هي الفترة التي تقدم بها المعلومات حيث تغطي المعلومة الفترة الزمنية الصحيحة، بحيث يستطيع المدير الحصول على المعلومات عما يحدث الآن وما حدث في الماضي وعما هو متوقع حدوثه في المستقبل وهذا الأمر يمنع حدوث الانحرافات نتيجة الاحتياط لها مما يؤدي إلى تقليل المشاكل والتكاليف.

ثانياً: بعد المحتوى:ويعبر عن مجال ومحتوى المعلومات ويتعلق بالإجابة عن تساؤل(ماذا) ويتضمن الجوانب الفرعية الآتية(عصفور،2012)؛ (أحمد وأخرون،2011)؛ (النجار،2010):

1-الدقة:تعني خلو المعلومات من الأخطاء سواء أخطاء النقل، أو أخطاء تحليل المعلومات، حيث تساهم دقة المعلومات في جودة القرار، وتقلل من كلفة الإنغماس في قرارات خاطئة تؤدي إلى إهدار وقت وجهد نستطيع تفاديها بتحري الدقة في المعلومات المطلوبة.

2-الصدق والثبات: تعني إعطاء المعلومات لنفس النتائج التي أعطتها التجربة السابقة وأن تكون المعلومات المتجمعة صادقة، صحيحة، شرعية تتطابق مع معطيات الواقع شكلاً ومضموناً وتوجهاً.

3-الواقعية:أن تمثل المعلومات الواقع وأن تكون مرتبطة باحتياجات المستفيدين، فالمعلومات غير الواقعية ستؤدي إلى قرارات خاطئة.

4-الملائمة:هي مدى ملائمة المعلومات لطلب المستخدم أو متخذ القرار، ومدى جعل هذه المعلومات موجهة خصيصاً لحل المشكلة التي يتم دراستها والقرار الذي يتم اتخاذه.

5- الشمولية: وتعتبر عن مدى قدرة المعلومات في إعطاء صورة كاملة عن المشكلة أو الظاهرة موضوع الدراسة مع تقديم بدائل الحلول المختلفة حتى تتمكن إدارة المنظمة من تأدية وظائفها المختلفة على أكمل وجه، مع تجنب ما يسمى بالحمل الزائد للمعلومات.

6- الإيجاز: هو تجنب الانغماس في كم كبير من المعلومات تكون بعيدة عن الموضوع، حيث يجب تقديم المعلومات التي تناسب الظاهرة أو المشكلة التي يتم دراستها فقط.

7- المدى: أي مدى الحاجة إلى المعلومات بشكل ملح وفعلي، فهل يكون التركيز داخلي أم خارجي، أو بشكل واسع أم ضيق، علماً بأن مدى الحاجة للمعلومات يتحدد بمدى شموليتها.

8- الأداء: أي إمكانية استخدام المعلومة كقياس للأداء المطلوب انجازه عن طريق عمليات التحليل وإجراء المقارنات لمعرفة مدى تأثير المعلومة في الظاهرة التي يتم دراستها.

9- الموضوعية: وهو عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها نتيجة المصلحة الشخصية والحالة النفسية للمستخدم ودرجة ثقافته، وأخلاقه وعلمه، وقيمه واتجاهاته، وسلوكه، وتفاؤله وتشاؤمه.

ثالثاً: البعد الشكلي: يتعلق هذا البعد بالإجابة عن تساؤل (كيف) أي كيف نقدم المعلومة وتكون حاضرة لمن يطلبها ويتضمن هذا البعد الجوانب الآتية (عصفور، 2012)؛ (النجار، 2010):

1- الوضوح: يعني تقديم المعلومة بطريقة واضحة يسهل فهمها من قبل المستخدم، وخالية من الغموض بحيث يتمكن المديرين من اتخاذ قرارات صائبة.

2-الترتيب: هو تقديم المعلومة بصورة متناسقة وبتواتر صحيح ضمن معايير موحدة كي يتم تعظيم الاستفادة منها.

3-المرونة: هي مدى إمكانية استخدام المعلومة من مستخدم أو أكثر ولأغراض متعددة، لذلك يجب أن تكون المعلومات متوفرة بشكل مرن يضمن استخدامها من قبل المستويات الإدارية بكفاءة وفاعلية.

4-التقديم: هي طريقة عرض المعلومات، فقد يتم عرضها بشكل مختصر أو تفصيلي، بشكل كمي أو نوعي، أو قد تكون على شكل رسومات ومخططات مختلفة، لذلك لا بد من تقديم المعلومات بالطريقة المناسبة أن يتم معالجتها وتطويرها لجعلها قابلة للاستخدام بشكل يجلب الفائدة والنفع للمستخدم.

5-التفاصيل: هو أن تحتوي المعلومة على التفاصيل بشكل مناسب لمقابلة احتياجات المديرين أو المستخدمين أو من يطلبها بشكل أفضل.

6-الوسائط: هي الوسيلة التي يمكن أن تقدم بها المعلومة، فقد تكون على ورق مطبوع أو فيديو أو أي وسيلة أخرى، لذلك لا بد من اختيار الوسائط الصحيحة لتقديم المعلومة ويرى (نجم، 2010) أن أبعاد جودة المعلومات تتمثل في الآتي:

1-نطاق التغطية: هو المجال الذي يقوم مصدر المعلومات باكتشاف الموضوع من حيث الفترة الزمنية، النظام الجغرافي، التغطية المرتبطة بالموضوع.

2-الموضوعية: هي خلاف التحيز وتظهر عندما تحلل المعلومات بلغة أو بطريقة لا تراعي التوازن في وجهات النظر فهي الوضوح والفهم الدقيق وبالتالي فإنها تقلص عدم التأكد والمخاطرة.

3-الدقة: تصف المعلومات التي لا تثير الشك وأنها تتضمن تدقيق الوقائع والحقائق قبل النشر .

4-التوقيت: يشير إلى المعلومات المحدثة قبل النشر، إنها مقدمة عند الحاجة، يجب مراعاة أن النشر على الويب لا يعني بالضرورة تاريخ إيجادها كما يمكن وضع تاريخ نشر آخر .

5-حوكمة المعلومات: يشير إلى المساءلة، والنزاهة، والشفافية، والمراجعة لحماية المعلومات من التعديل غير المرخص والتزوير والإعلان والتلاعب وأن تكون المعلومات دقيقة ومتاحة.

6-زبونية المعلومات: جودة المعلومات تعني ملاءمتها لحاجات وتوقعات المستفيدين أو الزبائن وتقديمها بطريقة أفضل.

7-التنسيق وحماية العرض: يشير إلى تنظيم المعلومات وعرضها بالشكل والاسلوب والتسلسل الملائم وحماية الأدوات والوسائط المتعددة في العرض .

8-الصلاحية: إنها تشير إلى خبرة الخبير أو الناشر عند التعامل مع جهة حكومية أو قانونية فإن المصدر يكون هو المقدم الرسمي للمعلومات.

ويرى الباحث أن مجمل ما طرح من أبعاد لجودة المعلومات تختلف من منظمة إلى أخرى، إذ تختلف البيئات، فما ينطبق على شركة طيران تختلف عما ينطبق على شركة لإنتاج الزيوت، فالمعلومات التي تقدم لكل منها تتسم بخصائص جودة مختلفة، فإذا كان توقيت المعلومات في غاية الأهمية لشركة الطيران قد تجد إن الدقة في إعداد التقارير المالية لشركة الزيوت أكثر أهمية، في حين نجد في بيئة التطبيق



الحالية(الجامعات الحكومية) نجد أن تكامل تلك الأبعاد هو عامل محوري في الوصول إلى نتائج الأداء المطلوبة وتحقيق الأهداف المرجوة.

### ثالثاً: مفهوم الأداء الاستراتيجي وأهميته:

إن بداية توجه المنظمات نحو نظام إدارة الأداء هو النقطة التي انطلق منها الأداء الاستراتيجي، من خلال محاولته تحقيق التكامل بين الأداء الخاص بالمنظمات وأهدافها، أي التخطيط لكيفية استثمار معارف وقدرات ومهارات مواردها البشرية في تحريك الموارد الأخرى، حيث يعد الأداء الاستراتيجي عنصراً أساسياً من عناصر العمل الإداري(الجوفي،2015).

عرف (خميس،2020) الأداء الاستراتيجي بأنه: قدرة المنظمات على إنجاز خططها، وتحويلها إلى نتائج واقعية قابلة للقياس، ومن ثم تعزيز قدرتها على الاستجابة للمستجدات والتحويلات المتسارعة التي تعيق قدرتها على تحقيق أهدافها.

الأداء الاستراتيجي: إجراءات الفحص التي تقوم بها المنظمة باستخدام مجموعة من الإجراءات للتعرف على الجوانب الخاصة بالإدارة الاستراتيجية التي تقوم بتنفيذها، للقيام بسلسلة من الإجراءات العلاجية لها (Restislav, Petra, 2016).

كما عرف(محمد،2015) الأداء الاستراتيجي بأنه: دالة لأنشطة المنظمة كافة، أو أنه المرآة التي تعكس وضعها في مختلف الجوانب، ولذلك فهو عبارة عن نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها من العمليات والمدخلات التي تعكس قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها في الأمد الطويل.

الأداء الاستراتيجي: النتيجة النهائية لنشاط المنظمة، وهو انعكاس لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية، لغرض تحقيق أهدافها(Wheelen, Hunger,2015). ويعرف الباحث الأداء الاستراتيجي بأنه: قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل، من خلال قدرتها على استغلال مواردها المادية والبشرية.

## رابعاً: أهمية الأداء الاستراتيجي:

يعدّ الأداء الاستراتيجي جوهر وقلب الإدارة الاستراتيجية وتبرز أهميته من المكانة الكبيرة التي احتلها موضوع الأداء في الأدبيات الاستراتيجية لاعتبارات تتعلق بكونه (حمدان، إدريس، 2009؛ راضي، حسين، 2014):

1- يمثل الأداء الاستراتيجي محوراً مركزياً لتخمين أو فشل المنظمات في قراراتها وخططها الاستراتيجية.

2- إن عملية قياس الاداء تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمنظمة حيث أنها توفر مدخلاً واضحاً للتركيز على الخطة الاستراتيجية إضافة إلى الغايات ومستوى الأداء.

3- يركز قياس الأداء على الاهتمام بما يجب إنجازه ويحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أنه يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف.

4- إن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات المقدمة وعملية إيصالها إلى الزبائن.

5- إن قياس الأداء يحسن واقع الاتصالات الداخلية بين العاملين، إضافة إلى الاتصالات الخارجية بين المنظمة وعمالها.

6- يمكن لقياس الأداء أن يبين أن المنظمة تعالج احتياجات المجتمع من خلال إبراز التقدم نحو تحقيق غايات اجتماعية.

وبناءً على ما تم ذكره يرى الباحث أنّ للقرار الاستراتيجي أهمية كبيرة، إذ يمكن من خلاله تحديد الأهداف والرؤيا المستقبلية للمنظمة، فهو قادر على اختيار البديل الأفضل من بين البدائل الاستراتيجية التي تسهم للوصول إلى أهداف المنظمة بشكل أفضل.

**خامساً: أبعاد الأداء الاستراتيجي:**

أجمع العديد من الباحثين أنه يمكن قياس الأداء الاستراتيجي من خلال الأبعاد الأربعة الآتية(الألمعي،2020):

**1- البعد المالي:** يحتل الأداء المالي مكانة مرموقة لدى المنظمات العامة والخاصة، فمن خلاله يمكن إعطاء صورة واضحة وشاملة حول سير عملها الداخلي والخارجي، وهو يمثل قدرة المنظمة على أداء أعمالها، وتحقيق أهدافها الاستراتيجية عن طريق الفوائد التي تحصل عليها من القرارات والاستراتيجيات التشغيلية والاستثمارية(Murithi,2016).  
ويعد الهدف المالي حجر الزاوية للمقاييس الاقتصادية، فضلاً عن ذلك فإن مقاييس الأداء المالي تشير إلى استراتيجية المنظمة وتنفيذها، وكذلك تساهم في تنفيذ خطط التحسين، وتشمل الأهداف والمقاييس المالية بالتركيز على إرضاء المنظمة: مستوى الربحية، العائد على رأس المال العامل، صافي الدخل، القيمة الاقتصادية المضافة، الحصة السوقية، ونمو التدفقات النقدية المتولدة من نشاطات التشغيل(المالي، حمزة،2022).

**2- بعد العملاء:** ويتضمن عدد العملاء، وأنواع العملاء، ومستويات رضاهم، والمزايا المقدمة لهم، واستراتيجيات خلق القيمة والتمايز للمنظمة من وجهة نظر العملاء، ويتم قياس الأداء الاستراتيجي من خلال هذا البعد من خلال التركيز على احتياجات العملاء الذين يتعاملون معها، سواء أكانوا داخلها أم خارجها، أي أن هذا البعد يقيّم الأداء الاستراتيجي للمنظمة من وجهة نظر العملاء، ويتعرّف على الانطباعات الخاصة بهم تجاهها(جواد،2013).

وعليه فإن هذا البعد يوضح مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها ورؤيتها الاستراتيجية من وجهة نظر العملاء الذين تتعامل معهم، وهو يؤكد أنّ من المهام الرئيسة لأي منظمة

تحقيق رضا العملاء والاحتفاظ بهم، من خلال تنظيم العمليات المختلفة التي تقوم بها، لتعزيز سمعتها السوقية (Hamdan,2013).

**3- بعد العمليات الداخلية:** يركز هذا البعد على العمليات التي تعزز كلاً من منظور العملاء (بخلق قيمة للعميل)، والمنظور المالي (زيادة ثروة المنظمة) وتحديد الحلقات التي سوف تحسن الأهداف، وتساعد على معالجة الانحرافات وتطوير الأداء والعمليات، لإرضاء العملاء والمنظمة (المياي، حمزة، 2022).

ويعبر عنه بالأداء التشغيلي المرتبط بقدرة المنظمة على تلبية متطلبات عملائها من حيث التسليم في الوقت المحدد، الجودة، والمرونة بطريقة فعالة من حيث التكلفة، وتكون بمثابة المقاييس التي تنافس عليها في السوق (Famiyeh, et al.,2018).

إنّ هذا البعد يتضمن قدرة المنظمة على توقعات عملائها، من خلال قدرتها على تنفيذ الأنشطة والمهام الخاصة بها بنجاح، وبالشكل الذي يتوافق مع تلك التوقعات، ويرتبط بهذا البعد بشكل رئيس مع بعد العملاء، إذ تتمكن المنظمة من خلال تنفيذ عملياتها الداخلية بالكفاءة المطلوبة، تحقيق رغبات واحتياجات العملاء الذين يتعاملون معها بالفاعلية المطلوبة (خميس، سلمان، 2021).

**4- بعد الإبداع والتعلم:** إنّ بعد التعلم والنمو ليس بعيداً عن الرؤية للأهداف الاستراتيجية للمنظمة، والتي تعكس أداءها المستقبلي، وقدرتها على إحداث التطوير بشكل مستمر، والذي يسلمز توفر القدرات والمهارات والطاقات من أجل خلق القيمة للمنظمة (المياي، حمزة، 2022).

ويتضمن هذا البعد تحفيز العاملين، والاحتفاظ بهم وتعزيز مهاراتهم وقدراتهم وتحفيزهم على الإبداع والابتكار، وتوفير قواعد البيانات، واستخدام أحدث أنواع التكنولوجيا (الألمي، 2020).

## 9- المناقشة والنتائج:

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في جامعة تشرين بما في ذلك أمين ونواب الجامعة ومدراء المديریات وعمداء الكليات والنواب ورؤساء الأقسام والعاملين في المكاتب الإدارية. اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة لجمع البيانات حيث قام الباحث بتوزيع الاستبانة على عينة عشوائية بسيطة من العاملين في جامعة تشرين، وذلك بالاعتماد على القانون الاحتمالي الآتي:

$$n = \frac{z^2 \times p(1 - p)}{e^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.5(1 - 0.5)}{(0.05)^2} = 384$$

حيث:  $z=1.96$ ، ودرجة الثقة المقابلة لاحتمال الدلالة هي 0.95

وكان عدد الاستبانات الموزعة (460) استبانة، تم استرداد (420) استبانة، استبعد منها (36) استبانة لنقص البيانات وعدم استكمالها، وبالتالي اصبح العدد الجاهز للتحليل (384)، حيث بلغت نسبة الاستبانات المستردة 91% ونسبة الاستبانات الصالحة للتحليل 83%.

أداة الدراسة: تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية من خلال توزيعه على عينة عشوائية بسيطة من العاملين في جامعة تشرين حيث بلغت عدد الاستبانات الموزعة (460) استبانة، تم استرداد (420) استبانة كان صالحاً للتحليل (384).

وقد هدف الباحث من ذلك إلى جمع بيانات حول دور توقيت المعلومات في تحسين الأداء الاستراتيجي ببعديه (العلاء، العمليات الداخلية) في جامعة تشرين. وقد شملت الاستبانة جمع بيانات حول العبارات الخاصة بالمتغير المستقل توقيت المعلومات والعبارات الخاصة بالمتغير التابع الأداء الاستراتيجي ببعديه (العلاء، العمليات الداخلية)، وهي عبارة عن (22) عبارة؛ والتي يمكن الرجوع إليها في الملحق رقم (1). وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي، حيث قابل كل عبارة خمس درجات من الموافقة

وهي: غير موافق بشدة ويقابلها الدرجة رقم(1)، غير موافق ويقابلها الدرجة رقم(2)، حيادي ويقابلها الدرجة رقم(3)، موافق ويقابلها الدرجة رقم(4)، موافق بشدة ويقابلها الدرجة رقم(5). ولقد اختار الباحث العبارات المدرجة ضمن الاستبانة لقياس كل من أبعاد المتغير المستقل توقيت المعلومات، وكذلك أبعاد المتغير التابع الأداء الاستراتيجي بعد الرجوع إلى عدة دراسات سابقة تناولت الموضوع، استعان بها الباحث لتصميم الاستبانة، كما تم عرض الاستبانة وتحكيمها من قبل لجنة تحكيم.

قسم الباحث الدراسة العملية إلى قسمين رئيسيين: حيث تناول القسم الأول اختبار ثبات وصدق المقياس لعبارات الاستبانة، في حين تناول القسم الثاني اختبار الفرضيات.

### القسم الأول: دراسة ثبات وصدق المقياس:

#### -حساب معامل ألفا كرونباخ لحساب ثبات المقاييس:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لحساب ثبات المقاييس، حيث تم حساب معامل ألفا كرونباخ للاستبانة الموزعة على العاملين الكليات في جامعة تشرين، وكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ على الشكل الآتي:

Reliability Statistics: (الجدول رقم(1-1))

Cronbach's Alpha	N of Items
.890	22

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

من الجدول رقم(1-1) نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبانة الموزعة بلغت(0.890) وهي أكبر من(0.6) وهذا ما يدل على ثبات البيانات وصلاحيته للدراسة ولا داعي لحذف أي من العبارات.

#### 2-حساب مصفوفة الاتساق الداخلي لقياس صدق المقياس:

لقياس صدق المقياس قام الباحث بحساب مصفوفة الاتساق الداخلي على

الشكل الآتي:

الجدول رقم (1-2): Correlations

	التوقيت	العملاء	العمليات الداخلية	المتوسط الكلي
Pearson Correlation	1	.696**	.743**	.796**
التوقيت Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
N	384	384	384	384
Pearson Correlation	.696**	1	.827**	.955**
العملاء Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000
N	384	384	384	384
Pearson Correlation	.743**	.827**	1	.940**
العمليات Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000
الداخلية N	384	384	384	384
N	.796**	.955**	.940**	1
المتوسط الكلي Pearson Correlation	.000	.000	.000	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

من الجدول رقم (1-2) نجد أن  $(p=0.000 < \alpha=0.05)$  وهذا يدل على وجود علاقة

قيمة احتمال الدلالة معنوية بين متوسطات المتغيرات، مما يدل على صدق المقياس.

### القسم الثاني: اختبار الفرضيات.

اعتمد الباحث على عدة أنواع من التحليلات الإحصائية بما يناسب أشكال

الفرضيات (اختبار t ستودنت لعينة واحدة، ومعامل ارتباط بيرسون).

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق معنوية بين متوسط إجابات العاملين عن

متغير توقيت المعلومات ومتوسط الحياد (3): قام الباحث بحساب متوسط إجابات أفراد

العينة على العبارات التي تقيس مستوى توقيت المعلومات والذي تم إعطاؤه

الرمز (Timing) فكان المتوسط يساوي (2.1458)، كما هو وارد في الجدول رقم (1-)

(3).

للحكم على نتيجة الفرضية قام الباحث باختبار وجود فرق جوهري بين المتوسط المحسوب ومتوسط المقياس في مقياس ليكرت المستخدم وهو (3)، وذلك لتبيان إمكانية اعتماده كمؤشر للمقارنة، حيث تم الاعتماد على اختبار ستودينت T لعينة واحدة، وظهرت النتائج كما هو وارد في الجدول رقم (1-4)، حيث نجد أن قيمة احتمال الدلالة  $p(\text{sig})=0.000$  وهي أصغر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  الأمر الذي يعني وجود فروق جوهرية بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس، وهو ما يعطي إمكانية في اعتماد متوسط المقياس (3) للمقارنة بين مستويات الموافقة من عمهما.

-نتيجة اختبار الفرضية الفألة: بما أن قيمة المتوسط المحسوب هي (2.1458) وهي أصغر من متوسط المقياس (3)، فإن أفراد العينة يميلون إلى عدم الموافقة على العبارات التي تظهر مستوى توقيت المعلومات لدى الجامعة، وبالتالي فإن نتيجة الاختبار تظهر انخفاض مستوى دقة المعلومات لدى الجامعة.

الجدول رقم (3-1) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Timing	384	2.1458	.45080	.02300

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

الجدول رقم (4-1) One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Timing	-37.130-	383	.000	-.85417-	-.8994-	-.8089-

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS 20

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق معنوية بين متوسط إجابات العاملين عن متغير بعد العملاء ومتوسط الحياد (3): قام الباحث بحساب متوسط إجابات أفراد العينة على العبارات التي تقيس مستوى بعد العملاء لدى الجامعة والذي تم إعطاؤه



الرمز (Customers) فكان المتوسط يساوي (1.7976)، كما هو وارد في الجدول رقم (5-1).

للحكم على نتيجة الفرضية قام الباحث باختبار وجود فرق جوهري بين المتوسط المحسوب ومتوسط المقياس في مقياس ليكرت المستخدم وهو (3)، وذلك لتبيان إمكانية اعتماده كمؤشر للمقارنة، حيث تم الاعتماد على اختبار ستودينت T لعينة واحدة، وظهرت النتائج كما هو وارد في الجدول رقم (6-1)، حيث نجد أن قيمة احتمال الدلالة  $p(\text{sig})=0.000$  وهي أصغر من مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$  الأمر الذي يعني وجود فروق جوهرية بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس، الأمر الذي يعطي الإمكانية في اعتماد متوسط المقياس (3) للمقارنة بين مستويات الموافقة من عدمها. -نتيجة اختبار الفرضية: بما أن قيمة المتوسط المحسوب هي (1.7976) وهي أصغر من متوسط المقياس (3)، فإن أفراد العينة يميلون إلى عدم الموافقة على العبارات التي تظهر مستوى بعد العملاء لدى الجامعة، وبالتالي فإن نتيجة الاختبار تظهر انخفاض مستوى بعد العملاء لدى الجامعة.

الجدول رقم (5-1) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Customers	384	1.7976	.47963	.02448

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

الجدول رقم (6-1) One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Customers	-49.124-	383	.000	-1.20238-	-1.2505-	-1.1543-

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

برنامج

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروق معنوية بين متوسط إجابات العاملين عن متغير بعد العمليات الداخلية ومتوسط الحياد(3): قام الباحث بحساب متوسط إجابات أفراد العينة على العبارات التي تقيس مستوى بعد العمليات الداخلية داخل الجامعة، والذي تم إعطاؤه الرمز (Internal operations) فكان المتوسط يساوي(1.8929)، كما هو وارد في الجدول رقم(7-1).

للحكم على نتيجة الفرضية قام الباحث باختبار وجود فرق جوهري بين المتوسط المحسوب ومتوسط المقياس في مقياس ليكرت المستخدم وهو(3)، وذلك لتبيان إمكانية اعتماده كمؤشر للمقارنة، حيث تم الاعتماد على اختبار ستوديننت T لعينة واحدة، وظهرت النتائج كما هو وارد في الجدول رقم(8-1)، حيث نجد أن قيمة احتمال الدلالة/  $p(\text{sig})=0.000$  وهي أصغر من مستوى الدلالة/  $\alpha=0.05$  الأمر الذي يعني وجود فروق جوهرية بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس، الأمر الذي يعطي الإمكانية في اعتماد متوسط المقياس(3) للمقارنة بين مستويات الموافقة من عدمها.

**-نتيجة اختبار الفرضية:** بما أن قيمة المتوسط المحسوب هي(1.8929) وهي أصغر من متوسط المقياس(3)، فإن أفراد العينة يميلون إلى عدم الموافقة على العبارات التي تظهر مستوى بعد العمليات الداخلية داخل الجامعة، وبالتالي فإن نتيجة الاختبار تظهر انخفاض مستوى بعد العمليات الداخلية داخل الجامعة.

الجدول رقم(7-1) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Internal operations	384	1.8929	.45656	.02330

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

الجدول رقم(8-1) One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Internal operations	-47.519-	383	.000	-1.10714-	-1.1530-	-1.0613-

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS 20

وبعد أن قام الباحث بحساب متوسطات إجابات أفراد العينة على العبارات التي تقيس متغيرات الدراسة، قام الباحث بحساب معامل الارتباط بين المتغيرات الممثلة لمتوسط قيم إجابات أفراد العينة على العبارات التي تقيس متغيرات الدراسة.

### حساب معامل الارتباط بيرسون:

#### 1- لا توجد علاقة معنوية بين دقة المعلومات ومستوى بعد العملاء لدى الجامعة

قام الباحث بحساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل (توقيت المعلومات)، والمتغير التابع (بعد العملاء)، حيث ظهرت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (9-1) Correlations

		Timing	Customers
Timing	Pearson Correlation	1	.696**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	384	384
Customers	Pearson Correlation	.696**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	384	384

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS إصدار 20

ويظهر من خلال الجدول رقم (9-1) أن قيمة احتمال الدلالة  $P=0.000 < \alpha=0.05$  لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة معنوية (متوسطة القوة) بين توقيت المعلومات من جهة ومستوى بعد العملاء من جهة أخرى، ونلاحظ أن قيمة معامل الارتباط /بيرسون/ بين توقيت المعلومات، ومستوى بعد العملاء تبلغ (0.696) مما يدل على وجود علاقة طردية ومقبولة بينهما.

2- لا توجد علاقة معنوية بين توقيت المعلومات ومستوى بعد العمليات الداخلية لدى الجامعة. قام الباحث بحساب معامل الارتباط بين المتغيرين الممثلين لمتوسط قيم إجابات

العبارات التي تقيس متغير توقيت المعلومات، والعبارات التي تقيس متغير بعد العمليات الداخلية، حيث ظهرت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (10-1) Correlations

		Timing	Internal operations
Timing	Pearson Correlation	1	.743**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	384	384
Internal operations	Pearson Correlation	.743**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	384	384

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS 20

ويظهر من خلال الجدول رقم (10-1) أن قيمة احتمال الدلالة  $P=0.000 < \alpha=0.05$  لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة معنوية (قوية) بين توقيت المعلومات من جهة وبعد العمليات الداخلية من جهة أخرى، ونلاحظ أن قيمة معامل الارتباط /بيرسون/ بين توقيت المعلومات، وبعد العمليات الداخلية تبلغ (0.743) مما يدل على وجود علاقة طردية ومقبولة بينهما.

## النتائج والتوصيات:

### النتائج:

1- هناك انخفاض في مستوى توقيت المعلومات لدى الجامعة، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على مستوى توقيت المعلومات (2.1458)، وأظهرت نتيجة الاختبار أن هناك انخفاض في مستوى توقيت المعلومات.

حيث يمكن إرجاع ذلك إلى عدم إتاحة نظام المعلومات المستخدم لدى الجامعة مساحة واسعة لإنجاز الأعمال اليومية بالتوقيت الزمني المناسب، وكذلك عدم مشاركة الجامعة للمعلومات الجديدة مع العاملين مما يعيق وصولها في التوقيت المناسب.

2- هناك انخفاض في مستوى بعد العملاء لدى الجامعة، حيث بلغ متوسط إجابات العاملين على مستوى بعد العملاء (1.7976)، وأظهرت نتيجة الاختبار أن هناك انخفاض في مستوى بعد العملاء لدى الجامعة.

حيث يمكن إرجاع ذلك إلى عدم امتلاك الجامعة على استراتيجيات خلق القيمة المضافة على خدماتها، وكذلك عدم تقديم المزايا المحفزة للعملاء لكسب رضاهم.

3- هناك انخفاض في مستوى بعد العمليات الداخلية لدى الجامعة، حيث بلغ متوسط إجابات العاملين على مستوى بعد العمليات الداخلية (1.8929)، وأظهرت نتيجة الاختبار أن هناك انخفاض في مستوى بعد العمليات الداخلية لدى الجامعة.

حيث يمكن إرجاع ذلك إلى عدم قدرة الجامعة على الوفاء باحتياجات العملاء الإدارية والتنظيمية والتشغيلية، وعدم تطوير البرامج والمقررات الدراسية لتحقيق رضا العملاء.

4- توجد علاقة معنوية (متوسطة القوة) بين مستوى توقيت المعلومات وبعد العملاء، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين المذكورين (0.696)، وهو ما يدل على علاقة طردية بينهما.

5- توجد علاقة معنوية (قوية) بين مستوى توقيت المعلومات وبعد العمليات الداخلية، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين المذكورين (0.743)، وهو ما يدل على علاقة طردية بينهما.

## التوصيات:

- 1- ضرورة الاستمرار في تدريب العاملين، من أجل تطوير نوعية وكمية المعلومات لديهم من أجل اتخاذ قرارات صائبة لتحقيق أهداف المنظمة.
- 2- العمل على إنشاء مجالس أمناء الجامعات للمشاركة في وضع خطط الأداء الاستراتيجي، ومتابعة آليات تنفيذه وتقييمه.
- 3- إعداد خطة التطوير التنفيذية، وذلك في ضوء تقييم الأداء الاستراتيجي الحالي في الجامعة وفقاً لأبعاد ومؤشرات الأداء.
- 4- تطوير خطة الأداء الاستراتيجي من خلال تحفيز المستفيدين وأصحاب المصالح وخلق الدافعية لديهم للإبداع والابتكار في الأداء، وتنمية روح الولاء والانتماء في الجامعة.
- 5- العمل على توظيف وتوجيه التقنيات الحديثة المتطورة، من خلال إنشاء شبكة اتصالات ومعلومات تربط بين مختلف الإدارات والقيادات التابعة لها، مع دعم سبل الاتصال والتنسيق بينها مما يسهل وصول المعلومات بالتوقيت المناسب.
- 6- العمل على التخلص من الأنماط المركزية، التي لا تتناسب مع أهداف الجامعة، وطبيعة أهدافها ووصول المعلومات للعاملين في الوقت والزمان المناسبين.

**11-المراجع:****المراجع العربية:**

-النجار، جهاد(2010). نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، الطبعة الثالثة، الأردن، عمان، دار الحامد للنشر.

-أحمد، محمد؛ محمود، صدام؛ حسن، إبراهيم (2011). أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري على جودة معلومات التقارير المالية، دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الرابع (7).  
-الساعدي، مؤيد (2013). جودة المعلومات وأثرها على القرارات الإستراتيجية. ص: 33-1.

-الجوفي، علياء(2015).تأثير بعض أبعاد حضارة المنظمة في الأداء الاستراتيجي من خلال أخلاقيات الوظيفة العامة: بحث استطلاعي لآراء عينة من موظفي وزارة المالية العراقية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

-الألمعي، علي(2020). الدور الوسيط لتمكين الموظفين في العلاقة بين القيادة التحويلية والأداء الاستراتيجي لفنادق الخمس نجوم في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد والقانون، ص ص 2602-678.

-جواد،أحمد(2013). أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الاستراتيجي على وفق بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد(79)، ص ص:111-133.

-جاسم، حسين(2021). جودة المعلومات الأمنية وتأثيرها في الأداء الاستراتيجي. درجة الدبلوم في إدارة الجودة، الأمانة العامة للمكتبة المركزية، جامعة كربلاء، العراق.

-حسان، محمود، (2008)، نظم المعلومات الإدارية، جامعة الدار، الإبراهيمية، الرمال الإسكندرية.

- حمدان، خالد؛ إدريس، وائل(2009). الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي(منهج معاصر)، عمان: دار اليازودي العلمية للنشر والتوزيع.
- حمزة، حسن؛ الميالي، مكرود(2022). القيادة الناعمة ودورها في تحقيق الأداء الاستراتيجي المتميز، مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد(17)، العدد164، ص:339-370.
- خميس، لمى؛ سلمان، ناظم(2021). المهارات الفكرية للموارد البشرية وانعكاسها في الأداء الاستراتيجي، مجلة كلية الرافدين للعلوم، العدد(49)، ص:59-72.
- راضي، جواد؛ حسين، أحمد(2014). تأثير ممارسات إدارة الموارد البشرية في الأداء الاستراتيجي:دراسة تحليلية لأداء القيادات الجامعية في كليات جامعة القادسية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، العدد(16)، ص:310-344.
- عصفور، أمل(2012). "دور نظم المعلومات الإدارية في الإدارة"، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، القاهرة.
- عباس، محمد عباس، زريقة، محمد (2016). دور جودة المعلومات في جودة اتخاذ القرار: دراسة ميدانية على شركات المقاولات، مجلة جامعة البعث، المجلد 38(19)، 119-153، سوريا.
- نجم، نجم(2010). أبعاد جودة المعلومات وتشخيص الانحرافات في الأداء. جامعة الزيتونة، الأردن.



المراجع الأجنبية:

- Asikhia,O; Nwadiurn, C(2021). *The Influence of Strategic Decision Making on Organizational Performance*. International Journal of business & Management, 9(1),pp:333-338.
- Eppler, M. ,2006. *Managing Information Quality*, 2nd edition, Springer. Berlin, Germany
- Hamdan, M. (2013) *Improving the performance of accounting information systems of commercial banks in Jordan by using the balanced scorecard approach*, Doctoral dissertation, Curtin University.
- KAHN, B., STRONG, D., WANG, R.,. (2002). Information quality benchmarks: Product and service performance. *Communications of the ACM*, 45(4), 184-192.
- Mc GILVRAY, D.M. (2008). *Executing data quality projects: Ten steps to quality data and trusted information*. Burlington, MA: Morgan Kaufmann Publishers.
- MICHA, C. (2009). *Quality of accounting information*, The Accounting Encyclopedia,-  
Management Control and Audit, Economica, Paris, 2<sup>th</sup> edition.
- MUHAMMAD, A.( 2015). *Integration and Re-engineering Strategy*, Al-Hamid Scientific Publishing and Distribution House, Amman,.
- Muriithi.J. K, (2016), *(Effect of Financial Risk on Financial Performance of Commercial Banks In Kenya)*, Thesis, University Of Agriculture And Technology System. Eight Edition.
- Obrien, J. (2008). *Management Information System*. Eight Edition. NY: McGraw-Hill.

- Rastislav, R; Petra, L. (2016), "Strategic Performance Management System and Corporate Sustainability Concept – Specific Parametres in Slovak Enterprises", Journal of Competitiveness, Vol. 8, No 3: pp 107-124.
- Sagawa, J; Nagano, M.(2015). *Integration, Un Certainty, Information Quality, and Performance: are View Of Empirical Research*. International Journal Of Advanced Manufacturing Technology, pp: 1-8.
- Wheelen, L. Hunger, D (2010) Concepts in Strategic Management and Business Policy, 12 ed, Pearson Prentice Hall.
- Wamba, S; Akter, S; Trinchera .(2018). *Turning Information Quality Information Performance in the big data Economy*. Management Decision,

## 12-الملاحق:

### الملحق رقم(1): أسئلة قياس المتغير المستقل والمتغير التابع

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
<b>توقيت المعلومات</b>					
1					يوفر النظام المستخدم في الجامعة السرعة الكافية في الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب
2					لا يعيق غياب أحد العاملين وصول المعلومات في الوقت المناسب
3					يمكن الحصول على المعلومات مباشرة دون اللجوء إلى المركز الأساسي
4					يعدّ زمن الاستجابة للمعلومات المستفسر عنها من نظام المعلومات قصير جداً
5					يتيح نظام المعلومات المستخدم مساحة واسعة لإنجاز الأعمال اليومية وبالتوقيت الزمني المناسب
6					تعتمد الجامعة على المعلومات الحديثة في اتخاذ قراراتها
7					تعتمد الجامعة على الوسائل التكنولوجية للحصول على المعلومات الحديثة من أجل تنفيذ المهام
8					تشارك الجامعة المعلومات الجديدة مع العاملين
<b>بعد العملاء</b>					
1					تمتلك الجامعة القدرة على تطبيق استراتيجيات خلق القيمة المضافة على خدماتها
2					تحقق مخرجات الجامعة التمايز الذي يطمح إليه العملاء

					تقدم الجامعة العديد من المزايا المحفزة للعملاء	3
					تحقق الجامعة مستوى جيد من رضا العملاء	4
					تسعى الجامعة إلى بناء علاقات متميزة طويلة الأمد مع العميل	5
					تسعى الجامعة إلى زيادة مستوى رضا العملاء من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية	6
					تأخذ الجامعة بآراء العاملين المقدمة من أجل تطوير الخدمات	7
					<b>بعد العمليات الداخلية</b>	
					تمتلك الجامعة القدرة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إدارة عملياتها الإدارية	1
					تمتلك الجامعة القدرة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إدارة عملياتها التنظيمية	2
					تمتلك الجامعة القدرة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إدارة عملياتها التشغيلية	3
					تمتلك الجامعة القدرة على الوفاء باحتياجات العملاء من خلال إدارة عملياتها الاجتماعية	4
					تمتلك الجامعة القدرة على تطوير البرامج والمقررات الدراسية لتحقيق رضا العملاء	5
					تعمل الجامعة على تحسين جودة العملية التعليمية، والبحوث العلمية بما يلبي رضا العملاء	6
					تقوم الجامعة باستغلال الطاقة الإنتاجية بالكامل	7

المصدر: الاستبيان من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة