

# دور القرارات الاقتصادية في معالجة المشكلات التي تؤثر في القوائم المالية (حالة تطبيقية على شركة صناعية خاصة سورية)

الدكتور نبيل الحلبي

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

## ملخص

يهدف البحث إلى بيان دور القرارات الاقتصادية في معالجة المشكلات التي تؤثر في القوائم المالية في شركة صناعية خاصة رائدة في سورية. حيث حُدّد الهيكل التنظيمي للشركة الذي يبين مسار اتخاذ القرارات الاقتصادية وإجراء التعديلات الوظيفية والهيكلية في مدتين زمنيّتين قبل إجراء تلك التعديلات وبعدها لبيان نتائج الأعمال التشغيلية وصافي الأرباح والخسائر عن السنتين الماليّتين 2004 و 2005. ولتحقيق ذلك اختيرت عينة مؤلفة من عشرين مديراً ومستشاراً وغيرهم من أصحاب الشركة والقائمين على مجلس إدارتها. ونظراً لخبرة الباحث في عدد من الشركات الصناعية في سورية فقد استند في التوصل إلى نتائج البحث إلى ملاحظاته الشخصية والمقابلات مع المشاركين بالبحث ودورهم في إغناء مضمون البحث والتوصل إلى أهدافه بما يتوافق واستمارة الاستبانة الإحصائية لعينة البحث. كما استخدمت الاختبارات الإحصائية في تحديد المشكلات التي تواجه أصحاب القرارات في العينة المشمولة بالاستبيان وبيان أثرها في القوائم المالية خلال هاتين المدتين.

## النتائج الرئيسية للبحث

- 1- هناك مشكلات تنظيمية وإدارية تتمثل في إجراء العديد من التعديلات على النظام الداخلي للشركة من خلال إدماج عدد من الأقسام أو الدوائر أو فصلها، مع التطبيق الصارم لنظام الأيزو 9001 لعام 2000 وما يعكسه من إجراءات ورقية تفصيلية وروتين أطول لإتمام الدورة المستندية وتنفيذ القرارات الإدارية ضمن الأنشطة المختلفة في الشركة ( الفرضية الأولى للبحث).
- 2- إن وجود مشكلات تشغيلية/إنتاجية تتمثل في طريقة العمل من قبل القائمين على الإنتاج وتعدد طلبات التوريد خارج الخطة لزوم قطع الغيار والصيانات الدورية والطائرة لا يمكن تحقيق كفاءة الاستخدام وربحية أفضل للشركة. كما أن عدم وجود فصل دقيق للمسؤوليات والواجبات تشكل صعوبة في تنفيذ القرارات التشغيلية اليومية المطلوبة بالأوقات المناسبة (الفرضية الثانية للبحث).
- 3- هناك مشكلات تسويقية وبيعية تتمثل في عدم التركيز على جدوى العملية التسويقية والبيعية ورقابة أداء المندوبين بشكل يومي وتصحيح المخالفات حال حدوثها. كما أن هناك نقصاً في التنسيق بين إدارات الإنتاج والتسويق والمبيعات وما يؤثر ذلك في قرارات البيع وجودة المنتج ونسب التالف والهدر والمرتجات والعروض البيعية للمندوبين والسوكلاء (الفرضية الثالثة للبحث).
- 4- هناك مشكلات مالية وشرائية تتعلق بعمليات شراء المواد محلياً وخارجياً وانعكاساتها المالية والنقدية، وتتمثل في عدم دقة خطط الشراء الشهرية لمستلزمات المواد المطلوب شراؤها وكثرة طلبات التوريد خارج الخطة الشهرية. كما أن ضعف التنسيق بين إدارات الإنتاج والمخازن والتخطيط يجعل كل ادارة تتخذ قرارات وتقدم مبررات مدعمة بالوثائق ذات الصلة بما يتوافق ونظام الأيزو والنظام الداخلي والأنظمة الأخرى المطبقة بالشركة، وغالباً ماتكون مبرراتهم الوظيفية منسجمة مع أهداف الإدارة المعنية، ولكنها غير منسجمة مع أهداف الإدارات الأخرى وأحياناً لا تنسجم مع الأهداف الرئيسية للشركة (الفرضية الرابعة للبحث).

## مقدمة البحث :

قدمت معظم الأدبيات المحاسبية عدداً من حالات سلوك الخلل الوظيفي ونقص الأداء التشغيلي مما أدى إلى جعل المناقشات تتمحور حول طبيعة وخصوصية كل منظمة ضمن القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه والنظام الاقتصادي السائد في هذا البلد أو ذاك، فضلاً عن وجود مشكلات في عملية

الرقابة الإدارية ودور القائمين عليها<sup>1</sup>PTP. وتتمثل مشكلة الرقابة الإدارية من خلال بيان الاختلافات الناشئة بين ملاحظات المهتمين والمعنيين في المستوى الوظيفي التنفيذي ضمن أنشطة المنظمة نحو ذلك الدور، إذ ترتبط تلك المشكلات بشكل مباشر بظروف عدم التأكد المرافقة لهدف عملية الرقابة وطبيعتها وأثرها. كما تبين الدراسات والبحوث التي أجريت على صعوبات حالات عدم التأكد أنها موجودة فعلاً في أي منظمة كونها تنعكس بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية السنوية المنشورة، مع تعدد وتنوع الأسباب المحتملة لتلك المشكلات<sup>2</sup>. فقد عزاها بعضهم ( Eynon, G et .al. 1996) إلى عدد من النقاط أهمها: الطبيعة الاحتمالية لعملية الرقابة، التقييم المتأخر لأداء القائمين على أعمال الرقابة، والتطور المتزايد لدور الرقابة الإدارية والذي يخلق تباطؤاً في الاستجابة لمتطلبات هذا التطور. وذلك ريثما يتم تغيير التوقعات السابقة، فضلاً عن الأزمات الاقتصادية العامة والتي تقودنا إلى طرح توقعات و متطلبات جديدة قابلة للقياس المحاسبي، مع وضع معايير أداء عالية المستوى<sup>3</sup>. فضلاً عن أن المصلحة الشخصية للقائمين بعملية الرقابة تؤثر في عملية تمثيلهم للدور الذي يقومون به و توجيهه حسب أوضاعهم الاجتماعية<sup>4</sup>.

مع أنه لم يتم التوصل إلى اتفاق حول ماهية القرارات الاقتصادية التي تساعد في حل المشكلات الإنتاجية والبيعية والتسويقية والمالية والشرائية في المنظمات، إلا أنه يوجد إجماع على وجودها، فضلاً عن وجود عوامل توفيقية تبرراتخاذ القرارات الاقتصادية والسعي للتغلب على مثل تلك المشكلات<sup>5</sup>. ويمكن وصف إجابات مهنة المحاسبة تجاه هذه المشكلات لدى الأدب المحاسبي بأنها

<sup>1</sup> Hopwood, A.G." An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, pp:172.

<sup>2</sup> Arrington, C.E Hillson, W.A. & Wilson , P.F."The Psychology of Expectations Gaps: Why is There So Much Dispute About Auditor Responsibilities?", Accounting and Business Research , Autumn, 1983, pp: 243-250.

<sup>3</sup> Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23,1993, pp,395-411

<sup>4</sup> Eynon, G et .al .," Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession, National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996,25-26.

<sup>5</sup> Eynon, G. et.al.,op.cit.p.27

تحمل أحد الطابعين، الأول أكاديمي والآخر مهني. حيث تتضمن الإجابات الأكاديمية تأكيد ضرورة تعليم المهنيين والقائمين على الأعمال التنفيذية بالمنظمات وتقديم المقترحات بشكل متكرر حول أدوات الرقابة الإدارية، سواء الرسمية منها وغير الرسمية (مثل: المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية-تقارير الحالة الاقتصادية). أما الإجابات المهنية فتتضمن تأكيد الوعي من أجل توسيع نطاق عمل الرقابة وكشف الممارسات ذات المسارات الخاصة وغير المنتظمة<sup>6</sup>. ومع ذلك فقد تم انتقاد مثل هذا التوسع في نطاق عمل الرقابة لأنه أدى إلى النظر إلى عملية الرقابة والتدقيق ودور القائمين على أعمال الرقابة على أنها مجموعة من السلع والخدمات التي تقدم لمصلحة الإدارة العليا، وكوسيلة ضغط على بنود القوائم المالية السنوية المنشورة (Carmichael, D. R., 1974). ويحاول بعض المهتمين بأدوات الرقابة أن يبرهنوا على ضرورة اتباع التغيرات الحديثة في الأنظمة المحاسبية والإدارية والتشغيلية وتوسع العمل بها لتشمل أنشطة المنظمة كلها، مع تأكيد الواجبات والمسؤوليات المناطة بالقائمين على أعمال الرقابة والمستويات التنفيذية بالمنظمة<sup>7</sup>.

يركز البحث على دور القرارات الاقتصادية في معالجة المشكلات التي تؤثر في القوائم المالية المنشورة في شركة صناعية خاصة في سورية، مع التركيز على كيفية معالجة المشكلات التنظيمية في إدارة الشؤون الإدارية والإدارات الإنتاجية والمالية والشرائية والتسويقية العائدة. فقد درست بعض المواضيع التي جرى جدل أكاديمي عليها في الدراسات السابقة، والتي من أهمها: "دور وأداء القائمين على الرقابة الإدارية، طبيعة و محتوى تقارير الأداء لأنشطة الشركة الإنتاجية والمالية والتسويقية والشرائية، ونوعية الرقابة الداخلية"، وبنية الأنظمة المطبقة في الشركة موضوع الدراسة. كما تم تحديد دور الإدارة العليا والقائمين على المستويات الإدارية في المستوى الوظيفي المتوسط في الشركة وبيان مواقفهم المهنية وملاحظاتهم وممارستهم لأعمالهم حسب طبيعة كل نشاط من أنشطة الشركة، كما هو وارد في المخطط الآتي للبحث.

6 Pillsbury, C.M. "Limited Assurance Engagements", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.4 No.2, Spring, 1985, pp.63-79 .

Carmichael, D. R., "The Assurance Function- Auditing at the Crossroads", Journal of Accountancy. September, 1974, p.69.

7 Nair, R.D. and Rittenberg, L.E. "Messages Perceived From Audit, Review, and Compilation Reports : Extension to more Diverse Groups", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.7, No.1, 1987, pp.15-38 .

## مخطط البحث

تقارير الرقابة الإدارية وتقارير الأداء

(مدير الإدارات والإداريون والمحاسبون والمالكون)

متغيرات و عوامل تؤثر في دور وأداء المنفذين في الشركة الخاصة السورية

U المتغير الأول للبحث:	U المتغير الثاني
للبحث: U مشكلات إنتاجية	مشكلات تنظيمية وإدارية
المتغير الثالث للبحث: U:	المتغير الرابع للبحث: U:
مشكلات تتعلق بدراسات السوق والمنافسين وأساليب التسويق المطبقة	مشكلات تتعلق بقرارات الشراء وتسجيل صفقات الأعمال مالياً ومحاسبياً
فرضيات البحث	

مدير الإدارات /المنفذون : وهم مدير الإدارات في الشركة: مدير الإنتاج-مدير المشتريات- مدير التسويق والمبيعات- مدير الإدارة المالية- مدير المخازن- مدير الرقابة الداخلية-مدير التخطيط.  
 • الإداريون/المحاسبون : ممثل الإدارات كنظام الأيزو- مديرون ماليون- معاونو مديرين ماليين - محاسبو إدارة.  
 • المالكون : أصحاب رأس المال في الشركة وتصنف شركة تضامنية مؤلفة من عدة شركاء.

## أهداف البحث:

يمكن تحقيق أهداف البحث من خلال النقاط الآتية:

- 1- تحديد نوعية القرارات الاقتصادية المتخذة وأثرها في نتائج الأعمال السنوية والقوائم المالية السنوية المنشورة.
- 2- تحديد المشكلات الإنتاجية والتسويقية والمالية والشرائية التي تواجه القائمين على أعمال الشركة ودرجة المركزية في اتخاذ القرارات الإدارية واتباع الأنظمة المطبقة للحكم على أداء الإدارات وتحقيق أهداف الشركة.

3- تقديم بعض الحلول التي تسهم في التغلب على المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الشركة والمستفيدين من القوائم المالية وتحسين مستويات الأداء في الشركة.

### مجال البحث:

تركز الدراسة على دور القرارات الاقتصادية في معالجة المشكلات التي تؤثر في القوائم المالية في إحدى الشركات الخاصة الصناعية السورية، مع بيان الممارسات العملية وملاحظات المنفذين في الشركة سواء منهم الإداريون والمحاسبون والمالكون وغيرهم من متخذي القرارات.

حتى الآن لم يتوافر سوى القليل من أدلة الإثبات التي تبيّن المشكلات التي يواجهها القائمون على أعمال الشركة في مختلف أنشطتها الإنتاجية والمالية والتسويقية والشرائية، وماهي الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب عليها، مع وجود تعارض مع بعض نتائج الدراسات السابقة (Al-Halabi, N., 1999; Gay & Schelluch, 1993; Hopwood, A., G., 1977; Johnson, D., et.al., 1983; Mckinley, W., et. al., 1996).

توسع هذه الدراسة البحث السابق عن طريق تحديد القرارات الاقتصادية ودورها في معالجة المشكلات التي تؤثر في القوائم المالية في شركة خاصة صناعية في سورية. فضلاً عن تحديد المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الشركة ومواقف وممارسات المنفذين في الشركة ودورهم في تحقيق أهداف الشركة خلال مدتين مائيتين: 2004 و 2005.

### الدراسات السابقة :

هناك اهتمام كبير في أدبيات المحاسبة بدراسة أهمية إدراك المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية المنشورة لإجراءات المراجعة الداخلية المستندة إلى نظام الرقابة الداخلي للمنظمة وما يقدمه من تقارير أداء تؤدي إلى اتخاذ قرارات اقتصادية وإدارية مناسبة حول مسألة توزيع الموارد النادرة<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Al-Halabi, N. "The Relationship Between Dysfunctional Behavior & Obstacles Facing Individuals in Auditing Offices", Irbid Lil-Buhooth Waldirasat, Irbid National University, Jordan, 1999, pp.123-159.  
Gay & Schelluch .Op .Cit.pp.1-11.  
Hopwood, A. .Op.Cit.p173.  
Johnson, D., Pany, k., & White, R., "Reports and the Loan Decision :Actions & Perceptions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring , 1983, pp.38.  
Mckinley, W. Poneon .L. A. & Schick, A. G. "Auditors, Perceptions of Client Firms :the Stigma of Decline and the Stigma of Growth ", Accounting , Originations & Society, Vol.21, No.213, 1996, pp45-56.  
<sup>9</sup> Neebes, D.L. and Root, W.G. "ABC-s Ten Expectation Gap Proposals-Will they Do the Job? the CPA Journal, October 1987, pp:23-25 .

ويمكن أن تظهر تلك الإجراءات بشكل يؤثر في أسلوب العمل وتستخدم كمبرر عن الأخطاء المرتكبة، كما أن استخدام مثل هذه الإجراءات قد يزيد من حدة مشكلات التشغيل والثقة بالنظام الرقابي والقوائم المالية المنشورة وزيادة عدد من التوقعات غير المنطقية<sup>10</sup>. فقد تمت دراسة وتحليل نطاق عمل القائمين على الرقابة في عدد من المنظمات عند قيامهم بإجراءات المراجعة المحاسبية للقوائم المالية المنشورة المستندة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، لمعرفة ملاحظات المستفيدين والمستخدمين للقوائم المالية المنشورة، وقد تبين من نتائج الدراسة أنه لا توجد أية فروق جوهرية في ملاحظات المستخدمين لمستوى الثقة بإجراءات الرقابة للقوائم المالية، مع الإشارة إلى أن المستخدمين قد يعتمدون على التأكيدات الواردة ضمن تقارير الأداء الدورية وتقارير المراجعة السنوية<sup>11</sup>.

كما بينت ملاحظات موظفي الإفراض في المصارف عند اعتمادهم على القوائم المالية المعدة والمدققة السنوية بأنه لا يمكنهم التمييز بين الأنواع المختلفة من إجراءات التأكيد المتعلقة بنوع الرقابة<sup>12</sup>.

كما قامت دراسات أخرى بالتركيز على أشكال الخلل الوظيفي وملاحظات القائمين على المراجعة والإدارة داخل شركات ومكاتب المراجعة<sup>13</sup>. وقد قامت دراسة بفحص عملية تقييم الأداء في خمس شركات مراجعة دولية واستنتجت أن أسلوب القيادة المتبع يؤثر في أبعاد محددة من الأداء في العمل<sup>14</sup>. ويتفق ذلك مع ما بينته أدبيات علم النفس السلوكي من أن المديرين الذين يتصفون بعلاقات إنسانية إيجابية في العمل يميلون إلى إعطاء درجات عالية بشكل عام، على الرغم من عدم وجود دلالات إحصائية مهمة لهذه النتيجة. وفي دراسة أخرى، استنتجت أن آراء فريق المراجعة له علاقة إيجابية بمستوى ونوع العلاقات الإنسانية التي يتبعها مدير المراجعة أو المراجع الرئيسي في المستوى الإداري المتوسط، ومن ثم فإن أسلوب القائد الذي يتسم بنوع جيد من العلاقات الإنسانية في العمل له علاقة إيجابية مع متغيرات مثل: نوع العلاقات الإنسانية المتداخلة والقناعة في العمل<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Glover, S.M. "The Influence of Time Pressure & Accountability on Auditors' Processing of Non - diagnostic Information ", Journal of Accounting Research, Vol.35, No.2, 1997, pp:26-29.

<sup>11</sup> Epstein, M.J. & Geiger, M.A., "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap ", Journal of Accountancy, January, 1994, pp:117-118.

<sup>12</sup> Johanson, D., Pany, K., & White, R. Op. Cite. P:49.

<sup>13</sup> Kennedy, J. & Peecher, M.E. " Judging Auditors Technical knowledge", Journal of Accounting Research, Vol.35, no.2, 1997, pp.114-118.

<sup>14</sup> Kida, T.E. "Performance Evaluation and Review Meeting Characteristics in Public Accounting Firms", Accounting, Organisations, and Society, 1984.

<sup>15</sup> Pratt, J., and Jiambalvo, J. "Relationships Between Leader Behavior and Audit Team Performance", Accounting, Organisations, and Society, 1982.

بينت هذه الدراسات (Kennedy, J. & Peecher, M.E., 1997; Johanson, Kida, T.E., 1982; Pratt, J., 1984) أن السلوك السلبي للمؤوس في المنظمة من خلال قيامه وهو على علم باتتهالك قواعد نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته وانعكاس ذلك على الأداء. فقد أشارت الدراسة إلى المقصود بالخلل الوظيفي بشكل عام من خلال عدم تنفيذ خطوات الرقابة الداخلية الموضوعية مسبقاً ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة أو أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، إذ يكون سلوك المؤوس في المنظمة سلوكاً سلبياً من خلال تطبيقه قواعد وإجراءات أنظمة الرقابة الموضوعية مسبقاً<sup>16</sup>. كما أن هناك أدلة على وجود مستويات عالية من سلوك الخلل الوظيفي لدى القائمين على أعمال الرقابة الإدارية<sup>17</sup>. وفي محيط الرقابة المحاسبية والمراجعة، فقد تمت مناقشة المشكلات المتعلقة بسلوك الخلل الوظيفي من خلال عدم قيام القائمين على المراجعة بإتمام خطوات وإجراءات المراجعة، دون التمييز بين طبيعة تقارير الأداء لأنشطة المنظمة<sup>18</sup>. وفي دراسة أخرى تم تحديد بعض المتغيرات التي تؤثر في درجة ثقة القائمين على أعمال الرقابة بالأسلوب المتبع في قيادة فريق عمل المراجعة الداخلية، ومن ثم توصلت إلى استنتاجات تتعلق بحقيقة أن الاختيار المناسب لإجراءات خطط المراجعة الداخلية خلال مدة زمنية، والقناعة بالعمل وفعالية الأداء الإداري، وهي أدوات رقابية مهمة تفيد في اتخاذ القرارات في المنظمات وهي مجال لدراسات بحثية مستقبلية<sup>19</sup>.

تم التعبير عن مدى ثقة أصحاب المنظمة بالقوائم المالية عن طريق التفريق بين مستويات دقة وملاءمة المعلومات المحاسبية المقدمة ودور الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة والتعديلات على إجراءات الرقابة الإدارية المتبعة والنظام الداخلي للمنظمة. فضلاً عن أن مستخدمي القوائم المالية المنشورة قد يعتمدون مستوى محدداً من الثقة نتيجة اعتمادهم على تقارير الأداء، رغم عدم توافق هذه التقارير مع طبيعة ودرجة العمل الذي تقع على عاتق كل نشاط من أنشطة المنظمة، وذلك بسبب وجود مشكلات محاسبية في مضمون القوائم المالية. كما تستلزم عملية الرقابة في حد ذاتها اتخاذ مجموعة من الإجراءات المحددة التي تشمل على استفسارات وتبريرات من قبل

<sup>16</sup> Jawarski, B., J. & Young S.M. "Dysfunctional Behaviour & Management. Control: An Empirical Study of Marketing Managers", Accounting Organisations & Society, Vol.17.No,1992.45-60.

Kennedy, J. & Peecher, M.E. McKinley, W. Poneon, L.a. & Schick, A.G. Op.cit. pp:52 .

<sup>17</sup> McKinley et. Al. Op. Cite, p 28.

<sup>18</sup> Kennedy, J. & Peecher, M.E. McKinley, W. Poneon, L.a. & Schick, A.G. Op.cit. pp:121 .

<sup>19</sup> Glover, S.M OpCit.p:114.



مختلف مديري الأنشطة في المنظمة، علاوة على استخدام إجراءات الرقابة المتضمنة معلومات مالية ومعلومات غير مالية<sup>20</sup>.

ومع ذلك فإن تطبيق إجراءات الرقابة الإدارية وإعداد تقارير الأداء يتطلب القيام ببعض الإجراءات والتي قد يكون من المطلوب تنفيذها عند الإجابة عن استفسارات وممارسات المنفذين سواء ما تعلق منها بنظام الرقابة الداخلية أو فحص السجلات المحاسبية، أو الحصول على أدلة إثبات مؤيدة يمكن استخدامها في الإجابة عن تلك الاستفسارات والممارسات<sup>21</sup>.

قدمت إحدى الدراسات (Kelley, T. and Seiler, S.E., 1992) دليلاً على أن متوسط عدد الأفعال والتصرفات التي تؤدي إلى تخفيض نوعية المراجعة الداخلية يمكن أن يتناقص كلما كان الأسلوب الإداري القيادي الملاحظ من قبل مديري المراجعة يعكس مستويات عالية من العلاقات الإنسانية الإيجابية مع اتباع إجراءات رقابية رسمية في العمل، وقد استنتجت هذه الدراسة أن وجود مستويات عالية من أسلوب الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الرسمي في عمل المراجعة قد يساعد على استمرارية إعداد موازنات صارمة يمكن أن تؤدي -على المدى الطويل- إلى سلوك غير مرغوب فيه في العمل<sup>22</sup>. وفي دراسة لاحقة (Al-Halabi N.,1999) وجدت أن لنوع العلاقات الإنسانية في تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية تأثيراً مهماً وفعالاً في التقليل من السلوك السلبي واختلاف الملاحظات بين القائمين على أعمال المراجعة وكان التأثير ضعيفاً فيما يتعلق بتقارير المراجعة<sup>23</sup>.

كما بينت دراسات أخرى عدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة وكذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديداً<sup>24</sup>. وكذلك وجود عوامل توقفية (Contingent Factors) سائدة في شركة سورية صناعية تجعل من الضروري إلزام الشركات الخاصة بتقديم المزيد من

<sup>20</sup> Stawser, J. R. "The Role of Accountant Reports in Users Decision-making Processes: A Review of Empirical Research", Journal of Accounting Literature, Vol. 10, 1991, pp:181-208  
Pound, G.D. "Negative Assurance Reporting - A Review of Practice and Conceptual Issues", Centre for research in Accountancy and Finance, Working Paper, Monash University, 1987, p.1

<sup>21</sup> Gay, G.E. & Schelluch, P., "The Impact of the Long Form Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role", The Australian Accounting Review, Vol.3 No.2, November, 1993, pp: 1-11.

<sup>22</sup> Kelley, T. and Seiler, S.E. "Auditor Stress and Time Budgets", The CPA Journal, 1992.

<sup>23</sup> Al-Halabi, N. Op. Cit. P140.

<sup>24</sup> O'Donnell, E.D. "Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures", Behavioral Research in Accountancy, Vol. 14, 2002, p.149.

Lin, K.Z.m Fraser, I.A.M. and Helherly, D.J. "An Experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 27, 2000, pp.821.

المعلومات المالية والنقدية<sup>25</sup>. كما أن معظم الشركات الخاصة الكبيرة الحجم في سورية تولى مزيداً من الاهتمام بإجراءات الرقابة الإدارية والمحاسبية والإفصاح جنباً إلى جنب مع المعلومات المحاسبية المشكّلة للقوائم المالية المنشورة<sup>26</sup>. لذا نجد أنه لدى اتباع إجراءات المراجعة الداخلية يكون هدف المراجع الداخلي تقديم رأي نحو مستوى الثقة في تمثيل القوائم المالية المنشورة والتي تعد من مسؤولية المحاسبين ونظام الرقابة الداخلي للشركة، ويساعد في تسليط الضوء على المشكلات التي تواجه أصحاب القرارات الاقتصادية ويزودنا بمستوى عالٍ من الشفافية ولكنه غير مطلق عن تمثيل وضع الإدارة العليا وأسلوب إدارتها وملاءمة قراراتها لأوجه العمل بالشركة كلها.

ومن خلال استعراض مواقف وملاحظات وآراء المنفذين والقائمين على الإدارة العليا والمستفيدين من القوائم المالية في الشركة الخاصة الصناعية قيد الدراسة؛ يتوقع أن تظهر مشكلات تواجه القائمين على أعمال الرقابة الداخلية والمنفذين ودورهم في معالجة المشكلات التنظيمية والتشغيلية والمالية والتسويقية وبيان أثرها في القوائم المالية المستندة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ودور الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على تلك المشكلات.

### منهجية البحث :

قُسمت الدراسة استناداً إلى ذلك إلى قسمين رئيسيين: القسم النظري المتمثل في الدراسات السابقة وتحليلها ومناقشتها، والقسم العملي المتمثل في ( I ) فرضيات البحث ( II ) أسلوب البحث.

### ( I ) فرضيات البحث:

استناداً إلى ماسبق يمكننا عرض فرضيات البحث الآتية:

- 1- ليست هناك مشكلات تنظيمية وإدارية تؤثر في أداء مديري الرقابة الداخلية والشؤون الإدارية والآيزو في الشركة قيد الدراسة.
- 2- ليست هناك مشكلات تشغيلية/إنتاجية تؤثر في أداء مديري الإنتاج في الشركة قيد الدراسة.
- 3- ليست هناك مشكلات البيعية وتسويقية تؤثر في أداء مديري المبيعات والتسويق في الشركة قيد الدراسة.

<sup>25</sup> الحلبي، نبيل، دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية- دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق، 2005.

<sup>26</sup> Reichelstein, Stefan, "Providing Managerial Incentives: Cash Flows Versus Accrual Accounting", Journal of Accounting Research, 2000, Vol. 38, No. 2, pp: 243.  
Al-Rashed W. E., " Funds Flows Reporting in Kuwait", The Arab Journal of Accounting, Vol.8, No.1 May, 2005 pp:76-92.

4- ليست هناك مشكلات مالية وشرائية تؤثر في أداء مديري المشتريات والشؤون المالية في الشركة قيد الدراسة.

## (II) أسلوب البحث:

مجتمع الدراسة ووسيلة جمع المعلومات

اختيرت عينة مؤلفة من عشرين مشاركاً بالبحث: ستة عشر مديراً وثلاثة مستشارين والمدير العام للشركة الصناعية موضوع البحث. كما اختيرت عينة من قوائمها المالية عن سنتين ماليتين متتاليتين 2004-2005. ونظراً لخبرة الباحث في بعض الشركات الصناعية في سورية فقد استند في التوصل إلى نتائج البحث إلى ملاحظاته الشخصية والوظيفية والمقابلات مع المشاركين بالبحث ودورهم في إغناء مضمون البحث والتوصل إلى أهدافه. كما تم إعداد استمارة استبانة (الملحق أ-) تتضمن أسئلة عن أهداف البحث موجهة إلى عينة البحث المؤلفة من ثلاث مجموعات: مجموعة مديري الإدارات: الإنتاج والمالية والتسويق والمبيعات والمشتريات، ومجموعة الإداريين (إدارة الرقابة والتدقيق والشؤون الإدارية والآيزو) والمحاسبين، ومجموعة المالكين المؤلفة من المدير العام وهوأحد الشركاء المتضامنين في الشركة قيد الدراسة، الجدول رقم (1). كما استخدمت الاختبارات الإحصائية لاستمارة الاستبانة الإحصائية الخاصة بعينة البحث وذلك بهدف تحديد المشكلات التي تواجه أصحاب القرارات في العينة المشمولة بالاستبيان وبيان أثرها في القوائم المالية خلال هاتين المدتين وإيجاد الحلول الملائمة.

## تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

عُرِضَت البنود الخاصة بالقوائم المالية لعينة الدراسة المتعلقة بمتغيرات البحث مع تفصيل البنود المتعلقة بكل متغير على حدة كما هو ملخص في الجدول رقم (2). كما حُلَّت النتائج المتعلقة بالبنود استناداً إلى كل متغير حسب صلته بموضوع البحث مع الإجابات الأساسية لكل مجموعة من مجموعات عينة البحث وعُرِضَ ملخص لنتائج Mann -Whitney -U-Tests & Anova Tests والاختبارات التي تقوم على المقارنة بين كل من المجموعات السابقة لاختبار فرضيات البحث.

أولاً : النتائج المتعلقة بدور قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات الآيزو 9001 لعام

2000 - المتغير الأول للبحث - وأثرها في القوائم المالية للشركة

عُرِضَت نتائج مقياس ليكرت المتعلق ببنود المتغير الأول للبحث: دور قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات الآيزو 9001 لعام 2000 وأثرها في القوائم المالية للشركة عن عامي 2004 و2005 كما هو مبين في الجدول رقم (3). كان من المتوقع أن تتوافق الملاحظات المتعلقة بهذا المتغير مع

الأنظمة الإدارية وأنظمة نظام الأيزو(9001 لعام 2000) المطبقة بالشركة بهدف تحديد المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال المراجعة الداخلية. وقد نتج عن استخدام درجات Z ومستويات أهمية الاختلافات بين المتغيرات التابعة والمستقلة في اختبارات Mann-Whitney والتي أعدت لمقارنة الاختلافات الجوهرية الملاحظة بين البنود كلها المتعلقة بهذا المتغير وجود تأثير جوهري حول جدوى قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات الأيزو(9001 لعام 2000) وأثرها في القوائم المالية للشركة عن عامي 2004 و2005.

#### أ- جدوى قرارات ملاكات الموظفين:

يبين النظام الداخلي للشركة -قيد الدراسة- شكل الهيكل التنظيمي ونوعية الأنشطة المختلفة ومسار المسؤوليات والواجبات والعلاقات الوظيفية التي تحكم العمل بين الإدارات أو الأنشطة في الشركة. وبناءً على ذلك تم إعداد حاجة كل إدارة من إدارات الشركة من الموظفين والعمال والتوصيف المطلوب للوظائف المطلوبة وتحديد الشواغر. إذ يعد مدير الإدارة أو النشاط مسؤولاً عن سير العمل في الإدارة، إذ يتم توزيع العمل فيما بين العناصر لديه استناداً إلى توصيف العمل المحدد مسبقاً والمستوى الوظيفي داخل تلك الإدارة مع لحظ وجود حرية لمدير الإدارة في تكليف من يراه مناسباً ضمن إدارته للعمل بما يتناسب وحجم العمل المطلوب.

ومن خلال نتائج المقابلات وأسئلة الاستبانة المعدة عن هذا المتغير تبين أن هناك عدداً من القرارات التي اتخذت وأدت إلى وجود تأثير سلبي في القوائم المالية للشركة قيد البحث. ومن استخلاص جدوى تلك القرارات الاقتصادية المتخذة عن عامين متتاليين 2004 و 2005 من خلال المشكلتين الآتيتين:

1- عدم التخطيط العلمي لحاجة كل إدارة من الموظفين والعمال.

2- فصل بعض الأقسام والدوائر أو دمجها ضمن المستويات الإدارية للإدارة المعنية.

أما عن أثر هاتين المشكلتين في القوائم المالية للشركة فتظهران من خلال مقارنة نتائج الأعمال قبل اتخاذ القرارات الاقتصادية وبعدها لكل مشكلة على حدة.

إن القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا في الشركة في محاولة منها لتخفيض التكاليف عن طريق تقليل عدد ملاكات الإدارات لا يكون دائماً في صالح الشركة. فمثلاً إن قرار تخفيض عدد عمال الإنتاج على خطوط الإنتاج يؤدي إلى زيادة نسب الهدر في الإنتاج للبضاعة الجاهزة. فمن ناحية يكون هناك نقص في أجور بعض العمال الموجودين على خطوط الإنتاج، ولكن من ناحية أخرى نجد أن قيمة الهدر والتالف من البضاعة الجاهزة تفوق أضعاف قيمة الوفر الناتج عن تخفيض الرواتب والأجور.

كما أن قرارات نظام العقوبات دون الجوع إلى نظام المكافآت يجعل سياسة الثواب والعقاب أداة غير فعالة للشركة وتنعكس سلباً على قوائمها المالية.

وعن مشكلة فصل بعض الأقسام أو الدوائر أو دمجها لأي إدارة في الشركة فإن القرار المتخذ غالباً لا يكون مدروساً بالشكل الذي يأخذ بالحسبان الأثر الاقتصادي والمالي في الأمد الطويل، وقد تتحقق الفوائد في الأجل القصير ولكن انعكاسها على القوائم المالية يكون كبيراً وليس من مصلحة الشركة. فقد تم فصل دائرة البلاستيك عن إدارة الإنتاج واعتبارها إدارة مستقلة وكانت مبررات القرار أن يتم حصر المسؤولية بيد رئيس قسم البلاستيك وليس مدير الإنتاج مما يساعد في رفع الإنتاجية وتقليل من الأخطاء الفنية المتكررة التي كانت تحدث على خطوط الإنتاج. فقد دام ذلك عدة أشهر إلى أن اكتشفت الإدارة العليا أن أداء إدارة البلاستيك بدأ يتراجع ومن ثمّ عدم قدرة رئيس قسم البلاستيك التغلب على مشكلات الإنتاج وماتبعها من تدهور أكبر في عمليات التشغيل على خطوط الإنتاج، وكان القرار المعاكس بضم تلك الإدارة إلى إدارة الإنتاج. إن هذا القرار ليس اقتصادياً ولا يستند إلى أسس ومعايير علمية وما يعكسه من تأثير من النواحي المالية والتسويقية والربحية كمحصلة نهائية لأداء الشركة.

كما تبين من النظام الداخلي للشركة أن هناك مكتباً استشارياً يضم مستشارين من الشؤون المالية والإدارية والإنتاج. إن قرار إلغاء المكتب الاستشاري وأن تستبدل به إدارة الرقابة والتدقيق له انعكاساته الإيجابية والسلبية من النواحي المالية والإدارية والفنية. فمن الناحية المالية هناك ضعف في تقديم المشورات من حيث الجدوى الاقتصادية وتوزيع النقدية على الموردين وبيان الثغرات في نظام الرقابة الداخلي والعمل على تقديم المقترحات على شكل أوامر إدارية صادرة من الإدارة العليا لتصحيح الأخطاء في الدورة المحاسبية ومعاملات الضرائب والأمور المالية الأخرى ذات الصلة. من جهة أخرى، لاشك أن الرقابة الداخلية تعنى ومن مسؤوليتها الضبط المالي ولكن من المتعارف عليه أن الرقابة تكون لاحقة بعد أن تكون المعاملات المالية قد أنجزت وهذا ما يعرف بأدبيات المحاسبة بالرقابة اللاحقة لعمليات الصرف والدفع والقبض. ومن الناحية الإدارية فإن المستشار الإداري أدى دوراً مهماً في تقديم مقترحات تخص ثغرات في العدد الأمثل للملاكات ضمن إدارات الشركة كلها وتوجيه مسارات التقارير الشهرية الدورية التي تعكس مشاكل إدارات الشركة مع العمل على تقديم مقترحات التطوير بما يلائم النظام الداخلي للشركة وتعديلاته. لاشك أن اقتصار مثل تلك المهام على عاتق المدير الإداري يبطئ عملية التطوير الإداري للشركة وما يصاحبه من محسوبيات وظيفية بينه وبين زملائه من الإدارات الأخرى داخل الشركة. أخيراً، ومن الناحية الفنية فقد نجد أن المستشار الفني يساهم في تقديم خبراته ومقترحاته في ميدان عمليات التشغيل اليومية وخصوصاً المقابلات مع الشركات المصنعة لخطوط الإنتاج وقطع الغيار الرأسمالية وغيرها من حجوم الطاقة الإنتاجية النظرية

والفعلية والتخطيطية وتقارير أداء أقسام ودوائر الإنتاج لأنشطة الشركة بما يتناسب وخطّة الإنتاج والتوسع في خطوط الإنتاج وملاكات الإدارة الإنتاجية في الشركة. من خلال تلك الممارسات العملية فإنّ جزءاً قليلاً من تلك الأعمال يقوم بها مدير الإنتاج وحده.

#### ب- جدوى إجراءات نظام الأيزو ISO 9001 لعام 2000 ونظام الهاسب Haccp

هناك عدد من الإجراءات المتعلقة بنظام الأيزو ومتطلباته من الوثائق مع الحاجة إلى تلك الإجراءات، وما يتطلب ذلك المزيد من الورقيات والروتين في الدورات المستندية للأنشطة مع مزيد من الوقت الذي يخصص من وقت المدير للتأكد من سلامة تطبيق تلك الإجراءات بشكل يومي أو أسبوعي أو شهري. أما عن أثر جدوى إجراءات نظام الأيزو في القوائم المالية للشركة فتظهر من خلال المقارنة بين نتائج الأعمال لأنشطة الشركة قبل اتخاذ القرارات الاقتصادية وبعدها لكل إدارة من إدارات الشركة.

في الواقع، إن مشكلة إجراءات نظام الأيزو ISO 9001 لعام 2000 ونظام الهاسب Haccp لها إيجابياتها وسلبياتها. فالقرارات التي تتخذ في هذا الصدد هي تعليمات ممثل الإدارة لتطبيق إجراءات نظام الأيزو المحددة وفق المواصفة رقم 9001 لعام 2000 ووفق ماتنص عليه هيئة المواصفات والجودة العالمية ISO والتي تمنح شهادة الجودة الشاملة للشركات الصناعية بشكل سنوي. إذ من خلال ممثلي الشركة المانحة لشهادة نظام الأيزو الذين يقومون بزيارات دورية إلى الشركة للوقوف على مدى تطبيق إجراءات نظام الأيزو بما يتوافق وطبيعة عمل الشركة على الواقع العملي، ويتم عقد اجتماعات مع مديري الإدارات كافة وبحضور المدير العام لمناقشة المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الشركة وبيان طبيعة تلك المشكلات والاستماع إلى المبررات لكل إدارة على حدة وإعداد التقارير بتلك الاجتماعات حيث يصادق عليه الجميع ويعدّ القاعدة والركيزة التي يسير عليها جميع المعنيين بالشركة خلال مدة تطويرية قادمة (عادة ماتكون كل نصف سنة) حيث يتكرر الاجتماع بالمدة اللاحقة للوقوف على التطوير الذي حدث من خلال إعداد مايدعى تعديل وثيقة - فعل تصحيحي - فعل وقائي - إذن انحراف. تلك الوثائق ذات أهمية كبيرة من أجل تحقيق تقدم مستمر داخل كل إدارة مع إقامة علاقات وظيفية وتنسيقية مع الإدارات الأخرى بالشركة وفق إجراء انتظام الأيزو ISO 9001 لعام 2000. وبالطبع فإنّ تلك الإجراءات لها انعكاس كبير على القوائم المالية للشركة. ولكن من جهة أخرى فإنّ عيوب إجراءات نظام الأيزو تتلخص في كثرة الورقيات وطول الدورة المستندية والروتين في كثير من الأحيان وما يعكس ذلك من فوات فرص تحقيق ربحية للشركة والتأثير في قوائمها المالية. ومن جهة أخرى هناك إيجابيات يمكن الاستفادة منها فيما لو كانت ملاحظات وتوجيهات

الإدارة العليا تتوافق مع أهداف الشركة وطبيعة أعمال إدارتها وما ينعكس ذلك إيجاباً على قوائمها المالية.

عند استخدام اختبار Mann-Whitney (من اتجاهين) لبيان الاختلافات بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية للبنود المتعلقة بالمشكلات التي يلاحظها المشاركون بالبحث نتجت خمسة فروق جوهرية تتعلق بالملاكات الإدارية (ملاكات الموظفين) وثلاثة فروق جوهرية تتعلق بإجراءات الأيزو. حيث تشير هذه الفروق إلى وجود اختلافات في ملاحظات كل مجموعة من مجموعات المستفيدين من القوائم المالية نحو هذا المتغير ومدى تقييمهم للمشكلات المتعلقة بالملاكات الإدارية وإجراءات نظام الأيزو وذلك وفقاً للأسئلة الخمسة المخصصة لهذا المتغير والمبيّنة بالجدول رقم (1) والنتائج المبينة بالجدول رقم (3).

يشير مستوى الإجابات إلى أن القائمين على أعمال إدارتي الشؤون الإدارية ونظام الأيزو على وعي بعدم قدرة مهنة الرقابة الداخلية على تقديم تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للشركة لا تحتوي على أية بيانات مضللة ومتناقضة (السؤال الأول). ومع ذلك فقد كان لدى القائمين على إجراءات الرقابة الإدارية اعتقاد أكبر عن درجة التأكيد التي يمكن أن يقدمها تقرير الأداء الدوري والمتعلق بكل إدارة على حدة مقارنة مع مواقف وملاحظات باقي مديري الإدارات من جهة والمالكين من جهة أخرى. ويشير ذلك إلى وجود تفاوت في تقدير مشكلات أعمال الرقابة الإدارية بين المستفيدين من القوائم المالية في هذا المجال. إذ يتمتع القائمون على أعمال الرقابة الداخلية بسلطة أقوى بشكل جوهري من السلطة التي يتمتع بها المحاسبون والإداريون.

وقد وجد أن مجموعات عينة البحث كافة تلاحظ أن مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه في حال كان السلوك الوظيفي السلبي في اتباع أعمال الرقابة الإدارية أقل بكثير من المستوى الذي تم الحصول عليه في حال تم اتباع السلوك الوظيفي الإيجابي، وعلى ما يبدو فإن القائمين على أعمال الرقابة الداخلية يعتقدون بأن عملهم يضيف درجة ثقة أكبر إلى التقرير المالي، في حين لم يكن ذلك في اعتقاد باقي مجموعات المشاركين بالبحث، كما سترد مناقشته لاحقاً.

إن مستوى التأكيد الذي يقدمه القائمون على أعمال الرقابة الداخلية مهم بشأن مصداقية القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً. وقد يعود سبب هذا التغير في تفاوت توقع وتقديرات المشاركين بالبحث إلى ضعف أداء بعض القائمين على أعمال الرقابة الإدارية بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص، ولذلك نجد أن هناك حاجة ملحة نحو تطوير مهنة الرقابة الإدارية بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص لتأخذ بالجانب المهني من خلال تحسين إجراءات الرقابة الداخلية وتقوية نظام الرقابة والضبط الداخلي وتحسين أداء عمل الإدارات المختلفة عن

طريق تطوير معايير الأداء كلما كان ذلك ضرورياً وتأكيد ضرورة الالتزام بمعايير الأداء الإداري وتطوير أسلوب عمل الإدارات وتوصيف دقيق لمهام الإدارات بشكل نوعي مع تطوير نوعية الإجراءات الرقابية المتخذة لتشمل إجراءات الرقابة السابقة أيضاً.

يشير مستوى الإجابات الذي يدور حول النقطة الخامسة من مقياس ليكرت بوجود اتفاق بين القائمين على أعمال الإدارات في الشركة على طبيعة السياسات المالية والمحاسبية المستخدمة ضمن القوائم المالية ( السؤال الثاني)، إذ لم تكن هناك فروقات تذكر بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية. ولكن من جهة أخرى كانت ملاحظات القائمين على أعمال الرقابة الداخلية في الشركة والمالكين نحو مشكلات إجراءات نظام الأيزو أكثر مصداقية من ملاحظاتهم نحو مشكلات ملاكات الموظفين والعاملين بالشركة.

كما بيّنت الدراسة عدم وجود اختلافات بين الإداريين والمحاسبين نحو كون القوائم المالية خالية من حوادث الغش ( السؤال الثالث). ولكن تبين وجود فروق جوهرية بين القائمين على الرقابة الداخلية نتيجة اعتقادهم أن المتغير المتعلق بإجراءات نظام الأيزو أقل تأثيراً من إجراءات المراجعة الداخلية كإجراء يسهم في مدى الثقة بخلو القوائم المالية في الشركة من حوادث الغش والتلاعبات المالية، بينما كان اعتقاد المالكين بأن إجراءات المراجعة الداخلية وإجراءات نظام الأيزو معاً تسهم في مدى الثقة بالقوائم المالية وتحقيق رقابة لاحقة ورقابة سابقة على عمليات الصرف والدفع والقبض. وقد تبين من مستوى الإجابات وجود اتفاق نحو كون الشركة غير خالية من حوادث الغش، كما أنها متفقة مع التعريف المحدد للقيود الملازمة لعملية الرقابة الإدارية وعملية المراجعة في أدبيات السلوك المهني وقواعده.

نستنتج من ذلك أنه من الواجب إعلام المالكين بأن مسألة منع حوادث الغش لاتعد مسؤولية القائمين على أعمال الرقابة الداخلية فحسب، وإنما هي مسؤولية الإدارة. وعلى الرغم من وجود مشكلات في أعمال الضبط الداخلي ذات علاقة بمسألة منع حوادث الغش إلا أن هذه المشكلات لاتظهر عند اعتماد تقارير الأداء والرقابة الإدارية بشكلها النهائي. فقد تبين أن لدى المالكين توقعات بأن مسؤولية المراقب الداخلي في منع حوادث الغش مسؤولية غير جوهرية عند مقارنتها بالمسؤولية التي تقع على عاتق الإداريين والمحاسبين، في إشارة إلى مانصت عليه معايير المراجعة المقبولة عموماً بوضوح إلى أن مسألة منع حوادث الغش تعد مسؤولية الإدارة.

كما لم يتم اكتشاف اختلافات جوهرية بين نوعين من المشكلات الملاحظة في الشركة المتمثلتين بسلوك الخلل الوظيفي ونطاق عملية الرقابة الداخلية. وبعبارة أخرى، ما تأثير سلوك الخلل الوظيفي للقائمين على الرقابة الداخلية؟ وهل تمّ إيصال نطاق عملية الرقابة الإدارية والضبط الداخلي إلى



المستخدمين بوضوح؟ (السؤال الخامس). على الرغم من عدم وجود فروق جوهرية بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية تلك فقد كان اعتقاد المالكين أقل من اعتقاد الإداريين والمحاسبين عن سلوك القائمين على أعمال الرقابة الداخلية في الشركة. وقد كان مستوى الإجابات العام يدور عن المعدل الوسطي من نطاق مقياس ليكرت والذي يشير إلى وجود اختلافات في ملاحظات المشاركين بالبحث نحو هذا البند. ولعل رغبات المستفيدين وأهدافهم من القوائم المالية قد أسهم في هذا الاعتقاد وأدى إلى التوصل إلى مثل تلك الفروقات الجوهرية في مواقف وملاحظات المشاركين بالبحث. ومع ذلك يرى الباحث أنه ما تزال هناك حاجة ملحة لإجراء توسيع في صياغة تقارير الأداء والرقابة الداخلية من أجل تحسين عملية اطلاع الإدارة العليا على طريقة العمل المتبع وإجراءات عملية الرقابة الداخلية، فهي تعد بذلك وسيلة إعلام للإدارة العليا بالمواضيع المرتبطة بنوعية وإجراءات الرقابة الإدارية والضبط الداخلي في الشركة.

استناداً إلى ذلك، تشير النتائج السابقة إلى رفض الفرضية الأولى للبحث والتأكيد على وجود مشكلات تنظيمية وإدارية تواجه القائمين على أعمال الرقابة والضبط الداخلي بالشركة والمعنيين بالشؤون الإدارية ونظام الأيزو حول متغير الملاكات الإدارية للموظفين وإجراءات نظام الأيزو وأثرهما في القوائم المالية. ويتضح أن معظم إجابات المشاركين بالبحث تتمحور حول المشكلات الآتية: التلاعبات المالية والمحاسبية أو ما يعرف بأدبيات المحاسبة بالمحاسبة الإبداعية - سلوك الخلل الوظيفي ضمن المستويات الإدارية- القناعة والرضى الوظيفي بالعمل- السلوك السلبي للمحاسبين والإداريين (مثل المحسوبيات بين المستويات الإدارية المختلفة) -نوعية إجراءات الرقابة الإدارية وإجراءات الأيزو. كما يمكن تلخيص أسباب وجود تلك المشكلات بوجود اختلاف في درجة العمل ودرجة التأكيد على الرأي السلبي أو الرأي الإيجابي للقائمين على أعمال الرقابة الإدارية والقناعة بإجراءات نظام الأيزو وعدم تدريب العناصر ذات الكفاءات العالية في العمل على مضمون معايير الرقابة الداخلية والأداء بالشركة.

**ثانياً : النتائج المتعلقة بدور قرارات التوسعات الرأسمالية وجودة المواد الأولية الموردة وأثرها في القوائم المالية للشركة - المتغير الثاني للبحث:**

تمثلت قرارات التوسعات الرأسمالية للشركة قيد الدراسة بإحداث خط إنتاجي مؤتمت بتكلفة رأسمالية ضخمة لتعكس طاقة إنتاجية تلبى السوق المحلية والاستفادة من فرصة السدخول إلى الأسواق المجاورة. واجهت الشركة في بداية الحصول على هذا الخط الإنتاجي المؤتمت بعض المشكلات الإنتاجية المتعلقة بقطع الغيار اللازمة، فضلاً عن ضرورة إجراء بعض التجارب على خطوط الإنتاج

ودعوة ممثلين من الشركة الموردّة للوصول إلى الطاقة الإنتاجية المثلى. إن عدم لحظ الشروط الفنية لهذا الخط الإنتاجي المؤتمت والتركيز فقط على القيمة الرأسمالية للخط الإنتاجي جعل الإدارة العليا تستغرب المبالغ الكبيرة الإضافية الناجمة عن ضرورة تزويد الخط الإنتاجي بقطع الغيار الإضافية ومايرافقه من إحداث نفقات رأسمالية لم تكن بالحسبان كما لم تكن متوقعة، عدا انعكاس ذلك على التدفقات النقدية والقوائم المالية للشركة. ومن جهة أخرى، فإنّ دائرة الجودة تسهم في تدقيق المواد الموردّة من قبل الموردين المعتمدين وذلك وفق بطاقة توصيف المادة المطلوبة- المحددة فنياً ووفق نظام الآيزو تنظيمياً- لأهداف القبول الفني للمادة بإعدادها محضر استلام مخزني أو اختبارها بشكل أولي وإعداد محضر استلام أولي بحال القبول الفني لها أو رفضها وإعداد محضر رفض بالمادة الموردّة.

بيّنت ملاحظات القائمين على أعمال الرقابة الداخلية مدى تأثر القوائم المالية بمشكلات قرارات التوسعات الرأسمالية ونوعية جودة المادة الأولية ودورها في تحقيق الرقابة على أداء إدارات الشركة. وقد كانت مواقف وملاحظات المالكين أقل بشكل جوهري من اعتقاد الإداريين والمحاسبين عن وجود تأثير للمستويات الإدارية التنفيذية أو المستويات الأدنى إدارياً في مثل تلك القرارات والقوائم المالية. كما لم تكن هناك اختلافات بين مجموعات المشاركين فيما يتعلق بأهمية نوعية إجراءات الضبط الداخلي لتغيير مسار اتخاذ مثل تلك القرارات في الإدارة الإنتاجية. إلا أنه ومع ذلك فقد كان مستوى إجاباتهم يشير إلى ضعف اعتقادهم بمدى هذه الفائدة في الرقابة على أداء النشاط الإنتاجي للشركة (السؤال السادس).

وكان اعتقاد المالكين بأهمية تأثير جودة المواد الأولية الموردّة واتخاذ قرارات التوسعات الرأسمالية في القوائم المالية أقوى جوهرياً من اعتقادهم بمدى تحقق هذا التأثير من خلال اجراءات الرقابة الداخلية على كل وردية إنتاجية. كما كانت ملاحظات المالكين والقائمين على أعمال الرقابة الإنتاجية أقوى بشكل جوهري من اعتقاد الإداريين والمحاسبين عن تأثير هاتين المشكلتين في سلوك الخلل الوظيفي ومضمون القوائم المالية. ومع ذلك نجد أنّ مستوى إجابات مجموعات عينة البحث كان يشير إلى التقليل من جدوى وأهمية القوائم المالية التي لم تخضع لعملية المراجعة الدورية وما يصاحب ذلك من عدم اتباع إجراءات الرقابة الإنتاجية وفق معايير الإنتاج والسلامة المهنية وتقارير الإنتاج للورديات الإنتاجية اليومية. وقد ظهرت فروق جوهريّة بين إجابات مجموعات عينة البحث حول مشكلات جودة المواد الأولية الموردّة وتأثيرها في أسلوب العمل للإدارات ذات الصلة بهذا الموضوع وأهمها ادارة المشتريات كونها المعنية بتأمين المواد الأولية من الموردين المعتمدين ضمن المستويات الإدارية المختلفة بالشركة موضوع الدراسة (السؤالان السابع والثامن).

عُرِضَتْ نتائج مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس للبنود المتعلقة بدور قرارات التوسعات الرأسمالية وقرارات تتعلق بجودة المواد الأولية وأثرها في القوائم المالية (الجدول رقم 6). وقد نتج عن استخدام درجات  $z$  ومستويات أهمية الاختلافات في اختبارات Mann-Whitney والتي أعدت لمقارنة الاختلافات الجوهرية الملاحظة لهذين النوعين من المشكلات في الإدارة الإنتاجية وإدارة الجودة وذلك لكل مجموعة من مجموعات عينة البحث سبعة فروق جوهرية، حيث تشير إلى وجود اختلافات واضحة في ملاحظات المشاركين بالبحث نحو أهمية المقارنة لبنود المشكلات التي تواجه القائمين في أعمال الإنتاج والتي تعكس أثراً مهماً على إجراءات الرقابة في الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية والقوائم المالية في الشركة (الأسئلة من 6-15 كما هو مبين في الجدول رقم (1)). كما نتج عن اختبار Mann-Whitney (من اتجاهين) عند تفريقه بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية لبنود تلك القرارات أربعة فروق جوهرية تتعلق بآلية اتخاذ قرارات التوسعات الرأسمالية وقرارات جودة المادة الأولية حيث تشير هذه الفروق إلى الاختلافات في ملاحظات كل مجموعة من مجموعات عينة البحث نحو المواضيع الواردة في هذه البنود وتأثيرها في القوائم المالية.

تأسيساً على ذلك، رُفِضَتْ الفرضية الثانية للبحث حيث بينت نتائج الدراسة أن هناك مشكلات تواجه القائمين على أعمال الرقابة الداخلية وإدارة الإنتاج حول أثر القرارات المتعلقة بالتوسعات الرأسمالية وجودة المواد الأولية، مع وجود أثر ذلك في القوائم المالية الختامية المعدة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

### ثالثاً: النتائج المتعلقة بدور قرارات دراسات السوق والمنافسين وأساليب التسويق المتبعة وأثرها في القوائم المالية للشركة- المتغير الثالث للبحث:

يشير المعدل الوسطي للإجابات وفق مقياس ليكرت المتعلق بدرجة المنافسة وآلية العمل التسويقي والبيعي إلى طبيعة السياسات البيعية المتبعة بالشركة وأثر ذلك في قوائمها المالية. إلا أنّ المشاركين بالبحث كانوا حياديين وبعثادهم أن وجود مشكلات تتعلق بحصة الشركة في السوق أمام المنافسين ونوعية إجراءات الرقابة التسويقية يمكن أن يقدم معلومات مهمة عن الطريقة التي تتم بها إدارة الشركة وطبيعة سياساتها. وقد جاءت هذه النتائج متفقة مع الآراء المهنية والتي تشير إلى أن الرأي العام عن مشكلات الرقابة التسويقية والبيعية هو رأي يخص إدارة التسويق وإدارة المبيعات ولا يمكنه أن يفيد في التقرير عن مدى كفاءة الإدارة وكفائتها في الإدارات الأخرى للشركة (السؤال التاسع).

تبيّن نتائج الدراسة وفق الجدول رقم (5) أنّ المشاركين بالبحث كافةً يعتقدون بعدم قدرة القوائم المالية الحالية للشركة على اكتشاف الغش، مع إمكانية الاستدلال بها كمؤشر على جدوى السياسات التسويقية والبيعية المتبعة من قبل الإدارة العليا. حيث هناك توافق بين مجموعات عينة البحث نحو عجز هذه القوائم عن اكتشاف الغش لأنها غالباً ماتعد متأخرة وتفقد مصداقيتها نتيجة مرور الزمن ولا تكون الاستفادة منها إلا بعد أن تكون الأحداث التاريخية لصفقات الأعمال قد تمت فعلاً وجرّت التسويات المتفق عليها تمهيداً للإعداد النهائي للقوائم المالية (السؤال التاسع).

كما بيّنت مجموعات عينة البحث وجود ضعف واضح في أدوات الرقابة الداخلية مع الاعتماد على أدوات الرقابة غير الرسمية (مثل: المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية- تقارير الأداء لإدارات الشركة - تقارير الاجتماعات الدورية الشهرية لكل إدارة من إدارات الشركة) أكثر من الاعتماد على أدوات الرقابة الرسمية. كما أن عدم وجود أطر تسويقية وبيعية كفوء يسهم في ضعف بنية نظام الرقابة الداخلية في الشركة. حيث هناك فروق جوهرية بين اعتقاد القائمين على أعمال الرقابة الداخلية من جهة وبين اعتقاد المحاسبين ومديري التسويق والمبيعات من جهة أخرى، مع ملاحظة توافق غير ملاحظ جوهرياً بين كل من المحاسبين والمالكين (السؤال العاشر).

وعن السلوك السلبي للمندوبين والوكلاء في المحافظات فقد بدا واضحاً لدى المشاركين بالبحث كافةً واتفاقهم بأن هناك ممارسات غير صحيحة مهنيّاً- وتسويقياً وبيعياً- مثل: (أ) عدم إحكام الرقابة على مديونية الوكيل أو المندوب (ب) ضعف التنسيق بين إدارة المبيعات والمخازن (ج) عدم إحداث تغييرات مستمرة في مواقع وتوزيعات المندوبين وما يعكس ذلك عدم إمكانية كشف الأداء السلبي لهم في الوقت المناسب (د) وجود عرقلة إدارية بحال وجود تغيير متكرر في الأطر الوظيفية لإدارتي التسويق والمبيعات بعد حدوث مثل تلك الممارسات (ه) عدم المبالاة بأهمية ومضمون التدفقات النقدية وأثر ذلك في القوائم المالية للشركة (السؤال الحادي عشر). علاوة على ذلك، هناك ممارسات سلوك الخلل الإداري ضمن الإدارة التسويقية والبيعية وما تعكسه من آثار سلبية مثل تطبيق المحسوبيات ضمن المستويات الإدارية المختلفة والتي تعرقل تطبيق الأساليب العلمية في تقييم الأداء وتحديد نقاط الأداء للمستويات الإدارية أو الأنشطة التنفيذية، حيث بيّنت مجموعات عينة البحث توافقاً ضمنياً للتعبير عن أهمية مثل تلك الممارسات للشركة موضوع الدراسة (السؤال الثاني عشر).

وفيما يخص التلاعبات المحاسبية فقد تبين أنها موجودة من خلال الممارسات المهنية والمحاسبية وما يعكس ذلك من مشكلات تتمثل في سلوك سلبي لدى المحاسبين واتفاقهم مع المعنيين في إدارة المبيعات مما يعرقل دور إجراءات الرقابة الداخلية ويجعل الأمر أكثر صعوبة. فقد ظهر اعتقاد المالكين

على وجه الخصوص بأن تلك الممارسات موجودة حيث يبرر بعض المشاركين بالبحث أن إحداهن إدارة للرقابة والتدقيق ضمن أنشطة الشركة وسرعة التوسع في ملاكها العددي يعُدُّ تعبيراً عن رغبة الإدارة العليا في مواجهة تلك الممارسات والحد منها. وتتفاقم تلك المشكلات لتصبح عشرة أمام القائمين على أعمال الرقابة الداخلية، حيث أشار القائمون على أعمال الرقابة إلى أن إعادة صياغة تقارير البيع اليومية في نهاية كل شهر بشكل متكرر يكون مؤشراً على تأثير سلوك الخلل الوظيفي لدى المحاسبين والإداريين والمندوبين والوكلاء وانعكاس ذلك على القوائم المالية للشركة.

إن تحليلنا السابق يركز على المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الرقابة الداخلية (مثل: المنافسة والسلوك الوظيفي للمندوبين والوكلاء) ودور القرارات الاقتصادية في تقييم الأداء التسويقي والبيعي وما يعكسه من تأثير في القوائم المالية للشركة. أما تحليلنا الآن فيركز الاهتمام على أهمية المشاركين بالبحث ودورهم (n=20) من مختلف فئاتهم في التغلب على المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الرقابة الداخلية والقائمين على أعمال التسويق والمبيعات في الشركة قيد الدراسة. ولتحقيق ذلك استخدمت اختبارات ANOVA لبيان التفاعلات بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمجموعات عينة البحث (مجموعة مديري الإدارات ومجموعة الإداريين/ المحاسبين ومجموعة المالكين) ومتغيري حصة السوق ودرجة المنافسة من جهة، والمتغيرات التابعة المتمثلة بطريقة أداء المندوبين والوكلاء والقائمين على أعمال التسويق والمبيعات كما هو مبين في الجدولين 6 و 7.

وفيما يتعلق بسلوك الخلل الوظيفي يبين الجدول رقم (6) وجود أهمية للتأثيرات الرئيسية للمتغيرات المستقلة الثلاثة لمستوى دلالة أقل من 10%، حيث بلغت أهمية  $F=7\%$ . وتبين النتائج في الجدول رقم (7) أن هذه التأثيرات أقل أهمية من حيث الدلالة الإحصائية حيث بلغت أهمية قيمة  $F=14\%$ . إن التحليل لهذه الظاهرة يؤكد زيادة أهمية مشكلات الخلل الوظيفي للمندوبين والوكلاء وفق ما يواجهونه من درجات للمنافسة ومدى انتشار منتجات الشركة في السوق المحلية وانعكاس ذلك على أدائهم من ثم تأثر القوائم المالية كنتيجة نهائية وما يتطلب ذلك من اتخاذ قرارات اقتصادية مناسبة. كما تبين نتائج الجدول رقم (7) أن مواقف وملاحظات القائمين على أعمال التسويق والمبيعات تتمثل في حل بعض المشكلات البيعية والتسويقية من خلال إصدار التوجيهات والتعليمات والأوامر الإدارية للحد من السلوك السلبي للمندوبين والوكلاء واتخاذ القرارات المناسبة للمحافظة على حصة الشركة في السوق المحلية، وتحقيق الخطة التسويقية، ورسم السياسات اللازمة لذلك، والعمل على اختصار خطوات الرقابة الإدارية وصولاً إلى إعداد خطة رقابية أكثر فعالية، مع ملاحظة أن حل بعض تلك المشكلات يكون بشكل فردي دون العودة للمستويات العليا في الشركة.

تأسيساً على ذلك، رُفِضَتِ الفرضية الثالثة للبحث حيث بيّنت نتائج الدراسة أن هناك مشكلات تواجه القائمين على أعمال الرقابة الداخلية وإدارتي التسويق والمبيعات حول أثر القرارات المتخذة لمواجهة المنافسة في السوق المحلية ومراقبة سلوك المندوبين والوكلاء ومن ثمّ أثر ذلك في القوائم المالية الختامية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

#### رابعاً: النتائج المتعلقة بدور قرارات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم وآلية توزيع التدفقات النقدية بشكل يومي على الموردين والتسجيل المحاسبي لحركة المبيعات اليومية وأثرها في القوائم المالية للشركة عن عامي 2004 و2005 -المتغير الرابع للبحث:

استناداً إلى تعليمات وإجراءات نظام الأيزو والنظام المالي المعمول به بالشركة يتم ارفاق الوثائق والمستندات من قبل القائمين على ادارة المشتريات عند إتمام طلب شراء مادة أولية أو تأمين قطع الغيار اللازمة للآلات. وهناك خطوات وإجراءات ضرورية لإتمام عملية الشراء واعتمادها من حيث تثبيت الشراء والحصول على موافقة الصرف من المدير العام. فمن حيث خطوات الشراء فتتمثل بالوثائق الآتية: مذكرة بيان رأي صادرة عن ادارة المشتريات- نسخة عن الخطة الشهرية للمادة المطلوبة أو طلب توريد خارج الخطة - فاتورة صادرة عن المورد المطلوب الذي اختير للتوريد منه- محضر استلام أولي للتأكد من المواصفات الفنية وفق نظام الأيزوالمعمول به بالشركة- محضر استلام مخزني إشعاراً باستلام البضاعة المطلوبة من قبل أمين مخزن المواد الأولية. أما الإجراءات الشرائية فتتمثل في استلام طلب الشراء من الجهة الطالبة من الشركة ومن ثم مراسلة الموردين المعتمدين، وبعدها فض العروض من الموردين والحصول على موافقة على التثبيت والتحويل لصالح المورد الفائز ومتابعة التوريد لمخازن الشركة.

يشير المعدل الوسطي للإجابات وفق مقياس ليكرت المتعلق بمدى كفاءة أداء إدارة المشتريات ودورها -عند اعتماد الموردين المحليين والخارجيين- إلى التأثير في القوائم المالية حيث تبين أن المشاركين بالبحث كانوا حياديين في البند المتعلق بالتعاقد مع الموردين وإحداث النفقات الجارية والرأسمالية وإدارة النقدية من قبل الإدارة المالية (السؤالان الثالث عشر والرابع عشر). واعتقدت المجموعات المشمولة بالعينة بأن تحديد مشكلات السلوك الوظيفي نحو قرارات الشراء وإدارة التدفقات النقدية ونوعية إجراءات الرقابة المحاسبية يمكن أن يقدم معلومات مهمة عن الطريقة التي تتم بها إدارة الشركة. وقد جاءت هذه النتائج متفقة مع الآراء المهنية والتي تشير إلى أن الرأي

العام حول مشكلات إدارة التدفقات النقدية هو رأي يخص القوائم المالية فحسب ولا يمكنه ان يفيد في التقرير عن مدى كفاءة الإدارة وكفايتها في المنشأة الاقتصادية.

تبين نتائج الدراسة وفق الجدول رقم (8) أن هناك توافقاً بين مجموعات عينة البحث نحو عجز القوائم المالية عن اكتشاف التلاعبات في إدارة النقدية وعمليات الشراء لأنها غالباً ماتعد متأخرة وتفقد مصداقيتها نتيجة مرور الزمن ولا تكون الاستفادة منها إلا بعد أن تكون الأحداث التاريخية لصفقات الأعمال قد تمت فعلاً، وجرت التسويات المتفق عليها تمهيداً للإعداد النهائي للقوائم المالية عن السنة المالية الجارية (السؤال الخامس عشر).

وعن بنية نظام الرقابة الداخلية فقد بينت مجموعات عينة البحث وجود ضعف واضح في أدوات الرقابة الداخلية مع الاعتماد على أدوات الرقابة غير الرسمية (مثل: استغلال المركز الوظيفي - العلاقات الشخصية مع الإدارة العليا- النفوذ الاقتصادي غير الاقتصادي) أكثر من الاعتماد على أدوات الرقابة الرسمية. كما أن عدم وجود أطر إدارية ومحاسبية كفوءة يسهم في ضعف بنية نظام الرقابة الداخلية في الشركة. حيث هناك فروق جوهرية بين اعتقاد القائمين على أعمال الرقابة الداخلية من جهة وبين اعتقاد المالكين من جهة أخرى، مع ملاحظة عدم توافق -غير ملاحظ جوهرياً- بين كل من المحاسبين والمالكين بشأن الدور والتنسيق الذي يمكن أن يتم بين إدارتي المشتريات والمالية (السؤال السادس عشر). فمثلاً إن عملية تدقيق طلبات التحويل بالقطع الأجنبي وتحويل النقدية للشركات الأجنبية موضوع شراء قطع الغيار إلى الجهة الطالبة في إدارة الإنتاج وتصفية المعاملة مالياً وشرانياً تتم بإجراءات تم تحديدها من قبل القائمين على إدارة نظام الأيزو بالشركة من خلال التجارب والممارسة العملية في الشركة منذ مدد سابقة وليس وفق ما هو سائد عالمياً. فمن المتعارف عليه أن يتم إرسال البروفورما بعرض مقدم من الموردين الخارجيين لتوريد قطع غيار إلى الإدارة المالية وذلك لتدقيق مضمون الفاتورة مع طلب الشراء المرسل من إدارة المشتريات ومطابقة ذلك مع الخطة الشهرية (قسم التخطيط) أو طلب التوريد من خارج الخطة (الجهة الطالبة من إدارات الشركة) ومن ثم ضبط توافر القطع الأجنبي المطلوب ثم إعادة إلى إدارة المشتريات للتثبيت مع المورد وانتظار التوريد ضمن الشروط المتفق عليها في متن الفاتورة/العرض المقدم من المورد الخارجي (السؤال السابع عشر).

إن المطبق في الشركة قيد الدراسة يتمثل في قيام إدارة المشتريات بالاتفاق مع المورد الخارجي وأخذ موافقة الإدارة العليا- تؤخذ حصراً من المدير العام لجميع معاملات الشراء الخارجي - وذلك للتثبيت وتحويل القطع الأجنبي إلى الجهة الخارجية الموردة دون أن تكون الإدارة المالية قد علمت

بشيء بعد. يلي ذلك قيام إدارة المشتريات باعداد طلب تحويل بالقطع الأجنبي (بعد أن يتم التثبيت مع المورد للتوريد وفق مضمون الخطة الشهرية أو طلب التوريد من خارج الخطة) حيث يوقع طلب التحويل من قبل ثلاث جهات: مدير المشتريات والمدير المالي والمدير العام يتضمن معلومات عن المستفيد وعنوانه وتفصيل عن حسابه المصرفي والمبلغ المطلوب تحويله ومبررات التحويل (حسب كون طلب التوريد وفق الخطة أو من خارج الخطة). وبعد وصول إشعار التحويل إلى المورد يحتفظ بنسخة لدى الإدارة المالية ونسخة لدى إدارة المشتريات حيث يتم التنسيق بين الإدارتين وبشكل خاص تقوم إدارة المشتريات بمتابعة التوريد مع المورد الخارجي للاستلام وفق مدة الاستلام المتفق عليها (السؤال الثامن عشر).

أما مايتعلق بالسلوك السلبي للإداريين والمحاسبين (السؤال التاسع عشر) فقد بدا واضحاً لدى المشاركين بالبحث كافةً واتفقهم بأن هناك ممارسات غير صحيحة مهنيًا مثل: (أ) عدم إثبات وإكمال دورة المخازن، (ب) عدم إعداد مطابقات مالية ومخزنية بشكل دوري ومفاجيء وما يعكس ذلك عدم إمكانية كشفها بالوقت المناسب (ج) وجود عرقلة تنظيمية وإدارية بحال وجود تغير متكرر في الأطر الوظيفية بعد حدوث مثل تلك الممارسات (د) عدم المبالاة في كثير من الأحيان بأهمية القوائم المالية الجزئية ومضمونها (السؤال الحادي عشر). فضلاً عن ممارسات سلوك الخلل الإداري وما تعكسه من آثار سلبية مثل تطبيق المحسوبيات ضمن المستويات الإدارية المختلفة والتي تعرقل تطبيق الأساليب العلمية في تقييم الأداء وتحديد نقاط الأداء للمستويات الإدارية أو الأنشطة التنفيذية، حيث بيّنت مجموعات عينة البحث توافقاً ضمنياً للتعبير عن أهمية مثل تلك الممارسات وتأثيرها السلبي في القوائم المالية للشركة (السؤال العشرون).

وفيما يخص التلاعبات المحاسبية، أو ماتدعى بأدبيات المحاسبة بالمحاسبة الإبداعية، فقد تبين أنها موجودة من خلال الممارسات المهنية والمحاسبية (بعضها يمارس بحسن نية) مع وجود مشكلات تتمثل في سلوك سلبي أحياناً لدى المحاسبين واتفقهم مع الإداريين لتكوين رأي مهني ملائم تصبح رقابته من قبل القائمين على أعمال الرقابة الداخلية أمراً أكثر صعوبة. فقد ظهر اعتقاد المالكين على وجه الخصوص بأن تلك الممارسات موجودة ويبرر بعض المشاركين بالبحث أن إحداث إدارة للرقابة والتدقيق ضمن أنشطة الشركة يعدّ تعبيراً عن رغبة الإدارة العليا في مواجهة مثل تلك الممارسات والحد منها.

كما أظهرت الدراسة وجود محاولة لإدارة الإيرادات والأرباح عند عرض البيانات المالية وهي ممارسة لابد منها بعد إجراء المطابقات المالية والمخزنية ضمن الشركة وفروعها في المحافظات.



ويظهر ذلك بشكل جلياً لدى تتبع ملاحظات المحاسبين والمالكين من جهة والمحاسبين والإداريين من جهة أخرى مما يجعل الاعتقاد أقوى لدى القائمين على أعمال الرقابة الداخلية في تحقيق مزيد من التأثير القوي في سلوك الخلل الوظيفي المتعلق بهذا البند. وقد بينت ردود فعل المشاركين بالبحث تطبيق هذه الممارسات تتم بشكل كبير عند إعداد القوائم المالية السنوية (السؤال الرابع عشر). وتتفاقم تلك المشكلات وتصبح عثرة أمام القائمين على أعمال الرقابة الداخلية، حيث أشار معظم القائمين على أعمال الرقابة الداخلية إلى أن إعادة صياغة التقارير المالية في نهاية السنة المالية بشكل متكرر يكون مؤشراً على تأثير سلوك الخلل الوظيفي لدى المحاسبين والإداريين في تقرير مضمون القوائم المالية لخدمة المستفيدين منها من ملاك الشركة (السؤال الحادي والعشرون).

يشير المعدل الوسطي للإجابات وفق مقياس ليكرت المتعلق إلى أهمية ودور قرارات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم وآلية توزيع التدفقات النقدية بشكل يومي على الموردين والتسجيل المحاسبي لحركة المبيعات اليومية وأثر مثل تلك القرارات في القوائم المالية للشركة. نتيجة لذلك اعتقدت المجموعات المشمولة بالعينة كافة بأن وجود مشكلات تتعلق بآلية التعامل مع الموردين وبيان السلوك الوظيفي للقائمين على أعمال الشراء والمالية يمكن أن يقدم معلومات مهمة عن الطريقة التي تتم بها إدارة الشركة. فمن خلال المقابلات الشفهية مع المشاركين بالبحث تبين أن هناك مقترحات من إدارة المشتريات حول آلية إبرام عقود سنوية مع الموردين المعتمدين وللمواد الأولية الأساسية وفقاً لجدوى المقارنات بالعروض المقدمة وتوفر النقدية المتاحة خلال أوقات المواسم وخارج المواسم والمخاطر التي يمكن أن تواجهها الشركة في أوقات المواسم بحال عدم التزام المورد بالتوريدات المطلوبة وغيرها من عناصر الجدوى الاقتصادية التي تؤيد إبرام مثل تلك العقود مع الموردين. فمثلاً: تم تقديم مقترح من مدير المشتريات إلى المدير العام يقترح فيه إبرام عقد سنوي لتوريد بريفورمات من الموردين المحليين المعتمدين بسعر منافس وبأقل بنسبة 5% عن أسعار العارضين الآخرين ولدى المناقشات مع باقي العروض المقدمة تبين أن شروط التوريد والالتزام بالتوريد والتسهيلات الائتمانية كانت الأنسب للشركة مع لحظ إمكانية إجراء التعديلات المسبقة على جدول التوريدات بما يتناسب وحاجات التشغيل بالشركة. وبنسبة المناقشة تمت الموافقة من الإدارة العليا الممثلة بالمدير العام على إبرام العقد مع المورد الأنسب وتحديد جدول كمي بالتوريدات على مدار العام. إن دور إدارة المشتريات في التأثير في القوائم المالية واضح من خلال تأجيل الدفع ما أمكن والتسهيلات الائتمانية التي تمت بذات الشروط للدفع النقدي وما يترتب على ذلك من توفير الفوائد (تكلفة الأموال المستثمرة) على رأس المال المستثمر وتأمين التشغيل وتحقيق خطة المبيعات واستمرارية تحقيق الأرباح.

إن تحليلنا السابق يركز على المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال إدارتي الشؤون المالية والمشتريات وأثر مشكلات قرارات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم وآلية توزيع النقدية بشكل يومي في القوائم المالية. أما تحليلنا الآن فيركز الاهتمام على أهمية المشاركين بالبحث من مختلف فئاتهم ودورهم في التغلب في حل المشكلات المتعلقة بقرارات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم وانعكاس ذلك على القوائم المالية. ولتحقيق ذلك فقد استخدمت اختبارات ANOVA لبيان التفاعلات بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمجموعات عينة البحث (مجموعة المالكين ومجموعة الإداريين/ المحاسبين ومجموعة القائمين على أعمال الرقابة الداخلية) ومتغيري تقييم أداء الموردين وآلية توزيع التدفقات النقدية من جهة، والمتغيرات التابعة المتمثلة بطريقة أداء القائمين على أعمال الشؤون المالية والشراء ( $n=20$ ) كما هو مبين في الجدولين 4 و 8.

يبين الجدول رقم (4) العلاقة المتمثلة بالتسجيل المحاسبي وإجراء المطابقات المالية والمحاسبية وآلية توزيع النقدية في محاولة لبيان أهمية التأثيرات الرئيسية للمتغيرات المستقلة الثلاثة لمستوى دلالة أقل من 10%، حيث بلغت أهمية  $F=6\%$ . وتبين النتائج في الجدول رقم (8) أن هذه التأثيرات أقل أهمية من حيث الدلالة الإحصائية حيث بلغت أهمية قيمة  $F=13\%$ . إن التحليل لهذه الظاهرة يؤكد زيادة أهمية مشكلات المطابقات المالية والمحاسبية وآلية توزيع النقدية وما يصاحبه أحياناً من سلوك الخلل الوظيفي يؤثر في القوائم المالية في الشركة الخاصة السورية. كما تبين نتائج الجدول رقم (8) أن مواقف القائمين على أعمال الرقابة الداخلية وملاحظاتهم تتمثل في حل بعض المشكلات الخاصة بالرقابة اللاحقة على الصرف والعمل على إيجاد سبل لضبط المصاريف الخاصة بطلبات التوريد خارج الخطة قبل اكتمال الدورة المستندية والمالية لهذه المصاريف، فضلاً عن السعي نحو اختصار في خطوات الرقابة الداخلية وصولاً إلى إعداد خطة رقابة وضبط داخلي صارمة، ومن ثم حل تلك المشكلات بشكل فردي دون العودة أحياناً إلى المستويات الإدارية العليا في الشركة.

إذن، النتيجة المهمة من الجدولين 4 و 8 أعلاه هي أن المؤشر الذي يبين التغير بين المتغيرات المستقلة و مشكلات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم سلوك الخلل الوظيفي المصاحب لذلك (مستوى دلالة 6%) ومشكلات إجراء المطابقات المالية والمحاسبية وآلية توزيع النقدية (مستوى دلالة 13%) يعطي أرقاماً إيجابية تتعلق بمدى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على القوائم المالية في الشركة الخاصة السورية. واستناداً إلى ذلك يمكن الاستنتاج أنه كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي نحو التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم كان هناك خلل في نظام الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي نحو إجراء مطابقات بين المخازن والمالية وآلية توزيع النقدية تطلب ذلك جهداً وزمناً لإعداد خطة مستلزمات المواد الأولية

وإعادة هيكلة العمل داخل إدارتي الشؤون المالية والمشتريات. كما يصعب على القائمين على أعمال الرقابة الداخلية أن يتوقعوا مقدماً عدد الساعات التي يجب أن تختصر من البرنامج الزمني لخطة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وبذلك تكون الفرصة مهيأة لمشكلات سلوك الخلل الوظيفي داخل إدارات الشركة وفيما بينها بشكل عام.

تأسيساً على ذلك، رُفِضَت الفرضية الرابعة للبحث إذ إنَّ للمشكلات المالية والشرائية في الشركة قيد الدراسة أثرًا في أداء مديري المشتريات والشؤون المالية. وهناك اتفاق عام بين المشاركين بالعينة المشمولة بالاستبيان بمستوياتهم المختلفة في إدارتي الشؤون المالية والمشتريات بأن نشر الوعي بين المهنيين والمستفيدين من القوائم المالية والتدريب المستمر للمحاسبين مع تطوير أنظمة الضبط الداخلي التي تتناسب مع إجراءات الرقابة الإدارية تسهم بشكل كبير في التغلب على مشكلات السلوك الوظيفي نحو أسلوب وطريقة التعامل مع الموردين وتقييم أدائهم والسلوك نحو إجراء المطابقات المخزنية والمالية ودور الرقابة الداخلية والضبط الداخلي على القوائم المالية في الشركة الخاصة السورية.

ومن خلال استعراض نتائج البحث وفرضياته يمكننا قبول الفرضية الخامسة للبحث إذ إنَّ اتخاذ القرارات الاقتصادية في الأوقات المناسبة في الشركة قيد الدراسة يسهم في معالجة مثل تلك المشكلات ويؤثر في قوائمها المالية.

### استنتاجات الدراسة:

فيما يتعلق بدور قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات نظام الأيزو (المتغير الأول للبحث) ومدى تأثيرها بمشكلات إجراءات الرقابة الداخلية والسلوك الوظيفي تجاه إجراءات نظام الأيزو فإنَّ الاستنتاج هنا هو أن مرونة العمل اليومي لتحقيق الأهداف العامة الشركة ضرورة قصوى في حال كان هناك تعارض بين العمل التنفيذي الفعلي اليومي والإجراءات الرقابية وإجراءات نظام الأيزو (الأهداف الفرعية لإدارتي الرقابة الداخلية وممثل الإدارة للأيزو) فلا بد من تحقيق هذه المرونة ومن ثمَّ إجراء التعديلات اللازمة المتمثلة بأوامر إدارية وغيرها من التعليمات لحماية مصالح الملاك وتحقيق الأهداف الرئيسية للشركة.

وعن دور القائمين على إدارة الإنتاج ومدى تأثيرها بمشكلات قرارات التوسعات وجودة المنتج (المتغير الثاني للبحث) فإنَّ الاستنتاج الثاني هنا هو أن مسؤولية الإدارة العليا في الاعتماد الكلي على المركزية في معظم مستويات القرارات لجميع المستويات الإدارية لا يمكن أن تجدي نفعاً وتكون جدواها ليس من صالح تحقيق أهداف الشركة.

وفيما يتعلق بدور والتسويق والمبيعات (المتغير الثالث للبحث) ومدى تأثرها بمشكلات إجراءات الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي) والسلوك الوظيفي تجاه إجراءات نظام الأيزو فإنّ الاستنتاج الثالث هو أنه كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي تجاه العمليات الإنتاجية كان هناك خلل في عمليات التسويق والمبيعات وانعكس ذلك جلياً على مضمون القوائم المالية لما يتطلب ذلك من جهد وزمن من القائمين على أعمال الرقابة الداخلية للبحث عن سبل لحل أسباب تلك المشكلات ، ومن ثمّ من أجل إيجاد حل مؤقت كانت النتائج دائماً حلولاً على الأمد القصير على حساب النتائج غير المحمودة على الأمد الطويل. ازدادت العلاقات الإنسانية المتمثلة في التشاور وتبادل الآراء بين القائمين على أعمال الرقابة الداخلية والأوامر الإدارية والنظام الداخلي في الشركة انخفضت المشكلات ذات الصلة بالعمليات الإنتاجية والتسويق والمبيعات. علاوة على ذلك، فإنّ الوسائل والأساليب اللازمة للتغلب على تلك المشكلات في شركة سورية صناعية تكمن في الآتي:

1- تقوية نظام الرقابة الداخلية عن طريق توضيح إجراءات ودورة الرقابة الداخلية بين مختلف الأنشطة التنفيذية في الشركة بحيث تكون مدعومة بالتزام الإداريين والمحاسبين والمراجعين باتباع الدورات التدريبية المستمرة حول معايير الرقابة وأدائها بما يتلاءم وطبيعة أعمال الشركة، مع ضرورة غرز الثقة بالمديرين من أجل الحصول على دعمهم لتنفيذ تلك الإجراءات وتعديلها كلما كان ذلك ضرورياً.

2- الاعتماد على البيانات المالية والبيانات غير المالية وزيادة الاهتمام بالمعلومات النقدية واعتبارها ذات المستوى من الأهمية عند تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركة.

وعن دور إدارتي المشتريات والمالية (المتغير الرابع للبحث) ومدى تأثرهما بمشكلات إجراءات الرقابة الداخلية والسلوك الوظيفي تجاه إجراءات نظام الأيزو فإنّ الاستنتاج الرابع هنا هو وجود مشكلات مالية وشرائية تتعلق بعمليات شراء المواد محلياً وخارجياً وانعكاساتها المالية والنقدية، وتتمثل في عدم دقة خطط الشراء الشهرية لمستلزمات المواد المطلوب شراؤها وكثرة طلبات التوريد خارج الخطة الشهرية. كما أن ضعف التنسيق بين إدارات الإنتاج والمخازن والتخطيط يجعل كل إدارة تتخذ قراراتها وتقدم مبررات مدعومة بالوثائق ذات الصلة بما يتوافق ونظام الأيزو والنظام الداخلي والأنظمة الأخرى المطبقة بالشركة، وغالباً ما تكون مبرراتهم الوظيفية منسجمة مع أهداف الإدارة المعنية ولكنها غير منسجمة مع أهداف الإدارات الأخرى، وأحياناً لا تنسجم مع الأهداف الرئيسية للشركة (الفرضية الرابعة للبحث).

### توصيات البحث:

يرى الباحث أنه من الضروري تحقيق توافق بين الإجراءات والأوامر الإدارية الصادرة عن الإدارة العليا والمتعلقة بنطاق العمل وتفصيله بما في ذلك توصيف المهام لكل إدارة وما تحتاجه من ملاكات عديدة مؤهلة والتأكيد على الاجتماعات الدورية لكل إدارة والاجتماعات مع الإدارة العليا الممثلة بالمدير العام ولاسيما في أوقات المواسم وقبل توقع مواجهة مشكلات تتعلق بطبيعة العمليات التشغيلية. فضلاً عن تحقيق مستوى من التأكيد من خلال تحديد مواقف وملاحظات القائمين على أعمال الرقابة الداخلية ونظام الآيزو والمديرين التنفيذيين وتقليل الاختلافات فيما بينهم وبين ملاحظات المالكين حول جدوى القرارات الاقتصادية المتخذة استناداً إلى العمليات والأحداث السابقة كون المالكين يعتقدون بأن المركزية في اتخاذ القرارات هي أكثر فائدة مقارنة باللامركزية التي قد تعكس أولوية المصالح الشخصية على مصالح الشركة. في هذا الصدد توصي الدراسة بضرورة إكتشاف حالات جديدة في شركات غير صناعية تبين طبيعة مشكلات عمل الرقابة الداخلية وإجراءات نظام الآيزو ومشكلات تشغيلية أخرى على غرار تلك التي واجهتها الشركة قيد الدراسة وتحديد التفاوت في توقعات المستفيدين من القوائم المالية المعدة استناداً إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وخاصة فيما يتعلق بعوامل الخبرة ودرجة التعليم وتعارض المصالح ومدى السلطة الممنوحة لكل من المالكين ومعدّي القوائم المالية والمديرين التنفيذيين بحيث تصبح مجالاً لبحوث في المستقبل.

فضلاً عن ذلك، توصي الدراسة بضرورة إجراء مقارنة بين القطاعين العام والخاص حول إجراءات المراجعة التحليلية ومدى تطبيق إجراءات نظام الآيزو والعلاقات الوظيفية بين الإدارات التنفيذية ودورها في قياس الأداء واعداد القوائم المالية بما يساهم في كشف المزيد من المشكلات التي تواجه القائمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية. كما توصي الدراسة اعتماد برامج المراجعة على الحاسوب في مختلف المجالات ومراحل عمل القائمين على أعمال الرقابة الداخلية، وأن تستخدم تلك البرامج بما يتوافق وطبيعة عمل الشركة الخاصة. أخيراً، توصي الدراسة بأن يتم إعداد البحوث العلمية والعملية حول مدى تطابق المناهج الأكاديمية في الجامعات وسلوك العمل المهني للقائمين على أعمال الرقابة الداخلية ومدققي الحسابات مع ما هو سائد ومطلوب فعلاً في الشركات السورية الصناعية بما يتوافق مع النظام المالي والضريبي السائد حالياً لبيان الفروقات ومعالجة المشكلات بتعديل الأنظمة المالية وتبسيط التعليمات والإجراءات والضريبية، أو فرض قيود صارمة على سلوك المراجعين الداخليين والخارجيين والإداريين والمحاسبين في شركات القطاعين العام والخاص، وهي مجال مفيد لبحوث في المستقبل.

## المراجع

### المراجع العربية

- 1- السامرائي، عدنان هاشم، الحمود، تركي راجي، "دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية- دراسة ميدانية، التعاون الصناعي، العدد 73- 1998، الدوحة، قطر.
- 2- الحلبي، نبيل، "دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية- دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة دمشق، 2005، ص1-24.
- 3- الخاطر، خالد، السامرائي، عدنان، " المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر- بحث ميداني"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن- العدد الأول- مايو- 2005 ص1-25.
- 4- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الأمريكية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر- عمان- الأردن، 2001.
- 5- القوانين والتشريعات والتعليمات الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية- عدة إصدارات حول إجراءات المراجعة وقواعد السلوك المهني وتقارير المراجعة.

### المراجع الأجنبية

- 1- Al-Halabi, N. "The Relationship Between Dysfunctional Behavior & Obstacles Facing Individuals in Auditing Offices", Irbid Lil-Buhooth Waldirasat, Irbid National University, Jordan, 1999, pp.123-159.
- 2- Al-Rashed W. E., " Funds Flows Reporting in Kuwait", The Arab Journal of Accounting, Vol.8, No.1 May, 2005 pp:76-92.
- 3- Arrington, C.E Hillson, W.A. & Wilson , P.F. "The Psychology of Expectations Gaps: Why is There So Much Dispute About Auditor Responsibilities?", Accounting and Business Research , Autumn, 1983, pp: 243-250.
- 4- Carmichael, D. R., "The Assurance Function- Auditing at the Crossroads", Journal of Accountancy, September, 1974, p.69.
- 5- Epstein, M.J. & Geiger, M.A., "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap ", Journal of Accountancy, January, 1994, pp:117-118.
- 6- Eynon, et. al. . Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession "National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996, 25-26.
- 7- Gay, G.E. & Schelluch, P. "The Impact of the Long Form Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role", The Australian Accounting Review, Vol.3 No.2, November.

- 8-Glover, S.M. "The Influence of Time Pressure & Accountability on Auditors' Processing of Non – Diagnostic Information ", Journal of Accounting Research, Vol.35,No.2,1997, pp:26-29.
- 9-Hopwood, A.G." An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, pp:172.
- 10-Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23,1993, pp,395-411.
- 11- Jawarski,B., J. & Young S.M."Dysfunctional Behavior & Management Control : An Empirical Study of Marketing Managers", Accounting Organizations & Society,Vol.17.No,1992.45-60.
- 12-Johnson, D., Pany,k.,& White,R., "Reports and the Loan Decision :Actions & Perceptions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring , 1983.pp.38-5.
- 13-Kennedy,J. & Peecher, M.E. " Judging Auditors Technal Knowledge", Journal of Accounting Research,Vol35,no.2,1997.pp.114-118.
- 14- Kida, T.E."Peromance Evaluation and Review Meeting Characteristics in Public Accounting Firms", Accounting, Organisations, and Society, 1984
- 15-Kronquist, S.L. and Newman, L.N. "Reporting Corporate Cash Flows", Management Accounting, Vol. 72, 7 2001, pp: 31-6.
- 16-Lin,K.Z.m Fraser, IA.M. and Helherly, D.J. "An Experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 27, 2000, pp.821.
- 17- Mckinley, W. Poneon ,L. A.& Schick, A. G. "Auditors, Perceptions of Client Firms :the Stigma of Decline and the Stigma of Growth ", Accounting , Originations & Society, Vol.21,No.213,1996, pp45-56.
- 18-Nair,R.D. and Rittenberg, L.E. "Messages Perceived From Audit, Review, and Compilation Reports : Extension to More Diverse Groups", Auditing :A Journal of Practice and Theory, Vol.7,No.1 ,1987, pp.15-38 .
- 19-Neebes, D.L. and Root, W.G. "ABC-s Ten Expectation Gap Proposals-Will they Do the Job? the CPA Journal, October 1987,pp:23-25 .
- 20- O'Donnell, E.D. "Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures", Behavioral Research in Accountancy, Vol. 14, 2002, p.149.
- 21-Pillsbury,C.M. "Limited Assurance Engagements ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.4 No.2, Spring,1985,pp.63-79.
- 22- Pound , G.D. "Negative Assurance Reporting - A Review of Practice and Conceptual Issues", Centre for research in Accountancy and Finance, Working Paper , Monash University ,1987,p1.
- 23- Pratt, J., and Jiambalvo, J."Relationshis Between Leader Behavior and Audit Team Performance", Accounting, Organisations, and Society, 1982
- 24- Reichelstein, Stefan, "Providing Managerial Incentives: Cash Flows Versus Accrual Accounting", Journal of Accounting Research, 2000, Vol. 38, No. 2, pp: 243.
- 25- Stawser, J. R. "The Role of Accountant Reports in Users Decision-making Processes: A Review of Empirical Research ", Journal of Accounting Literature, Vol. 10,1991 .pp:181-208.

## الملحق - أ -

### الأسئلة الخاصة باستبانة البحث

#### مقدمة

نبين فيما يأتي استمارة الاستبانة التي تتضمن عدداً من الأسئلة للاجابة عنها بما يتوافق وطبيعة العمل الذي تقوم به والمنصب الذي تشغله في الشركة (شريك أو مالك في الشركة - عضو في مجلس إدارة الشركة - مدير عام - مدير رقابة داخلية - مدير إداري - ممثل الإدارة للأيزو - مدير مالي - رئيس قسم الحسابات - محاسب رئيسي). ونود أن نبين لكم أن المعلومات التي تقدمونها سوف تستخدم للأغراض العلمية ولخدمة أهداف هذه الدراسة، كما سيتم التعامل مع الإجابات الخاصة بالاستبيان كلها بسرية تامة ولإطلاع الباحث فقط الذي يستخدمها لأغراض هذه الدراسة.

تقسم أسئلة الاستبانة إلى قسمين رئيسيين: القسم الأول ويتضمن معلومات عامة عن المشارك بالبحث، والقسم الثاني ويتضمن أسئلة الدراسة المتعلقة عن أثر القرارات المختلفة في حل المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال الشركة الصناعية قيد الدراسة وأثرتك القرارات في قوائمها المالية. يرجى التفضل بالإطلاع على أسئلة الاستبانة ووضع إشارة  $\sqrt$  داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن أسئلة الاستبانة، مع بيان رأيك وملاحظاتك ومقترحاتك التي تراها مناسبة في هذا السياق ضمن الجزء المخصص لكل سؤال من أسئلة الاستبانة.

#### القسم الأول : معلومات عامة

يرجى وضع إشارة  $\sqrt$  داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- سنوات الخدمة/الخبرة الوظيفية:

أقل من 3 سنوات      من 3-5 سنوات      أكثر من 5 سنوات

2- التحصيل العلمي:

ثانوية عامة      ثانوية تجارية      معهد ت      اجازة جامعية  
ماجستير      غير ذلك.

3- المنصب الذي تشغله في الشركة:

مدير مالي      مدير إداري      مدير رقابة وتدقيق      رئيس قسم/دائرة  
مدقق خارجي      نائب مدير عام      مدير عام



عضو مجلس ادارة الشركة غير ذلك:.....

### القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بأهداف البحث وفرضياته

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي يناسب إجابتك عن العمل الذي تقوم به وفق المقياس الآتي (من الرقم 1 -دائماً - إلى الرقم 5 -أبداً) :

دائماً تقريباً غالباً أحياناً نادراً أبداً

### أولاً: الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- مدى الاهتمام في البحث بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:

دائماً تقريباً غالباً أحياناً نادراً أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

2- أي من البيانات الآتية تساعدك في تكوين رأي يسهم في زيادة الثقة بالقوائم المالية في شركتك (ضع الرقم 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

مستوى الربحية	السياسات المالية والمحاسبية	رأس مال الشركة
بيانات النسب المالية	بيانات التدفق النقدي	ملخص عن المصاريف الدورية
ملخص عن التغير في حركة المخزون السلعي عن عدة سنوات سابقة		
تعديلات على التقارير	المبيعات الصافية	تعديلات على التقارير المالية
تفاصيل الأصول	المكافآت والحوافز	توزيعات الأرباح

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

3- مدى الشك في كيفية الحصول على المعلومات الضرورية التي تسهم في اتخاذ قرارات تتعلق بخطة عمل المراجعة التي تقوم بإجازها في الشركة التي تعمل فيها:

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً
---------------	---------------	----------------	---------------	--------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

4- مدى قدرتك على التوقع، وبشكل أقرب إلى الدقة، لنتائج القرارات المتعلقة بخطة عمل المراجعة التي تقوم بانجازها في الشركة التي تعمل فيها:

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً
---------------	---------------	----------------	---------------	--------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

5- هل تعتقد بأنك تستطيع الثقة بالبيانات الآتية، ومدى ملاءمتها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات في القسم/الدائرة التي تعمل فيها (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

حساب الأرباح والخسائر	حسابات النقدية	الميزانية العمومية
قائمة التدفقات النقدية	حساب التشغيل	قائمة الموارد والاستخدامات المالية
حساب المتاجرة	قائمة الدخل.	

قوائم أخرى تراها ذات مصدر ثقة

(1) يمكن الثقة بها بشكل كبير	(2) يمكن الثقة بها	(3) غير متأكد	(4) لا أثق بها	(5) لا أثق بها مطلقاً
---------------------------------------	--------------------------	------------------	-------------------	-----------------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

#### ثانياً: الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- مدى الاهتمام في البحث بمعايير المراجعة المقبولة عموماً:

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
--------	--------	---------	--------	-------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

2- مامدى ملاعمة البيانات والقوائم المالية والمحاسبية لخطط المراجعة وإجراءاتها:

(5) غير ملاعمة مطلقاً	(4) ليست ذات ملاعمة	(3) غير متأكد	(2) ملاعمة	(1) ذات ملاعمة عالية
-----------------------------	---------------------------	------------------	---------------	----------------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

3- أي من التقارير الآتية لها فائدة أكثر في عملك الوظيفي (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

تقرير التدفقات النقدية	البيانات الإحصائية	قائمة الدخل
تقرير رئيس الدائرة أو الشعبة	الميزانية العمومية	تقرير المدير أو نائب المدير
ملاحظات تفسيرية حول الحسابات	تقارير التحليل المالي	

(5) لا تأثير لها مطلقاً	(4) لا تؤثر	(3) غير متأكد	(2) تؤثر	(1) لها التأثير الأكبر
-------------------------------	----------------	------------------	-------------	------------------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

4- أي من المتغيرات والأساليب الآتية تراها مهمة وتقبل أن يستخدمها الإداريون والمحاسبون في شركتك عند إعدادهم البيانات المالية المعدة لجهات متعددة من داخل الشركة وخارجها (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

التلاعبات المحاسبية	إعادة صياغة عرض المعلومات المالية
المحسوبيات والواسطة عند انتقاء	توقعات عن معلومات التدفقات النقدية المستقبلية
الوظائف الإدارية المختلفة	الممارسات الإدارية والمحاسبية الأخرى
العوامل البيئية المحيطة بشركتك مثل الضرائب (مع بيانها)	

متغيرات وأساليب وممارسات إدارية أخرى تراها مناسبة ولم تذكر أعلاه

(5) غير مهمة مطلقاً	(4) غير مهمة	(3) غير متأكد	(2) مهمة	(1) ذات أهمية عالية جداً
---------------------------	-----------------	------------------	-------------	--------------------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

5- أي من البيانات الآتية التي تستخدمها في أعمالك اليومية تؤثر في مستوى أدائك للعمل (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

الحسابات الختامية التقليدية	تقارير الإنتاج الصناعية
تعديلات متكررة على الحسابات الختامية	تقدير الحالة الاقتصادية وتعديل القوائم المالية
إحداثيات تعديلات متكررة في كشوفات	التشريعات الضريبية وقوانين تشجيع الاستثمار
المصاريف والإيرادات	

(5) لا تأثير لها مطلقاً	(4) لا تؤثر	(3) غير متأكد	(2) تؤثر	(1) لها التأثير الأكبر
-------------------------------	----------------	------------------	-------------	------------------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

### ثالثاً: الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:  
1- مدى قيامك بالتوقيع على الخطوة النهائية لبرنامج المراجعة دون اتمام كل خطوة من خطوات العمل المطلوب منك أو الإشارة إلى إحدى تلك الخطوات أو بعضها:

(5) أبداً	(4) نادراً	(3) أحياناً	(2) غالباً	(1) دائماً
--------------	---------------	----------------	---------------	---------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

2- أي من البيانات الآتية تعدُّ جزءاً من عمل المحاسبين والإداريين ووالمدققين الداخليين وتسهم في اتخاذ القرارات المختلفة في شركتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

تقييم السيولة معلومات تكشف عن الإفلاس أو التعثر المبكر الدخل المحاسبي  
تقييم سياسات المخزون السلعي أساليب تقييم الأداء الإداري أساليب تقييم الأداء التشغيلي  
معلومات محاسبية إضافية (مالية وغير مالية) درجة السيولة المستقبلية

(5) لا أؤيد مطلقاً	(4) لا أؤيد	(3) غير متأكد	(2) لا أؤيد ذلك	(1) أؤيد بشدة
--------------------------	----------------	------------------	-----------------------	------------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

3- مدى التأكد من أن الأسلوب الذي تتبعه في معالجتك للمشكلات المحيطة بعملك هو الأسلوب الأفضل:

(5) أبدأ	(4) نادراً	(3) أحياناً	(2) غالباً	(1) دائماً
-------------	---------------	----------------	---------------	---------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

4- مدى التأكد من اتباع الأسلوب الأفضل من قبل القائمين على أعمال المراجعة في الأقسام الأخرى في الشركة لحل المشكلات التي تواجهك بالعمل:

(5) أبدأ	(4) نادراً	(3) أحياناً	(2) غالباً	(1) دائماً
-------------	---------------	----------------	---------------	---------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

5- إلى أي مدى تجد صعوبة في تحديد القرار المتعلق بإنجازك لإجراءات المراجعة وخطواتها قرار صحيح:

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً
---------------	---------------	----------------	---------------	--------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

6- مدى الرضى عندما يتكرر نقلك إلى عدة وظائف متنوعة بين أقسام الشركة :

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً
---------------	---------------	----------------	---------------	--------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

7- مدى الرضى عن الإجراءات الآتية المتخذة من قبل الإدارة الأعلى في الشركة التي تعمل فيها:

إقامة دورات تدريبية دورية للقائمين على أعمال المراجعة

إقامة دورات تدريبية دورية للمحاسبين والإداريين

إدخال التكنولوجيا الحديثة للمعلومات كالحاسوب وأساليب إعداد وعرض البيانات إلكترونياً

سياسات الحوافز المتبعة في شركتك:

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً
---------------	---------------	----------------	---------------	--------------

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

8- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات غير مالية ضمن التقرير السنوي وذلك قبل اتخاذ قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

9- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات التدفقات النقدية ضمن البيانات المحاسبية الدورية وذلك قبل اتخاذ قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

10- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات التقارير غير الرسمية ضمن القوائم الختامية والقوائم المالية وذلك قبل اتخاذ قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

## الملحق - ب -

## الأسئلة الخاصة باستبانة البحث-الجدول (1)

متغيرات البحث والمشكلات التي تواجه الشركة الصناعية قيد الدراسة

البنود المتعلقة بأهم المشكلات	المتغيرات
1- مدى الحاجة إلى شعبة رواتب وأجور مرتبطة بالشؤون الإدارية بدلاً من ارتباطها بمكتب المدير العام (أو عدم الحاجة لمثل هذا الارتباط).	1- جدوى قرارات تتعلق بالشؤون الإدارية ونظام الأيزو(البنود 1-4)
2- مدى إتفاق القائمين على أعمال إدارات الشركة مع الأوامر الإدارية المتكررة والمتناقضة في مضمونها أحياناً وانعكاس ذلك على سياسات الشركة (أو عدم اتساقهم حيال ذلك).	2- جدوى قرارات تتعلق بإدارة الإنتاج والبلاستيك والجودة المنتج (البنود 5-8)
3- دور بنية الرقابة الداخلية في المشروع. (أو إخفاق نظام الرقابة الداخلية في المشروع).	
4- مدى الثقة بنظام الأيزو وإجراءات الجودة الشاملة وتوافقه مع الأنظمة المطبقة بالشركة (أو عدم الثقة بنظام الأيزو).	
5- مدى الاتفاق على انفصال أو استقلالية إدارتي الجودة والبلاستيك عن إدارة الإنتاج (أو عدم الاتفاق على ذلك).	
6- مدى تحقيق تعاون وتنسيق بين إدارات الإنتاج والبلاستيك والجودة في تنفيذ خطة الإنتاج والحصول على منتج جاهز سليم (أو أن هناك تعارضاً بالمصالح بين القائمين على تلك الإدارات الإنتاجية).	
7- أثر الأزيد المتكرر لطلبات التوريد خارج الخطة الشهرية في تكاليف الإنتاج واستمرارية التشغيل بالشكل الأمثل (أو أن هناك طلبات توريد خارج الخطة ضمن المسموح به تشغيلياً).	3- جدوى قرارات تتعلق بالتسويق والمبيعات (البنود 9-12)
8- مدى توافق تقارير الأداء مع نظام الأيزو وأهداف إدارة الإنتاج (أو عدم وجود هكذا توافق).	
9- مدى التنسيق بين إدارتي التسويق والمبيعات في تنفيذ خطة المبيعات الشهرية (أو أن هناك تعارضاً بالمصالح بين هاتين الإدارتين).	
10- أثر سياسات المبيعات في أداء عمل المندوبين والوكلاء للوصول إلى منافذ التسويق والمستهلك بالسرعة الممكنة وخصوصاً بأوقات الموسم (أو لآثار لمثل تلك السياسات في أداء القائمين على عمل إدارتي التسويق والمبيعات).	4- جدوى قرارات تتعلق بالمشتريات والمالية (البنود 13-21)
11- دور القائمين على المبيعات في تنفيذ خطة المبيعات ونظام الأيزو ونظام الرواتب والأجور وزيادة حصة الشركة في السوق المحلية والتصدير إلى الخارج وفتح منافذ بيع إضافية.	
12- مدى توافق تقارير الأداء مع نظام الأيزو وأهداف إدارة التسويق (أو عدم وجود هكذا توافق)	
13- مدى تطبيق إدارة المشتريات لسياسة تعدد الموردين وتنفيذ خطة مستلزمات الشراء الشهرية والسنوية (أو عدم قدرتها على تحقيق ذلك).	
14- مدى مساهمة إدارة المشتريات في تنفيذ طلبات توريد لقطع الغيار من خارج الخطة الشهرية وتحقيق الفائدة الاقتصادية من قرارات الشراء الروتينية اليومية وغير الروتينية التي تنفذ على مستلزمات مواد أولية سنوية (أو عدم قدرة إدارة المشتريات على تحقيق هذه	

الأهداف الفرعية).
15- مدى كفاءة أداء الإدارة المالية في توزيع النقدية المتاحة بشكل يومي على الموردين (أو عدم تحقيق هذا التوزيع وانعكاساته على الشركة ككل).
16- دور الإدارة المالية - المسؤولية المهنية- في إعداد القوائم المالية وتطبيق المبادئ الماسية المقبولة عموماً (أو عدم قدرتها على إظهار آثار إجراءات الرقابة الداخلية والرقابة المالية).
17- مدى اكتشاف ومنع حدوث أنواع الغش. (أو عدم القدرة على اكتشاف الغش).
18- مدى الحفاظ على السجلات المحاسبية. (أو عدم القدرة على الحفاظ على السجلات المحاسبية).
19- التحيز و الموضوعية (أو غير مسؤولين عن التحيز و الموضوعية).
20- المحاكمة العقلانية عند اختيار إجراءات المراجعة الداخلية وصياغة مضمون تقارير الأداء المختلفة (أو عدم القناعة بإجراءات المراجعة الداخلية بالشركة).
21- مدى توافق تقارير الأداء مع نظام الآيزو وأهداف الإدارة المالية وإدارة المشتريات (أو عدم وجود هكذا توافق).

تم استخدام البنود أعلاه على أن كلاً منها يمثل البند 1 في مقياس ليكرت المؤلف من خمس نقاط كما يأتي : النقطة ( 1 ) تمثل دائماً و النقطة ( 2 ) تمثل غالباً. و النقطة ( 3 ) تمثل أحياناً. و النقطة (4) تمثل نادراً و النقطة ( 5 ) تمثل أبداً. في حين استخدمت البنود بين قوسين لتكون النقيض لها أي أن كلاً منها يمثل البند رقم 5 وفق مقياس ليكرت ( ذي النقاط الخمس ).

## الجدول (2)

### توزيع عينة البحث و نسب الاستجابة

المجموعة	مديرو الإدارات في الشركة الصناعية قيد الدراسة	المالكون والمستشارون	المجموع الكلي لعينة الدراسة
موزعة على:			
1- المدير العام (والمالكون)	-	2	2
2- المستشارون	-	5	5
3- مدير المشتريات (ورؤساء الأقسام)	3	-	3
4- مدير الإنتاج (ورؤساء الأقسام والدوائر	4	-	4
5- مدير التسويق ومدير المبيعات	2	-	2
6- المدير المالي (ورؤساء الأقسام والدوائر	3	-	3
7- الوكلاء في المحافظات	10	-	10
8- المندوبون في دمشق وريفها المجموع	24	7	24
الكلي للعينة	46	3	53
المستجيبون	31	43 %	34
نسبة الاستجابة للعينة ( % )	67 %		64 %



## الجدول رقم (3)

اختبارات فروق الإجابات بين مجموعات عينة البحث حول دور قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات الأيزو 9001 لعام 2000- المتغير الأول للبحث- وأثرها في القوائم المالية للشركة

الاختلافات بين مجموعات عينات البحث			مجموعات عينة البحث			أهم المشكلات	بنود المتغير الأول للبحث
المحاسبون مع المالكين	ممثل الإدارة مع المحاسبين	مدير الإدارات مع المحاسبين	المالكون	ممثل الإدارة / المحاسبون	مدير الإدارات		
	C	B	*3.53	*3.40	*2.45	أ. ملاكات إدارية	1- مدى الحاجة إلى شعبة رواتب وأجور مرتبطة بالشؤون الإدارية بدلا من ارتباطها بمكتب المدير العام (أو عدم الحاجة لمثل هذا الارتباط).
	A		*2.65	* 1.9	*1.05	ب- إجراءات الأيزو	
			0.01	0.01		مستوى الاحتمال > P	
	C	B	*3.43	*3.59	*3.67	أ- ملاكات إدارية	2- مدى إتفاق القائمين على أعمال إدارات الشركة مع الأوامر الإدارية المتكررة والمتناقضة في مضمونها أحيانا وانعكاس ذلك على سياسات الشركة (أو عدم اتفاقهم حيال ذلك).
B			*2.89	*2.87	*2.11	ب- إجراءات الأيزو	
			0.05		0.01	مستوى الاحتمال > P	
B	C	C	*2.97	*1.85	*3.67	أ. ملاكات إدارية	3- دور بنية الرقابة الداخلية في المشروع. (أو إخفاق نظام لرقابة الداخلية في المشروع).
C	C		*2.91	*2.7	1.98	ب- إجراءات الأيزو	
			0.01	0.05		مستوى الاحتمال > P	
B	C	C		*2.88	*2.78	أ- ملاكات إدارية	4- مدى الثقة بنظام الأيزو وإجراءات الجودة الشاملة وتوافقه مع الأنظمة المطبقة بالشركة (أو عدم ثقة بنظم نظام الأيزو).
	C			*3.05	2.63	ب- إجراءات نظام الأيزو	
				0.01	0.05	مستوى الاحتمال > P	

**ملاحظات:** C, B, A هي ( Z ) في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين المجموعات المشار إليها على أساس مستويات احتمالية  $0.1 > 0.05 > 0.01$  على التوالي. حيث  $z = -2.58 / -1.96 / -1.64$  من اتجاهين. بحيث إن رفض الفرضية يعني أن Z النظرية > المحسوبة.

\* تمثل Z درجات في اختبار Mann-Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها .

(4) الجدول

اختبارات فروق الإجابات بين مجموعات عينة البحث حول دور قرارات التوسعات الرأسمالية (آلة نفخ البلاستيك ) وقبول جودة ونوعية المواد الأولية الموردة والبضاعة الجاهزة من خطوط الإنتاج

- المتغير الثاني للبحث- وأثرها في القوائم المالية للشركة

الاختلافات بين مجموعات عينات البحث			مجموعات عينة البحث			مشكلات المراجعة	بنود المتغير الثاني للبحث
ممثل الإدارة / المحاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة / المحاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة / المحاسبون	مدير بيرو الإدارات		
	C	C	2.23	*2.95	*3.21	أ-توسعات رأسمالية	5- مدى الرقابة على أداء الشركة / مستوى الاحتمال $0.01 \ 0.05 > P$
	B		1.98	*3.08	3.01	ب- جودة المنتج	
A	C	C	* 2.32	* 2.91	*3.1	أ- توسعات رأسمالية	6- مدى فائدة في اتخاذ القرارات /مستوى الاحتمال $0.01 \ 0.1 > P$
	A		2.13	2.71	2.97	ب- جودة المنتج	
		C	2.21	*2.35	2.15	أ- توسعات رأسمالية	7-مدى كفاءة الإدارة من خلال القوائم المدققة والمعدة وفق ال GAAP و GAAS /مستوى الاحتمال $0.01 \ 0.05 > P$
	B		2.11	2.25	2.11	ب- جودة المنتج	
B	C	C	2.32	*2.86	*2.89	أ- توسعات رأسمالية	8- مدى اكتشاف الغش مستوى الاحتمال $> P$ $0.01 \ 0.05$
	C		2.12	2.41	2.71	ب- جودة المنتج	

U ملاحظات : U : A, B, C هي ( Z ) في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين المجموعات المشار إليها على أساس مستويات احتمالية  $0.1 > 0.05 \ 0.01$  على التوالي. حيث  $z = +2.58 / +1.96 / -1.64$  من اتجاهين. بحيث إن رفض الفرضية يعني أن Z النظرية > المحسوبة.

\*تمثل Z درجات في اختبار Mann-Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها.

الجدول (5) اختبارات فروق الإجابات بين مجموعات عينة البحث دور قرارات دراسة السوق والمنافسين ودرجة المنافسين وإجراءات العمل اليومية مع المندوبين والوكلاء- المتغير الثالث للبحث- وأثرها في القوائم المالية للشركة

الاختلافات بين مجموعات عينات البحث			مجموعات عينة البحث			مشكلات المراجعة	بنود المتغير الثاني للبحث
ممثل الإدارة/ المحاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة/ محاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة/ المحاسبون	مدير الإدارات		
	C	C	2.23	*2.95	*3.21	أحصة السوق	9- مدى الاتفاق على انفصال أو استقلالية إدارتي الجودة والبيلاستيك عن إدارة الإنتاج (أو عدم الاتفاق على ذلك).
	B		1.98	*3.08	3.01	ب- درجة المنافسة	10- مدى تحقيق تعاون وتنسيق بين إدارات الإنتاج والبيلاستيك والجودة في تنفيذ خطة الإنتاج والحصول على منتج جاهز سليم (أو أن هناك تعارضاً بالمصالح بين القائمين على تلك الإدارات الإنتاجية). $0.01 > P > 0.1$
A	C	C	* 2.32	* 2.91	*3.1	أ- حصة السوق	11- أثر الإزيد المتكرر لطلبات التوريد خارج الخطة الشهرية في تكاليف الإنتاج واستمرارية التشغيل بالشكل الأمثل (أو أن هناك طلبات توريد خارج الخطة ضمن المسموح به تشغيلياً) مستوى الاحتمال $0.01 > P > 0.05$
		C	2.21	*2.35	2.15	أ- حصة السوق	12- مدى توافق تقارير الأداء مع نظام نظام الأيزو وأهداف إدارة الإنتاج (أو عدم وجود هكذا توافق) مستوى الاحتمال $0.01 > P > 0.05$
	B		2.11	2.25	2.11	ب- درجة المنافسة	
B	C	C	2.32	*2.86	*2.89	أ- حصة السوق	
	C		2.12	2.41	2.71	ب- درجة المنافسة	

ملاحظات: C, B, A هي ( Z ) في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين

المجموعات المشار إليها على أساس مستويات احتمالية  $0.01 > 0.05 > 0.1$  على التوالي . حيث  $z = -2.58 / -1.96 / -1.64$  من اتجاهين. بحيث إن رفض الفرضية يعني أن Z النظرية > المحسوبة.

\* تمثل Z درجات في اختبار Mann-Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها.

الجدول رقم (6)

العلاقة بين المتغيرات المستقلة وتأثير مشكلات قرارات مواجهة المنافسة في السوق على القوائم المالية في الشركة قيد الدراسة

اختبار F	Sig. of F أهمية الاختبار	المتغيرات المستقلة/المجموعات الثلاث
1.68	0.071	التأثيرات الرئيسية
1.54	0.24	المجموعة الأولى-المالكون
1.98	0.11	المجموعة الثانية-الإداريون والمحاسبون
0.89	0.43	المجموعة الثالثة-المراجعون
1.68	0.071	شرح الدالة (العلاقة)*

\* وجود فروق ذات دلالة إحصائية 10% حيث الاحتمال لاختبار F = 6%

الجدول رقم (7) العلاقة بين المتغيرات المستقلة وتأثير مشكلات تتعلق بأداء المندوبين والوكلاء

في القوائم المالية في الشركة قيد الدراسة

اختبار F	Sig. of F أهمية الاختبار	المتغيرات المستقلة/المجموعات الثلاث
1.69	0.14	التأثيرات الرئيسية
1.51	0.25	المجموعة الأولى-المالكون
1.62	0.12	المجموعة الثانية-الإداريون والمحاسبون
1.42	0.29	المجموعة الثالثة-المراجعون
1.69	0.14	شرح الدالة (العلاقة)*

\* وجود فروق ذات دلالة إحصائية 10% حيث الاحتمال لاختبار F = 13%

الجدول (8) اختبارات فروق الإجابات بين مجموعات عينة البحث حول دور قرارات التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم وآلية توزيع التدفقات النقدية بشكل يومي على الموردين والتسجيل المحاسبية لحركة المبيعات اليومية المتغير الرابع للبحث- وأثرها في القوائم المالية للشركة

الاختلافات بين مجموعات عينات البحث		مجموعات عينة البحث				مشكلات المراجعة	بنود المتغير الثاني للبحث
ممثل الإدارة/ المحاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة/ المحاسبون	مدير الإدارات	ممثل الإدارة/ المحاسبون	مدير الإدارات		
	C		2.23	*2.95	*3.21	أ-تقييم الموردين	13- مدى الرقابة على أداء الشركة / مستوى الاحتمال $0.01 > P > 0.05$
	B		1.98	*3.08	3.01	ب- التدفقات النقدية	
A	C	C	* 2.32	* 2.91	*3.1	أ- تقييم الموردين	14- مدى فائدة اتخاذ لقرارات /مستوى الاحتمال $0.1 > P > 0.01$
	A		2.13	2.71	2.97	ب- التدفقات النقدية	
		C	2.21	*2.35	2.15	أ- تقييم الموردين	15- مدى كفاءة الإدارة من خلال القوائم المنققة والمعدة وفق ل GAAP و GAAS /مستوى الاحتمال $0.01 > P > 0.05$
	B		2.11	2.25	2.11	ب- التدفقات النقدية	
	C	C	2.32	*2.86	*2.89	أ- تقييم الموردين	16- مدى اكتشاف الغش / مستوى الاحتمال $P > 0.01 > 0.05$
	C		2.12	2.41	2.71	ب- التدفقات النقدية	
	C	C	*2.41	*2.17	*2.89	أ- تقييم الموردين	17- مدى تعزيز نظام الرقابة الداخلية مستوى الاحتمال $P > 0.01$
		C	*2.33	2.09	2.25	ب- التدفقات النقدية	
		C	2.47	*2.30	*2.11	أ- تقييم الموردين	18- مدى تجنب الممارسات المهنية غير الصحيحة في التسجيل المحاسبى / مستوى الاحتمال $P > 0.01$
			2.14	2.18	2.08	ب- التدفقات النقدية	
B			2.31	2.85	2.91	أ- تقييم الموردين	19- مدى تقييم الأداء / مستوى الاحتمال $P > 0.05$
	B		2.11	2.62	2.75	ب- التدفقات النقدية	
	C	C	2.31	*2.75	*2.45	أ- تقييم الموردين	20- إمكانية منع التلاعبات المحاسبية مستوى الاحتمال $P > 0.01 > 0.1$
A		C	2.13	2.05	2.03	ب- التدفقات النقدية	
	C	B	2.17	2.27	*2.51	أ- تقييم الموردين	21- مدى كشف التحيز والموضوعية مستوى الاحتمال $P > 0.05 > 0.1$
A			2.07	2.01	2.11	ب- التدفقات النقدية	$P > 0.01$

ملاحظات: C, B, A هي ( Z ) في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين المجموعات المشار إليها على أساس مستويات احتمالية  $0.01 > 0.05 > 0.1$  على التوالي. حيث  $z = +/2.58$  -  
 $+/1.96$  - من اتجاهين. بحيث إن رفض الفرضية يعني أن Z النظرية  $>$  المحسوبة.  
 \*تمثل Z درجات في اختبار Mann-Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها.

الجدول رقم (9)

العلاقة بين المتغيرات المستقلة وتأثير مشكلات قرارات التعاقد مع الموردين

وتقييم أدائهم على القوائم المالية في الشركة قيد الدراسة

اختبار F	Sig. of F أهمية الاختبار	المتغيرات المستقلة/المجموعات الثلاث
1.68	0.071	التأثيرات الرئيسية
1.54	0.24	المجموعة الأولى-المالكون
1.98	0.11	المجموعة الثانية-الإداريون والمحاسبون
0.89	0.43	المجموعة الثالثة-المراجعون
1.68	0.071	شرح الدالة (العلاقة)*

\* وجود فروق ذات دلالة إحصائية 10% حيث الاحتمال لاختبار F = 6%