

دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية

الدكتور نبيل الحلبي

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

الملخص

هدف البحث إلى بيان دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. وقد حُدِّدَ متغيران اثنان هما: درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي لتلك المنشآت في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة ربحيتها، ومدى مساهمة نظام الأيزو في وضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية وزيادة مستوى الأداء والكفاءة الإنتاجية لتلك المنشآت الصناعية. كما دُرِسَ وحُلِّلَ مدى تبني الإدارة العليا لإجراءات الحوكمة وعناصرها في مدتين زمنيتين مختلفتين 2006 و 2007 وانعكاس ذلك على ربحية المنشأة. تم اختبار عينة مؤلفة من خمسة عشر مديراً تنفيذياً وعشرة أعضاء من أصحاب المنشآت وأعضاء ورؤساء مجالس إدارات لعدد من المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. وقد وزعت استمارة الاستبانة الإحصائية على المشاركين بالبحث واستخدمت الاختبارات الإحصائية للعينة المشمولة بالاستبانة حول متغيري البحث في تحديد دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. كما استند الباحث في التوصل إلى نتائج البحث إلى أسلوب المقابلات مع المشاركين بالبحث ودورهم في إغناء مضمون البحث والتوصل إلى أهدافه.

أهم النتائج التي توصل إليها البحث هي:

- 1- هناك اختلافات إدارية في درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي ومستوى الشفافية والإفصاح - كعناصر للحوكمة - في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية، رغم قدرة تلك المنشآت على التكيف بشكل أسرع لمواجهة عوامل ظرفية داخلية مثل التغيرات في طبيعة النشاطات التشغيلية وإصدار العديد من الأوامر والمذكرات الإدارية، وعوامل ظرفية خارجية مثل: عوامل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات (الفرضية الأولى للبحث).
- 2- لا يوجد اتفاق بين المستويات الإدارية للمنشآت الصناعية قيد الدراسة وإدارتها العليا حول جدوى نظام الآيزو في دعم نظام الرقابة الداخلية، ووضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوك الخلل الوظيفي (الفرضية الثانية للبحث).
- 3- هناك اتفاق عام بين المشاركين بالعينة المشمولة بالاستبانة بمستوياتهم المختلفة بأن هناك حاجة ملحة إلى تطوير إجراءات الحوكمة من خلال: (أ) نشر الوعي بين المهنيين والأطراف المستفيدة من مخرجات القرارات الاقتصادية (ب) التدريب المستمر للمحاسبين والإداريين في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية (ج) تطوير وتبسيط التعليمات والإجراءات الإدارية والعقدية التي تتناسب وإجراءات الرقابة الإدارية. كما أن ضعف التنسيق فيما بين الإدارات التنفيذية في تلك المنشآت يؤيد الحاجة إلى اتباع مبادئ الحوكمة ومعاييرها ضمن المستوى التنفيذي، حيث توجد العديد من الممارسات الإدارية غير الرسمية التي قد تكون ملائمة على المدى القصير ولكنها لا تكون في مصلحة المالكين والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية على المدى الطويل ولاتنجم مع الأهداف الرئيسية للمنشآت الصناعية الخاصة في سورية (الفرضية الثالثة للبحث).

مقدمة البحث:

تعرف الحوكمة بأنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط الشركة وأهدافها¹. وقد اتسع مفهوم الحوكمة لدى العديد من المنشآت والمنظمات والحكومات على خلفية الحوادث الأخيرة التي أصابت بعض المنشآت العالمية من انهيارات اقتصادية وأزمات مالية عالمية، كالأزمة الآسيوية عام 1997 والتلاعبات المالية التي أتت على بعض المنشآت الأمريكية مثل شركة انرون وورلد كوم عام 2001 وغيرها من الاكتشافات في تلاعب المنشآت في قوائمها المالية والتي جعلت من الضروري الاهتمام بمفهوم الحوكمة ووضع ضوابط وإجراءات من شأنها أن تحد من تلك الممارسات². وقد تعاضت مؤخراً أهمية تطبيق مبادئ حوكمة المنشآت وإجراءاتها بشكل كبير عقب الأزمة المالية العالمية التي تواجه العالم اليوم؛ وقد اتفقت معظم الدراسات الحديثة إلى وجود ميزات لحوكمة المنشآت لكل من المالكين وأعضاء مجالس الإدارة والإدارة العليا والمديرين التنفيذيين³.

قدمت الأدبيات الاقتصادية تفسيراً لمفهوم الحوكمة التي تتمثل في إيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المنشأة الصناعية بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالمنشأة الصناعية وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة⁴. وبيّنت دراسات أخرى أن مبادئ حوكمة المنشآت تتمثل في: حقوق حملة الأسهم - معاملة عادلة لحملة الأسهم - دور أصحاب المصالح - الإفصاح والشفافية - مسؤوليات مجلس الإدارة⁵. ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة المنشآت إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح⁶. كما يرى الخبراء الاقتصاديون أن الحوكمة هي مجرد إرشادات تطرح بشكل اختياري على المنشآت الراغبة في تطبيقها وليس لها صفة الإلزام، ولكن التطبيق يؤدي إلى إظهار المنشأة الصناعية بشكل أكثر شفافية ويزيد من مصداقيتها في أسواق المال، حيث بيّنت منظمة

¹ مجلة الاقتصاد - أسواق وبورصات - السنة الثانية - العدد 21 - 2006 ص 16-17.

² الخضيري، محسن أحمد، " حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية - الطبعة الأولى - 2005 ص 111 - 176 - مدينة نصر - القاهرة .

³ <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>; 2008, page 3.

⁴ <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>; 2004, page 1.

⁵ OECD, 2000, Corporate Governance Principles pp: 1-3.

⁶ <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>; 2004, page 1.

التعاون الاقتصادي والتنمية أنه لا يمكن فصل ملامح الحوكمة عن المناخ العام الذي تعمل فيه المنشآت في إشارة إلى وجود عوامل داخلية وخارجية محيطة بحوكمة الشركات.⁷

أشارت دراسات أخرى إلى وجود أدوات لحوكمة المنشآت العائلية غير المقيدة بالبورصة في تعاملها مع شركات التمويل الدولية أهمها: صحيفة التعليمات المتمثلة في وصف خطوات الحوكمة وإجراءاتها - منظومة تطور الأداء بالالتزام بالحوكمة الجيدة والشفافية والإفصاح وحقوق المساهمين - قائمة طلب المعلومات والتي تتضمن أسئلة وطلب المستندات من أجل استعراض الحوكمة ومراجعتها لدى العملاء وغيرهم من المتعاملين مع الشركة.⁸ كما أن دور الحوكمة لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها ولكن يمتد ليشمل أيضاً توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والجمهور.⁹ وهناك دراسات تبين أن حوكمة المنشآت تختص بوضع إطار تنظيمي يتضمن بوضوح المبادئ والمثل العليا التي تتبعها المنشأة في معاملاتها الداخلية والخارجية، فضلاً عن أهمية الحوكمة في تحقيق انخفاض التكاليف وزيادة قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتجاته وتسعيرها بشكل مناسب، ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات، وتحقيق معدلات ربحية مناسبة ودعم مركزها المالي.¹⁰

ورغم الميزات المتعددة لحوكمة المنشآت فمن المتوقع في هذا البحث وجود ميزات للحوكمة على المدى الطويل في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية، والتي تتمثل في المساهمة بتعزيز الرقابة على الأداء وزيادة الربحية التجارية وتخفيض التكاليف الإدارية. وفي المقابل أيضاً توقع وجود صعوبات للحوكمة على المدى القصير والتي تتجلى في عدم سرعة الاستجابة إلى ديناميكية اقتصاد السوق الاجتماعي وعامل المنافسة وحوكمة الممارسات الإدارية غير الرسمية. ومن هنا يتجلى دور الحوكمة في حل تلك الصعوبات من خلال صياغة قواعد وقوانين من شأنها تضمين القواعد الرسمية تلك الممارسات الإدارية غير الرسمية وتعزيز استقلالية مجالس الإدارة وتطبيق أسلوب المساءلة والمحاسبة استناداً إلى مبدأ الشفافية ومبدأ الإفصاح المحاسبي ووضع قواعد عن شكل التقارير المالية ومضمونها عبر القنوات الرسمية. فضلاً عن ذلك، يتوقع وجود ضعف من قبل المنشآت الصناعية الخاصة السورية سواء الصغيرة منها أم المتوسطة في تطبيق مبادئ الحوكمة ومعاييرها،

⁷ Financialmanager. International Finance Corporation, page 1.

⁸ CIPE, Corporate Governance – Family-owned or Founder-owned Unlisted Companies, 2003,

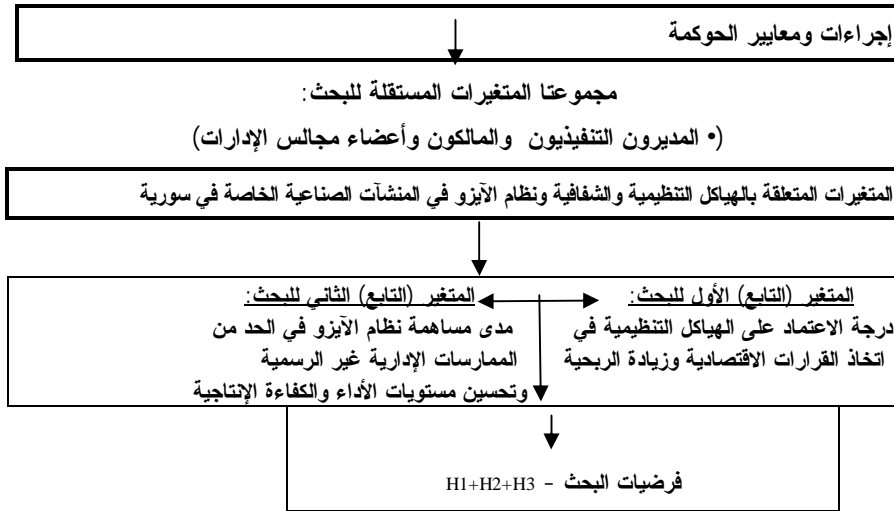
⁹ مجلة الاقتصاد – أسواق وبورصات – السنة الثانية – العدد 21 - 2006 ص 16-17.

¹⁰ نصر علي، عبد الوهاب وشحاته، سيد شحاته - "مراجعة الحسابات وحوكمة المنشآت في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" - 2007 - الدار الجامعية - جامعة الاسكندرية - مصر، ص 16-26.

رغم وجود إرادة لدى بعض المنشآت المتوسطة الحجم في البدء بتطوير آليات وممارسات تساعد على وضع أرضية لتطبيق معايير الحوكمة ومبادئها كونها تساعد في تحسين مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية لديها وزيادة الربحية.

يركز البحث على دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. وقد حُددت متغيران اثنان هما: درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي لتلك المنشآت في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة ربحيتها، ومدى مساهمة نظام الأيزو في وضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية لتحسين مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية. فضلاً عن دراسة بعض الموضوعات الحديثة العهد في محيط الأعمال، من خلال بيان دور الهيكل التنظيمي المطبق وطبيعة تقارير الأداء ومحتواها لنشاطات المنشآت الصناعية الخاصة ونوعية أنظمة الأيزو وآلية عمل نظام الرقابة الداخلية. كما تم تحديد دور الإدارة العليا والقائمين على المستويات الإدارية في المستوى الوظيفي المتوسط في تلك المنشآت وبيان ملاحظاتهم والممارسات الإدارية الرسمية وغير الرسمية ودور الحوكمة في زيادة الربحية، كما هو وارد في المخطط الآتي للبحث.

مخطط البحث



المديرون التنفيذيون : وهم مديرو الإدارات في المنشآت الصناعية الخاصة : مدير الإنتاج-مدير المشتريات - مدير التسويق والمبيعات - مدير الإدارة المالية- مدير المخازن - مدير الرقابة الداخلية-مدير التخطيط.

• الإداريون/المحاسبون : ممثل الإدارة لنظام الأيزو - مديرون ماليون - معاونو مديري ماليين - محاسبو إدارة.

• المالكون: أصحاب رأس المال في المنشآت الصناعية الخاصة وتصنف بعض المنشآت كمنشآت فردية وشركات تضامنية مؤلفة من عدة شركاء متضامنين وشركات توصية بسيطة وشركات محدودة المسؤولية.

أهداف البحث:

يمكن تحقيق أهداف البحث من خلال النقاط الآتية:

- 1- تحديد الملاحظات الإدارية والعوامل الظرفية عن درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي والشفافية والإفصاح - كعناصر للحوكمة - في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية.
- 2- دراسة مدى مساهمة نظام الأيزو في دعم نظام الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوكيات الخلل الوظيفي ضمن تلك المنشآت.
- 3- تقديم مقترحات عن تطوير إجراءات الحوكمة في المنشآت الصناعية الخاصة لتحسين أو إبقاء نوعية اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية.

مجال البحث:

تركز الدراسة على دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية، مع بيان الممارسات الإدارية غير الرسمية التي تضعف إجراءات الرقابة الداخلية والإفصاح المحاسبي وماينعكس ذلك على مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية والربحية. حتى الآن لم يتوفر سوى القليل من أدلة الإثبات التي تبيّن دور الحوكمة ومدى مساهمة أنظمة الأيزو في تحسين نوعية القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية، وما الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على الممارسات الإدارية غير الرسمية ضمن تلك المنشآت. كما توسّع هذه الدراسة مجالها في تحديد الملاحظات الإدارية والعوامل الظرفية الداخلية والخارجية المحيطة بتلك المنشآت الصناعية لدراسة درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي ودرجة الشفافية والإفصاح - كعناصر للحوكمة - في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية، ومدى مساهمة نظام الأيزو في دعم نظام الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية ضمن المستويات الإدارية المتوسطة.

الدراسات السابقة:

في إطار التزام المنشآت بقواعد الحوكمة ومبادئها أشارت عدة دراسات إلى وجود ممارسات رسمية تتمثل في قواعد ضبط وتحكم في أساليب إعداد الحسابات والقوائم المالية وأصول تطبيق المبادئ

المحاسبية المقبولة عموماً¹¹. كما أكدت دراسات حديثة وجود مجموعة من المعايير التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة في محيط الأعمال وهي: وجود بيان بالتشريعات - المشاركة من غير المديرين التنفيذيين - الفصل بين السلطات - وجود لجان متخصصة - تحقيق درجة من الإفصاح الإداري وبشكل خاص مايتعلق برواتب الأشخاص المهمين بمجالس الإدارة العليا. وبيّنت دراسات أخرى أن مفهوم الحوكمة مرتبط ليس فقط في النواحي القانونية والمالية والمحاسبية بالشركات، ولكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية بوجه عام¹².

ولتفعيل دور الحوكمة في المنشآت برز مصدران للحوكمة في محيط الأعمال: الحوكمة الداخلية وتتمثل في العلاقات الوظيفية بين مختلف المستويات الإدارية المختلفة داخل تلك المنشآت وما يصاحب ذلك من ممارسة للسلطات والمسؤوليات فيما بين المديرين التنفيذيين والإدارة العليا وحوكمة خارجية تتمثل في المعايير الدولية والتشريعات الدولية كذلك المتعلقة بمنشأة التجارة العالمية من أجل تحسين الأنظمة المالية والمحاسبية بين الدول ولجنة بازل من أجل ممارسة الحوكمة في البنوك وغيرها من الممارسات بين الدول¹³. كما أشارت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن الممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية التي يقوم بها موظفو المنشأة الصناعية قد لا تنتهك فقط حقوق أصحاب المصالح ولكنها أيضاً قد تضر بالمنشأة الصناعية ومساهميها من ناحية تأثيرها في سمعتها وزيادة المخاطر فيما يتعلق بالتزاماتها المالية في المستقبل¹⁴. ومن مصلحة المنشأة الصناعية ومساهميها إنشاء ووضع إجراءات ونقاط يتم اللجوء إليها للشكوى من جانب العاملين، سواء بصفة شخصية أو عن طريق هيئات أو جهات تمثلهم - كنفويض صلاحية تقديم تلك الشكاوى إلى أحد أعضاء لجان المراجعة أو لجنة السلوكيات أو وضع بريد إلكتروني لتلقي الشكاوى والادعاءات من العاملين بالمنشأة الصناعية بمختلف مستوياتهم الإدارية. وغالباً ما يتم تكليف لجنة المراجعة بالإشراف - والتي تتبع في اعداد تقاريرها إلى الإدارة العليا في الشركة - لتدقيق نواحي نشاط المراجعة الداخلية، فضلاً عن تكليفها بالإشراف على العلاقات الشاملة مع المراجعين الخارجيين.

وقد تعاضمت مؤخراً أهمية تطبيق مبادئ حوكمة المنشآت وإجراءاتها تعاضماً كبيراً عقب الأزمة المالية والاقتصادية التي تواجه العالم اليوم وقد اتفقت معظم الدراسات الحديثة على وجود ميزات

¹¹ مرجع سابق - الخضيرى ص121.

¹² CIPE cernter, 2004, <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>

¹³ مرجع سابق - الخضيرى ص102.

¹⁴ OECD, 2004, Corporate Governance Principles, Center for International private Enterprise, Paris, pp: 38-46.

لحوكمة المنشآت لكل من المالكين وأعضاء مجالس الإدارة والإدارة العليا والمديرين التنفيذيين أهمها¹⁵:

- 1- ضمان الطمأنينة للمستثمرين وأصحاب المنشآت بتحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم.
- 2- تجنب مشكلات محاسبية ومالية وتحقيق استقرار في نشاطات المنشآت مع ازدياد إمكانية الحصول على التمويل اللازم من مصادر أرخص.
- 3- زيادة الرقابة الداخلية وتحسين مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية.
- 4- تنوع مصادر المعلومات بما يؤسس لنظام جيد للشفافية والإفصاح وتوفير البيانات والمعلومات في الوقت المناسب.

يتضح مما سبق أن اتباع إجراءات الحوكمة ومبادئها والتي تعدّ من مسؤولية الإدارة التنفيذية في المنشآت سوف يساعد في تسليط الضوء على المشكلات التي تواجه أصحاب القرارات الاقتصادية لدى الإدارات العليا، ويزيد من المساعلة ضمن مجالات إدارتها ويزودنا بمستوى عال من الشفافية ولكنه غير مطلق في تمثيل وضع الإدارة العليا وأسلوب إدارتها وملاءمة قراراتها لأوجه العمل كلّها في هذا النوع من الشركات.

قدمت معظم الأدبيات المحاسبية عدداً من حالات سلوك الخلل الوظيفي ونقص الأداء التشغيلي، مما أدى إلى جعل المناقشات تتمحور حول طبيعة وخصوصية كل منشأة ضمن القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه والنظام الاقتصادي السائد في هذا البلد أو ذلك، فضلاً عن وجود مشكلات في عملية الرقابة الإدارية ودور القائمين عليها¹⁶. وتتمثل مشكلة الرقابة الإدارية من خلال بيان الاختلافات الناشئة بين ملاحظات المهتمين والمعنيين في المستوى الوظيفي التنفيذي ضمن نشاطات المنشأة نحو ذلك الدور، إذ ترتبط تلك المشكلات بشكل مباشر بظروف عدم التأكد المرافقة لهدف عملية الرقابة وطبيعته وأثره. كما تبين الدراسات والبحوث التي أجريت بوجود صعوبات حالات عدم التأكد بوصفها موجودة فعلاً في أي منشأة كونها تنعكس بشكل مباشر أو غير مباشر على مؤشرات الربحية والقوائم المالية السنوية المنشورة، مع تعدد الأسباب المحتملة لتلك المشكلات وتنوعها¹⁷. فقد عزاها بعضهم إلى عدد من النقاط أهمها: الطبيعة الاحتمالية لعملية الرقابة، والتقييم المتأخر لأداء

¹⁵<http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm> ; 2008, page 3.

¹⁶ Hopwood, A.G. " An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, pp:172.

¹⁷ Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23,1993, pp,395-411.

القائمين على أعمال الرقابة، والتطور المتزايد لدور الرقابة الإدارية الذي يخلق تباطؤاً في الاستجابة لمتطلبات هذا التطور، وذلك ريثما يتم تغيير التوقعات السابقة، فضلاً عن الأزمات الاقتصادية العالمية والتي تقودنا إلى طرح توقعات ومتطلبات جديدة قابلة للقياس المحاسبي، مع وضع معايير أداء عالية المستوى¹⁸.

في هذا الإطار، أشارت إحدى الدراسات إلى المقصود بالخلل الوظيفي بشكل عام من خلال عدم تنفيذ خطوات الرقابة الداخلية وإجراءاتها الموضوعية مسبقاً ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، إذ يكون سلوك المروّوس في المنشأة سلوكاً سلبياً من خلال تطبيقه قواعد أنظمة الرقابة وإجراءاتها الموضوعية مسبقاً¹⁹. كما أن هناك أدلة على وجود مستويات عالية من سلوك الخلل الوظيفي لدى القائمين على أعمال الرقابة الإدارية²⁰. وفي محيط الرقابة والمراجعة الداخلية حُدِّتْ بعض المتغيرات التي تؤثر في درجة ثقة القائمين على أعمال الرقابة بالأسلوب المتبع في قيادة فريق عمل الرقابة لداخلية، ومن ثم توصلت إلى استنتاجات تتعلق بحقيقة أن الاختيار المناسب لإجراءات الرقابة الداخلية خلال مدة زمنية، والقناعة بالعمل وفعاليتها الأداء الإداري، وهي أدوات رقابية مهمة تفيد في اتخاذ القرارات في المنظمات ومجال لدراسات بحثية مستقبلية²¹.

على الرغم من أنه لم يتم التوصل إلى إتفاق على نوعية القرارات الاقتصادية التي تساعد في حل المشكلات ضمن المستويات الإدارية التنفيذية داخل منظمات الأعمال، إلا أنه يوجد إجماع على وجودها، فضلاً عن وجود عوامل ظرفية تبرراتخاذ القرارات الاقتصادية والسعي للتغلب على مثل تلك المشكلات²². ويمكن وصف إجابات مهنة المحاسبة تجاه هذه المشكلات لدى الأدب المحاسبي بأنها 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 (مثل: تقارير مستويات الأداء- تقارير الحالة الاقتصادية- تقارير الرقابة الداخلية- تقارير جهات استشارية عن الوضع التنافسي للمنشأة في

18Eynon, G et .al ., " Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession, National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996,25-26.

19 Jawarski,B., J. & Young S.M."Dysfunctional Behaviuior & Management. Control :An Empirical Study of Marketing Managers", Accounting Organisations & Society,Vol.17.No,1992,45-60.

20 Kennedy, J.& Peecher, M.E.Mckinley,W. Poneon, L.a.&Schick,A.G.Op.cit.pp:52 - 28.

21 Glover, S.M OpCit:p:114.

22 Eynon, G. et.al.,op.cit,p.27

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

الأسواق والمخاطر المتوقعة في الأمد القصير - تقارير ممثل الإدارة لنظام الآيزو)، والتقارير غير الرسمية (مثل: المشاركة في اعداد الموازنات التقديرية-تقارير خاصة بالمديرين العاملين - تقارير خاصة للمديرين التنفيذيين - تقارير الشكاوى الموجهة إلى المديرين العاملين مباشرة). أما الإجابات المهنية فتتضمن تأكيد الوعي من أجل توسيع نطاق عمل الرقابة وكشف الممارسات ذات المسارات الخاصة وغير المنتظمة²³. ومع ذلك فقد تم انتقاد مثل هذا التوسع في نطاق عمل الرقابة الإدارية ودور القائمين على أعمال الرقابة الداخلية بوصفها مجموعة من السلع والخدمات التي تقدم لمصلحة الإدارة العليا، وكوسيلة ضغط للوصول إلى أرقام الربحية السنوية التي تظهر في القوائم المالية المنشورة²⁴.

يحاول بعض المهتمين بأدوات الرقابة الداخلية أن يبرهنوا على ضرورة اتباع التغييرات الحديثة في الأنظمة المحاسبية والإدارية والتشغيلية وتوسيع العمل بها لتشمل نشاطات المنظمة كلها، مع تأكيد الواجبات والمسؤوليات المناطة بالقائمين على أعمال الرقابة والمستويات التنفيذية بالمنظمة²⁵. كما تم التعبير عن مدى ثقة أصحاب المنشأة بمؤشر الربحية عن طريق التفريق بين مستويات دقة المعلومات المحاسبية المقدمة وملاءمتها ودور الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة والتعديلات على إجراءات الرقابة الإدارية المتبعة والنظام الداخلي للمنظمة. وتستلزم عملية الرقابة في حد ذاتها اتخاذ مجموعة من الإجراءات المحددة التي تشتمل على استفسارات وتبريرات من قبل مختلف مديري النشاطات في المنظمة، فضلاً عن استخدام إجراءات الرقابة المتضمنة معلومات مالية ومعلومات غير مالية²⁶. وخلصت إحدى الدراسات أن وجود مستويات عالية من أسلوب الهياكل التنظيمية 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 العمل²⁷. وفي دراسة لاحقة وجدت أن لنوع العلاقات الإنسانية في تنفيذ إجراءات الحوكمة تأثيراً مهماً وفعالاً في التقليل من

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

²⁴ 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 .

²⁵ 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 .

²⁶ 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

²⁷ Kelley, T. and Seiler, S.E." Auditor Stress and Time Budgets", The CPA Journal, 1992.

السلوك السلبي والممارسات الإدارية غير الرسمية واختلاف الملاحظات بين القائمين على أعمال المراجعة وكان التأثير ضعيفاً فيما يتعلق بتقارير المراجعة²⁸. وبيّنت دراسات أخرى أن تبرير اتباع الممارسات الإدارية غير الرسمية ناتج عن عدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة وكذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديداً²⁹. وكذلك وجود عوامل ظرفية (توقفية) سائدة في المنشآت تجعل من الضروري اتباع إجراءات الرقابة الإدارية وتقديم المزيد من المعلومات المالية والنقدية³⁰.

وعلى صعيد تطبيق إجراءات الحوكمة ومبادئها في سورية جرى تطبيقها بشكل غير مباشر في شركات القطاع العام الاقتصادي ومؤسساته من خلال إعداد وتطبيق النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم 287 لعام 1978 الذي اتصف بخصائص وميزات أهمها:

1- كونه نظاماً يستند إلى مجموعة من القواعد واجبة التطبيق عند تسجيل البيانات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية وإعداد حساباتها الختامية.

2- كونه محاسبياً لأنه يتناول المحاسبة المالية المتمثلة بالأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والحسابات والقوائم الختامية. كما يتناول محاسبة التكاليف المتمثلة بالأسس العامة وتفصيل عن المعلومات التكاليفية والمصطلحات والقواعد المتعلقة بالاستخدامات والقوائم والتقارير الخاصة.

3- كونه موحداً لأنه يستهدف توحيد القواعد المحاسبية واجبة التطبيق في مختلف الوحدات الاقتصادية.

ونظراً إلى اختلاف طبيعة نشاط كل منشأة ومؤسسة عن غيرها ضمن النشاط الاقتصادي، فإن وضع قواعد عامة وأسس موحدة للحسابات وطرائق موحدة لحساب الاستهلاكات ومبادئ موحدة للتكاليف ومؤشرات موحدة لمراقبة الكفاءة الإنتاجية وتقييم الأداء لا يمنع من ممارسة نشاطها وتحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها. وقد اقتصر النظام المحاسبي الموحد في سورية على توحيد السنة المالية والدليل المحاسبي والأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية والحسابات والقوائم الختامية وبيانات الحسابات القومية.

28. الحلبي، نبيل، "دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في المنشآت الخاصة السورية- دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة دمشق، 2005.

29. 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, 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.

30. Al-Halabi, N. Op. Cit. P140.

ومع صدور النظام المحاسبي الموحد في سورية ومنذ ذلك التاريخ وما تبعه من تطورات اقتصادية واجتماعية لم يواكب مضمون هذا النظام المحاسبي تلك التطورات التي انعكست بشكل مباشر على المنشآت في القطاعات الثلاثة، العام والخاص والمشارك، ويجعل من الضروري تعديل العديد من فقراته³¹. ومن جهة أخرى، لا بد من ترك القطاع الخاص في سورية يؤدي دوراً أكبر في المساهمة بتحديث الاقتصاد الوطني في سورية³². ولعل تطبيق الحد الأدنى من إجراءات الحوكمة في المنشآت العامة والخاصة في سورية يجعل الاقتصاد المالي في سورية محصناً من تداعيات الأزمة المالية العالمية مع ضرورة تعديل القوانين المالية والاقتصادية لتشمل المزيد من الحوافز للقطاعين العام والخاص وتطبيق مبادئ الحوكمة وإجراءاتها. إن تحقيق مثل تلك التعديلات تتطلب جهداً مشتركاً من جانب المهنيين والأكاديميين من أساتذة الجامعات بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، وتعديل متطلبات معلومات البيانات المالية للأغراض الضريبية.

وهنا تبرز أهمية الحوكمة في القضاء على جوانب مهمة تواجه شركات ومؤسسات القطاعات الاقتصادية العامة والخاصة، وبشكل خاص المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. ولعل دور الحوكمة يتجلى في المساهمة في تحسين مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية ومعالجة نواح مهمة في المنشآت الصناعية الخاصة، أهمها:

- 1- ضعف الهياكل التنظيمية للمنشأة.
- 2- إهمال العمليات التمويلية وعدم التخطيط لإدارة التدفقات النقدية.
- 3- الخلل الوظيفي فيما بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشآت.
- 4- عدم الاهتمام بالشفافية التي تظهر حقيقة المركز المالي لموجودات المنشأة الصناعية والإفصاح عن القرارات المهمة تمويلياً واستثمارياً، وبشكل خاص إدارة المخاطر التي تواجه المنشآت الصناعية.
- 5- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها بالأنظمة الإدارية الحديثة مثل نظام الآيزو.

³¹ - النظام المحاسبي الموحد و دليل الحسابات الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم / 287 / تاريخ 1978/1/25 - وزارة المالية- مديرية المؤسسات ذات الطابع الإقتصادي - سورية.

³² - أ - جاموس، مصطفى، قائمة التدفق النقدي أحد المدخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في سورية، مجلة جامعة دمشق - المجلد الأول - العدد الأول - 1999.

ب - القاضي، حسين، دور النظام المحاسبي الموحد في إعداد حسابات الإنتاج والدخل القومي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 17، عدد 2001/2.

فضلاً عن وجود عوامل ظرفية داخلية تحيط بالمنشآت الصناعية الخاصة السورية، مثل التغيرات في طبيعة النشاطات التشغيلية، وإصدار العديد من الأوامر والمذكرات الإدارية، وعوامل ظرفية خارجية مثل: عوامل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات.

ولتحقيق ذلك سيُدرَسُ مدى وجود مستويات الخلل الوظيفي التالية في المنشآت الصناعية قيد الدراسة:

1- مدى وجود ضعف في الهياكل التنظيمية، وانعكاس ذلك على نوعية القرارات الاقتصادية والربحية التجارية.

2- مدى وجود ضعف في إدارة أموال المنشآت، وبشكل خاص تدفقاتها النقدية وانعكاس ذلك على مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية.

3- مدى وجود مستوى من الشفافية التي تظهر حقيقة المركز المالي لموجودات المنشأة الصناعية والإفصاح عن القرارات المهمة تمويلاً واستثمارياً وأثر ذلك في الربحية التجارية.

4- مدى وجود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها بأنظمة الآيزو، وأثرها في مستويات الأداء.

5- مدى وجود عوامل ظرفية محيطة بتلك المنشآت الصناعية والتي تسهم في صياغة إجراءات سليمة لحوكمة المنشآت.

وستُقدَّمُ بيانات الاستبانة عن تلك العوامل الظرفية المذكورة أعلاه للمشاركين في البحث للتأكد من جدوى إجراءات الحوكمة في تحسين مستوى الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية.

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث الرئيسية في تحديد مجموعة من العوامل الظرفية التي تسهم في بيان مدى حاجة مجالس الإدارات العليا والمالكين وغيرهم من المديرين التنفيذيين، مثل: المديرين الماليين والإداريين، إلى قواعد وإجراءات رسمية بهدف دراسة ملاحظاتهم عن دور الحوكمة في تحسين مستوى الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية. وعُرِضَتِ المشكلة الرئيسية للبحث من خلال الإجابة عن عدد من الأسئلة الآتية:

1- ما درجة اعتماد متخذي القرارات الاقتصادية في المنشآت الصناعية الخاصة على الهيكل التنظيمي، كعنصر مهم من عناصر الحوكمة، التي تعكس إعداد تقارير رسمية صادرة عن الإدارات التنفيذية مثل: تقارير الشؤون الإدارية وتقارير الأداء التشغيلي والتقارير المالية الدورية؟

- 2- إلى أي مدى يمكن لأنظمة الأيزو، كعنصر مهم من عناصر الحوكمة، أن تساهم في دعم أنظمة الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية تساهم في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوكيات الخلل الوظيفي، ومأمدي الإفصاح عن تلك الممارسات؟
- 3- ما الوسائل والأساليب التي تؤدي إلى تطوير إجراءات الحوكمة في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية بهدف تحسين نوعية اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية.
- ومن خلال استعراض مواقف وملاحظات وآراء المنفذين والقائمين على الإدارة العليا في المنشآت الصناعية موضوع الدراسة يتوقع أن يظهر العديد من الممارسات الإدارية غير الرسمية التي تعيق تطوير إجراءات الحوكمة وتفعيل الهيكل التنظيمي وأنظمة الرقابة الداخلية وأثر ذلك في نوعية القرارات الاقتصادية، ومستوى الأداء والربحية في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية.

منهجية البحث:

فُسِّمَتِ 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- لا توجد اختلافات في الملاحظات الإدارية (مجموعتان من المتغيرات المستقلة) في درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي للمنشأة (المتغير التابع) والشفافية والإفصاح - كعناصر للحوكمة - في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية.
- 2- لا يوجد اتفاق بين المستويات الإدارية للمنشآت الصناعية موضوع البحث وإدارتها العليا حول جدوى نظام الأيزو (المتغير التابع) في دعم نظام الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوكيات الخلل الوظيفي.
- 3- هناك اتفاق ضمن المستويات الإدارية المتوسطة/ التنفيذية للمنشآت الصناعية قيد الدراسة على الحاجة إلى تطوير إجراءات الحوكمة ومبادئها للتقليل من سلوكيات الخلل الوظيفي وزيادة الربحية.

الدراسة الميدانية:

(II) أسلوب البحث :

مجتمع الدراسة ووسيلة جمع المعلومات

اختُبرت عينة مؤلفة من خمسة وعشرين مشاركاً بالبحث: خمسة عشر مديراً تنفيذياً وعشرة أعضاء من أصحاب المنشآت وأعضاء ورؤساء مجالس إدارات لعدد من المنشآت الخاصة في سورية. كما اختُبرت عينة من الهيكل التنظيمي والقرارات الإدارية خلال سنتين ماليتين قبل تطبيق نظام الآيزو وبعده كأحد عناصر الحوكمة في تلك المنشآت الصناعية لبيان أثر تطبيق إجراءات الحوكمة في نوعية القرارات الاقتصادية وتحسين مستوى الأداء وزيادة الربحية. وقد وزعت استمارة الاستبانة الإحصائية على المشاركين بالبحث (الملحق -أ-)، وأعدت استمارة استبانة تتضمن أسئلة حول أهداف البحث موجهة إلى عينة البحث المؤلفة من مجموعتين (المتغيرات المستقلة) وهي: مجموعة المديرين التنفيذيين (ضمن فعاليات الإنتاج والمالية والتسويق والمبيعات والآليات والشؤون الإدارية والمشتريات والتخطيط والرقابة الداخلية وممثل الإدارة لنظام الآيزو)، ومجموعة المديرين العامين والمالكين وأعضاء مجالس الإدارات في المنشآت قيد الدراسة، الجدول رقم (I). واستخدمت الاختبارات الإحصائية للعينة المشمولة بالاستبانة حول متغيري البحث (المتغيرات التابعة) في تحديد دور الحوكمة في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. وتم التركيز على المشاركين بالبحث ممن حصلوا على المؤهلات العلمية الآتية: مجموعة المديرين التنفيذيين (ممن يحمل شهادة الثانوية العامة أو المهنية - أو الإجازة الجامعية - أو شهادات مهنية وتدريبية ضمن الموقع الوظيفي الشاغر). ومجموعة المستشارين (ممن حصلوا على شهادات أكاديمية ومهنية - أو شهادة الماجستير أو الدكتوراة أو شهادة محاسب قانوني محلي أو دولي). وأخيراً، مجموعة المالكين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين العامين (ممن حصلوا على شهادات علمية ومهنية: كفاءة - أو ثانوية عامة أو مهنية - أو إجازة جامعية - أو شهادات تدريبية في مجالات الإدارة العامة والتنظيم المهني والمعلوماتية - أو شهادات مهنية أخرى مثل شهادة CMA).

الجدول (1) توزيع عينة البحث و نسب الاستجابة

المجموع الكلي لعينة الدراسة	المديرون العامون والمالكون وأعضاء مجالس الإدارات	المديرون التنفيذيون	المجموعة ضمن المنشآت قيد الدراسة
			موزعة على:
7	7	-	1- المالكين والمديرين العامين
3	3	-	2- المستشارين
3	-	3	3- مديري المشتريات
3	-	3	4- مديري الإنتاج
3	-	3	5- مديري التسويق/المبيعات
3	-	3	6- المديرين الماليين
3	-	3	7- مديري إداريين وممثلو الإدارة لنظام الأيزو
25	10	15	المجموع الكلي للعينة
25	10	15	المستجيبون
%100	%10	%100	نسبة الاستجابة للعينة (%)

تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

جرى في مقدمة الاستبانة تبسيط تعريف الحوكمة وأهمية إجراءاتها وأثرها في الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية. تبع ذلك عرض لأهمية الهيكل التنظيمي والممارسات الإدارية الرسمية بين مختلف الإدارات التنفيذية كعنصر من عناصر الحوكمة وأثرها في نوعية القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية. كما تمت صياغة هذه الأسئلة بالاستناد إلى الأدبيات السابقة ذات العلاقة عن أهمية إجراءات الحوكمة في تزويد متخذي القرارات بالبيانات الملائمة بحيث تُقرأ الاستبانة من قبل المشاركين في البحث، وعُدَّ ذلك اختباراً لمدى أهمية إجراءات الحوكمة وفائدتها ومعاييرها. كما تضمنت النتائج ملاحظات المشاركين عن دور حوكمة المنشآت الصناعية الخاصة في سورية في زيادة الربحية. وكان من الأهمية بمكان معرفة هل كانت ملاحظات المستخدمين متفقة بشكل فعلي مع هذه الوجهة، وما إذا كان هناك تحول في نوعية القرارات المختلفة للمستخدمين من أسلوب الممارسات الإدارية غير الرسمية إلى أسلوب الممارسات الإدارية الرسمية لبيان أثر إجراءات الحوكمة وجدواها.

يظهر الجدول رقم (2) تأثير الممارسات الإدارية غير الرسمية في متخذي القرارات الاقتصادية داخل المنشآت الصناعية، لأنَّ معظم القرارات التي يتخذها المشاركون بالبحث تتأثر بالممارسات غير الرسمية. فقد بيّن المشاركون بالبحث أن التلاعبات المحاسبية يمكن أن تؤدي إلى الخروج عن

الإجراءات الرسمية وتؤثر سلباً في الأنظمة الداخلية للمنشأة وهو عامل مهم يؤثر في ربحية المنشأة، ومن ثم أُدرجت معلوماتهم المتعلقة بتأثير الممارسات الإدارية في الربحية ولمختلف البيانات المالية وغير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية باستخدام مقياس ليكرت Likert ذي النقاط الخمس، وتم الترتيب تنازلياً بدءاً من الرقم 1 للبعد غير مهم مطلقاً حتى الرقم 5 لكون البند مهم جداً.

الجدول رقم (2) تأثير الممارسات الإدارية غير الرسمية في متخذي القرارات الاقتصادية داخل

المنشآت الصناعية الخاصة

البند	الترتيب *	الوسط	الانحراف المعياري %	معامل الاختلاف %
1- التلاعبات المالية	5	3.96	0.46	0.08
2- إعادة صياغة عرض المعلومات المالية (لتعكس درجة من الثقة بالقوائم المالية)	5	2.96	0.85	0.31
3- ضعف القيم السوقية للأصول غير المتداولة	4	2.79	1.22	0.33
4- عدم الاستجابة مع العوامل المحيطة، مثل: معدلات التضخم ودرجة المنافسة	2	1.96	1.21	0.29

* رُتبت البنود إحصائياً اعتماداً على الأوساط الحسابية عند مستوى ثقة 5% . تراوحت نقاط البنود بين النقطة (1) " غير مهم " والنقطة (5) " مهم جداً "

يبين الجدول رقم 2 أعلاه مدى تأثير الممارسات الإدارية غير الرسمية في متخذي القرارات الاقتصادية داخل المنشآت الصناعية. بداية، يمكننا تفسير ذلك بأنه كلما كانت نسبة الانحراف المعياري قليلة كان تأثير الممارسات غير الرسمية كبيراً في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، والعكس صحيح. يمثل بند "التلاعبات المالية" أهمية كبيرة (بترتيب رقم 5 - وسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.46 %)، في حين يمثل بند "عدم الاستجابة مع العوامل المحيطة" (بترتيب رقم 2 - وسط حسابي 1.96 وانحراف معياري 1.21%) في الدرجة الأقل من حيث الأهمية من وجهة نظر المشاركين بالبحث. وكان ترتيب بند "إعادة صياغة عرض المعلومات المالية" قريباً من حيث الأهمية لبند التلاعبات المالية، وهكذا فإن بند التلاعبات المالية كان الأول من حيث الأهمية من وجهة نظر المشاركين بالبحث، حيث أشار المشاركون بالبحث أن التلاعبات المالية موجودة من خلال الممارسات الشرائية والتسويقية والبيعية بشكل خاص، وما يعكس ذلك من مشكلات تتمثل في سلوك سلبي لدى القائمين على تلك الإدارات التنفيذية واتفقهم فيما بينهم مما يعرقل دور إجراءات الرقابة الداخلية ويجعل الأمر أكثر صعوبة لتطبيق إجراءات الحوكمة. فقد ظهر اعتقاد المديرين العاملين والمالكين أن

إحداث إدارة للرقابة الداخلية ضمن نشاطات المنشأة الصناعية وسرعة التوسع في ملاكها العددي يعدّ تعبيراً عن رغبة الإدارة العليا في مواجهة تلك الممارسات غير الرسمية والحد منها.

يرى الباحث أن الحاجة لإحداث إدارة للرقابة الداخلية في المنشأة الصناعية، ولو جاء هذا القرار متأخراً، دليل على مدى تكرار لجوء معظم القائمين على المستويات الإدارية على اتباع الممارسات غير الرسمية المتمثلة بالاجتماعات غير الرسمية التي تجري يومياً لمناقشة آلية دعم تلك الممارسات غير الرسمية، وللحد من مثل تلك الممارسات غير المقبولة يتم توزيع تعليمات وإجراءات معينة على شكل مذكرات وأوامر إدارية تعكس ممارسات رسمية، مثل تقرير اجتماعات دورية بين عناصر القسم المعنى ورئيسه وبحضور رئيس الدائرة المعنى، إذ يعدّ ذلك من مهام إدارة الرقابة الداخلية ومسؤولياتها في توضيح تلك الممارسات الرسمية عبر قنوات الشؤون الإدارية لتوزيعها على مختلف المستويات الإدارية في المنشأة الصناعية.

وعن ميزات الحوكمة في المنشآت الصناعية الخاصة قيد الدراسة لخصّ الجدول رقم (3) الملاحظات الناتجة عن مخرجات إجراءات الحوكمة. استناداً إلى ذلك، فإنّ بند الشفافية والثقة في عرض القوائم المالية كعناصر للحوكمة توطد العلاقة بين المستويات التنفيذية وعلى رأسهم المدبرون الماليون والإدارة العليا ممثلة بالمدبرين العامين ومجالس الإدارات. الميزة الثانية تتمثل في الحد من التلاعبات المحاسبية وتكوين الاحتياطات السرية، وقد أشار 85% من المشاركين في الاستبانة إلى وجود تعديلات على الأنظمة الرسمية وأنهم يستخدمون النظام الداخلي للمنشأة معظم الوقت، في حين أشارت نسبة تقل عن 20% إلى عدم استخدامهم لتلك الأنظمة.

الجدول رقم (3) ميزات إجراءات الحوكمة في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية

الميزات	الترتيب*	الوسط	الانحراف المعياري %	معامل الاختلاف %
1- الشفافية والثقة في عرض القوائم المالية	5	3.04	0.85	0.21
2- الحد من التلاعبات وتكوين الاحتياطات السرية	5	3.02	0.65	0.30
3- الإجراءات الشرائية والتعاقدية وانعكاسه على الربحية	4	2.97	0.77	0.31
4- تقليل حالات تعارض المصالح بين المنشأة والموردين	3	1.97	1.17	0.48
5- تبسيط الإجراءات الرسمية	3	2.55	1.38	0.52

* رُتبت البنود إحصائياً اعتماداً على الأوساط الحسابية عند مستوى ثقة 5%. تراوحت نقاط البنود بين النقطة (1) " لا تستخدم أبداً " والنقطة (5) " تستخدم طيلة الوقت "

وفيما يتعلق بالإجراءات الشرائية والتعاقدية يبين الجدول رقم (3) واستناداً إلى تعليمات نظام الآيزو 9000 وإجراءاته والنظام المالي المعمول به في معظم المنشآت الصناعية الخاصة، تُرفق الوثائق والمستندات من قبل القائمين على إدارة المشتريات عند إتمام طلب شراء مادة أولية أو تأمين قطع الغيار اللازمة للآلات. كما أن هناك خطوات وإجراءات ضرورية لإتمام عملية الشراء واعتمادها من حيث تثبيت الشراء والحصول على موافقة المدير العام لإتمام عمليات الصرف والدفع. حيث خطوات الشراء تتمثل بالوثائق الآتية: مذكرة بيان رأي صادرة عن إدارة المشتريات - نسخة عن الخطة الشهرية للمادة المطلوبة أو طلب توريد خارج الخطة - فاتورة صادرة عن المورد المطلوب الذي تم اختياره للتوريد منه - محضر استلام أولي للتأكد من المواصفات الفنية وفق نظام الآيزو المعمول به بالمنشأة - 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 داخل المنشأة ومن ثم مراسلة الموردين المعتمدين، وبعدها فض العروض من الموردين والحصول على موافقة على التثبيت والتحويل لصالح المورد الفائز ومتابعة التوريد لمخازن المنشأة.

يشير المعدل الوسطي للإجابات (الجدول رقم 3) أعلاه والمتعلق بأهمية الإجراءات الشرائية والتعاقدية إلى مدى كفاءة أداء إدارة المشتريات ودورها - عند اعتماد الموردين المحليين والخارجيين - في زيادة الربحية حيث تبين أن المشاركين بالبحث كانوا حياديين في البند المتعلق بالتعاقد مع الموردين. إذ أظهرت نتائج الاستبانة أهمية تلك الإجراءات الشرائية والعقدية (بترتيب رقم 4 - وسط حسابي 2.97 وانحراف معياري 0.77%). وقد اعتقدت المجموعات المشمولة بالعينة بأن تحديد مشكلات الممارسات غير الرسمية نحو قرارات الشراء ونوعية إجراءات الرقابة المحاسبية يمكن ان يقدم معلومات مهمة تساعد في تفعيل إجراءات الحوكمة وزيادة الربحية فمثلاً، تم تقديم مقترح من مدير المشتريات إلى المدير العام يقترح فيه إبرام عقد سنوي لتوريد مواد أولية أساسية من الموردين المحليين المعتمدين بسعر منافس وبأقل بنسبة 10% عن أسعار العارضين الآخرين، ولدى المناقشات مع باقي العروض المقدمة تبين أن شروط التوريد والالتزام بالتوريد والتسهيلات الائتمانية كانت الأنسب للمنشأة، مع لخطإ إمكانية إجراء التعديلات المسبقة على جدول التوريدات بما يتناسب وحاجات التشغيل. إن دور إدارة المشتريات في التأثير في الربحية يظهر من خلال تأجيل الدفع ما أمكن والتسهيلات الائتمانية التي تمت بشروط الدفع النقدي ذاته وما يترتب على ذلك من توفير الفوائد (تكلفة الأموال المستثمرة) على رأس المال المستثمر وتأمين التشغيل وزيادة الأرباح. وهذا يتوافق مع الدراسات السابقة التي تشير إلى أن أول إجراءات الحوكمة تتمثل في تحقيق الرقابة على أداء إدارة المراجعة الداخلية داخل الوحدة الاقتصادية ومدى التزام إدارة المنشأة

بتطبيق المعايير المحاسبية، وقوة استقلال لجنة المراجعة، ودرجة اعتماد الوحدة على تكنولوجيا المعلومات³³.

فضلاً عن ذلك، يرى الباحث أن دور إدارة المشتريات، من خلال اتباع الإجراءات الشرائية الرسمية وإجراءات نظام الآيزو، كعناصر للحوكمة الداخلية، يساعد على تتبع تنفيذ عقود الشراء والتوريد وفق المواصفات الفنية المطلوبة ومدة التسليم المطلوبة، وأنسب الأسعار، ودرجة المخاطرة، ومدى انعكاس ذلك على أداء إدارة المشتريات وزيادة كفاءتها الإنتاجية المتمثلة في تحقيق ربحية اقتصادية للمنشأة، إذ تعد تلك الإجراءات مرجعاً مهماً لجهات داخل المنشأة مثل الرقابة الداخلية والإدارة العليا للوقوف على حركة التدفقات النقدية المتاحة والمطلوبة للشراء في ضوء خطط الإنتاج والمبيعات. استناداً إلى ما سبق، يمكن الاستنتاج أنه كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي نحو التعاقد مع الموردين وتقييم أدائهم كان هناك خلل في نظام الرقابة الداخلية وإجراءات الحوكمة. ومن جهة أخرى، كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي نحو إجراء المطابقات بين إدارتي المخازن و المالية وآلية توزيع التدفقات النقدية تطلب ذلك جهداً وزمناً لإعداد خطة مستلزمات المواد الأولية وتأخير عملية الإنتاج في الوقت المحدد، وتأخير التوريد من قبل إدارة المشتريات وضياع المزيد من الأرباح على المنشأة.

2- درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي والشفافية والإفصاح في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة (المتغير التابع الأول للبحث)

من خلال نتائج المقابلات مع عينة البحث تبين وجود اتفاق بين الإداريين والمحاسبين على أهمية نظام الآيزو كعناصر من عناصر الحوكمة. وعلى الرغم من أن معظم عينة البحث أشارت إلى ضرورة تنفيذ مضمون نظام الآيزو وتطويره لخدمة أهداف المنشأة وزيادة الشفافية وإعلام الإدارة العليا بتفاصيل المشكلات التي تواجه عمليات التشغيل بينت مجموعة أخرى من عينة البحث أن إجراءات الآيزو لا تستخدم بالشكل الإيجابي لتحقيق أهداف المنشأة، بل يستخدم نظام الآيزو كأداة لتنفيذ محسوبيات بين مختلف المستويات الإدارية وأنه أقل تأثيراً للحد من التلاعبات الإدارية. وقد تبين من مستوى الإجابات وجود اتفاق نحو كون المنشآت الصناعية غير خالية من حوادث تتعلق بضبط الجودة، كما أن لدى المالكين توقعات بأن مسؤولية المراقب الداخلي حول منع حوادث ضبط الجودة

³³ نصر علي، عبد الوهاب وشحاته، سيد شحاته - مراجعة الحسابات وحوكمة المنشآت في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة* - 2007 - دار الجامعية - جامعة الاسكندرية - مصر، ص 97.

مسؤولية غير جوهرية عند مقارنتها بالمسؤولية التي تقع على عاتق الإداريين والمحاسبين، في إشارة إلى ماتت عليه معايير المراجعة المقبولة عموماً بوضوح أن مسألة منع حوادث ضبط الجودة تعدُّ مسؤولية الإدارة.

من تحليل أجوبة الاستبانة المعدة - جدول رقم 4- عن درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي كأحد عناصر الحوكمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية تبين أن هناك عدداً من القرارات الاقتصادية التي اتخذت وأدت إلى وجود تأثير سلبي في الربحية للمنشآت الصناعية قيد البحث. ومن استخلاص جدوى تلك القرارات الاقتصادية المتخذة عن عامين متتاليين 2006 و 2007 من خلال المشكلتين الآتيتين:

أ- عدم التخطيط العلمي لحاجة كل إدارة من الموظفين والعمال - جدوى قرارات ملاكات الموظفين.

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

الجدول رقم (4) درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي كأحد عناصر الحوكمة في اتخاذ القرارات

الاقتصادية في زيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية

عناصر المتغير التابع للبحث - الهيكل التنظيمي كأحد عناصر الحوكمة	الترتيب*	الوسط	الانحراف المعياري %	معامل الاختلاف %
1- أسلوب المخاطبة الرسمية	5	4.01	0.58	0.25
2- إجراءات الفصل والتعيين والملاكات الوظيفية	5	3.73	0.53	0.30
3- إجراءات مخزنية	3	3.85	0.81	0.67
4- المذكرات والقرارات الإدارية	4	3.63	0.92	0.49
5- المقابلات الرسمية مع الرؤساء والمرؤوسين	4	3.31	0.97	1.65
6- الاجتماعات الإدارية الدورية	3	3.15	1.87	0.83
7- تقارير الرقابة الداخلية	3	3.18	1.35	0.79
8- عدم الاستجابة بالقوانين والتشريعات من جهات رسمية خارجية	1	2.86	1.42	0.95

* رُتبت البنود إحصائياً اعتماداً على الأوساط الحسابية عند مستوى ثقة 5% . تراوحت نقاط البنود بين النقطة (1) " لا أهمية " والنقطة (5) " الأهمية العظمى".

أ- جدوى قرارات ملاكات الموظفين :

يحدد النظام الداخلي للمنشآت الصناعية قيد الدراسة نوع الهيكل التنظيمي وطبيعة النشاطات المختلفة ومسار المسؤوليات والواجبات والعلاقات الوظيفية التي تحكم العمل بين الإدارات أو النشاطات في المنشأة. وبناءً على ذلك تم إعداد حاجة كل إدارة من إدارات المنشأة الصناعية من الموظفين والعمال

والتوصيف المطلوب للوظائف المطلوبة وتحديد الشواغر. إذ يعدُّ مدير الإدارة أو النشاط مسؤولاً عن سير العمل في الإدارة، ويتم توزيع العمل فيما بين العناصر لدية 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. كما أن بعض القرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا، في محاولة منها لتخفيض التكاليف عن طريق تقليل عدد ملاكات الإدارات، لا يكون دائماً في صالح الشركة. فمثلاً إن قرار تخفيض أطر عمال الإنتاج على خطوط الإنتاج يؤدي إلى زيادة نسب الهدر في الإنتاج للبضاعة الجاهزة، فمن ناحية يكون هناك نقص في أجور وحوافز بعض العمال العاملين على خطوط الإنتاج، ولكن من ناحية أخرى نجد أن قيمة الهدر والتالف من البضاعة الجاهزة تفوق أضعاف قيمة الوفر الناتج عن تخفيض الرواتب والأجور.

يبين الجدول رقم 4 درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي كأحد عناصر الحوكمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تسهم في زيادة الربحية في المنشآت الصناعية قيد الدراسة. تم إدراج بند "إجراءات الفصل والتعيين" بالترتيب الثاني من حيث الأهمية من وجهة نظر المشاركين بالبحث (وسط 3.73 حسابي وبتأخراف معياري 0.53 %)، كما تبين أن بند الإجراءات المخزنية (وسط 3.85 حسابي وبتأخراف معياري 0.81 %) جاء في الترتيب الثالث من حيث الأهمية من وجهة نظر المشاركين بالبحث. وقد رشح 66% من المشاركين في الاستبانة اعتبار "بند عدم الاستجابة مع العوامل المحيطة" ليست ذات أهمية كبيرة.

ب- فصل بعض الأقسام والدوائر أو دمجها ضمن المستويات الإدارية للإدارة المعنية. في محاولة من قبل الإدارة العليا في المنشأة لتقليل سلوك الخلل الوظيفي وحصر المسؤوليات بيد مدير الإدارة المعنية فقد تُتخذ قرارات قد تؤثر سلباً أو إيجاباً في إجراءات وعناصر الحوكمة. فمثلاً، إن قرار فصل بعض الأقسام أو الدوائر أو دمجها لأي إدارة في المنشأة غالباً لا يكون مدوراً بالشكل الذي يأخذ بالحسبان الأثر الاقتصادي والمالي على الأمد الطويل، وقد تتحقق الفوائد في الأجل القصير ولكن انعكاسها على القوائم المالية تكون كبيرة وليس من مصلحة المنشأة. فقد تقرر فصل دائرة البلاستيك عن إدارة الإنتاج واعتبارها إدارة مستقلة وكانت مبررات القرار أن يتم حصر المسؤولية بيد رئيس قسم البلاستيك - وهو شخص ذو خبرة بالضوابط وأمر خط البلاستيك - بدلاً من مدير الإنتاج - وهو شخص ملم بأمور أخرى حسب تخصصه - وهذا يساعد في رفع الإنتاجية وتقليل الأخطاء الفنية المتكررة التي كانت تحدث على خطوط الإنتاج. دام ذلك عدة أشهر إلى أن اكتشفت الإدارة العليا أن أداء عمل إدارة البلاستيك بدأ يتراجع ومن ثمَّ عدم قدرة رئيس قسم البلاستيك في التغلب على مشكلات الإنتاج وماتبعتها من تدهور أكبر في عمليات التشغيل على خطوط الإنتاج وزيادة

نسبة الهدر، وكان القرار المعاكس بعد عام بضم تلك الإدارة إلى إدارة الإنتاج. يعتقد بعضهم أن هذا القرار ليس اقتصادياً ولا يستند إلى أسس ومعايير علمية وما يعكسه من تأثير من النواحي المالية والتسويقية والربحية كمحصلة نهائية لأداء المنشأة. ولكن من جهة أخرى، فإن قرار الدمج له آثار إيجابية في إجراءات الحوكمة ويسهم في حصر المسؤوليات ضمن إدارة الإنتاج ويبدد مدير الإنتاج الذي عليه توزيع العمل وتكليف من يلزم لتحقيق أهداف الإدارة بما يتوافق وأنظمة المنشأة.

ويرى الباحث أن الإدارة العليا لم تقم باستشارة جهات إدارية وتنظيمية والتي كان بإمكانها تقديم رأيها العلمي الآتي: إن أي هيكل تنظيمي للمنشأة الصناعية يجب أن يتكون من دائرة يتفرع عنها عدة أقسام وفق طبيعة المواقع والمهام والتوصيف الوظيفي لكل قسم ضمن الدائرة الواحدة. كما يرى الباحث أن قرار الإدارة العليا، بعد مدة لاحقة، في إعادة ضم قسم البلاستيك إلى إدارة الإنتاج ينصب في الاتجاه العلمي الصحيح حيث برهن واقع المنشأة الصناعية أن التنسيق بين الإدارة العليا ومدير الإنتاج كان أكثر فعالية ومباشراً بدلاً من الممارسة السابقة التي تقوم على تدخل رئيس قسم البلاستيك بالتنسيق مع الإدارة العليا - وبحضور مدير الإنتاج.

تأسيساً على ذلك، رُفِضَتِ الفرضية الأولى التي تحدد أنه لا توجد اختلافات في الملاحظات الإدارية حول درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي (المتغير التابع) والشفافية والإفصاح - كعناصر للحوكمة - في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة السورية.

2- جدوى إجراءات نظام الآيزو ISO 9001 لعام 2000 ونظام الهاسب

Haccp \ (المتغير التابع الثاني للبحث)

هناك عدد من الإجراءات المتعلقة بنظام الآيزو ومتطلباته من الوثائق مع الحاجة إلى تلك الإجراءات وما يتطلب ذلك المزيد من الورقيات والروتين في الدورات المستندية للنشاطات مع مزيد من الوقت الذي يخصص من وقت المدير للتأكد من سلامة تطبيق تلك الإجراءات يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً. أما عن أثر إجراءات نظام الآيزو وجدواها في الربحية للمنشآت الصناعية فتظهر من خلال تحليل نتائج الاستبانة.

إن إجراءات نظام الآيزو 9001 لعام 2000 ونظام الهاسب Haccp لها إيجابياتها وسلبياتها. فمن إيجابياتها أن القرارات التي تتخذ في هذا الصدد هي تعليمات ممثل الإدارة لتطبيق إجراءات نظام الآيزو المحددة وفق المواصفة رقم 9001 لعام 2000 ووفق ماتنص عليه هيئة المواصفات والجودة العالمية ISO والتي تمنح شهادة الجودة الشاملة للشركات الصناعية سنوياً. حيث من خلال ممثلي المنشأة المانحة لشهادة نظام الآيزو والذين يقومون بزيارات دورية إلى المنشأة الصناعية قيد المنح للوقوف على مدى تطبيق إجراءات نظام الآيزو بما يتوافق وطبيعة عمل المنشأة الصناعية على

الواقع العملي، ويتم عقد اجتماعات مع مديري الإدارات كافةً وبحضور المدير العام لمناقشة المشكلات التي تواجه القائمين على أعمال المنشأة الصناعية، وبيان طبيعة تلك المشكلات والاستماع إلى المبررات لكل إدارة على حدة، وإعداد التقارير بتلك الاجتماعات حيث يصادق عليه الجميع ويعدُّ القاعدة والركيزة التي يسير عليها جميع المعنيين بالمنشأة الصناعية خلال مدة تطويرية قادمة (عادةً ما تكون كل نصف سنة) حيث يتكرر الاجتماع في المدة اللاحقة للوقوف على التطوير الذي حدث من خلال إعداد ما يدعى 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 بالمنشأة الصناعية وفق إجراءات نظام الأيزو. وبالطبع فإن تلك الإجراءات لها انعكاس كبير على الربحية للشركة. ولكن من جهة أخرى فإن عيوب إجراءات نظام الأيزو تتلخص في كثرة الورقيات وطول الدورة المستندية والروتين في كثير من الأحيان وما يعكس ذلك من فوات فرص تحقيق ربحية للمنشآت الصناعية والتأثير في قوائمها المالية.

وعند استخدام اختبار Mann-Whitney U Test من اتجاهين لبيان الاختلافات بين مجموعات عينة البحث للبنود المتعلقة بإجراءات الحوكمة وعناصرها نتجت خمسة فروق جوهرية تتعلق بالملاكات الإدارية (ملاكات الموظفين) وثلاثة فروق جوهرية تتعلق بإجراءات الأيزو. إذ تشير هذه الفروق إلى وجود اختلافات في ملاحظات كل مجموعة من مجموعات المستفيدين من الهيكل التنظيمي ومستويات الإفصاح والشفافية نحو هذين المتغيرين التابعين ومدى تقييمهم للمشكلات المتعلقة بالملاكات الإدارية وإجراءات نظام الأيزو المتمثلة بتقارير الأيزو، كما هو مبين في الجدول رقم 5.

الجدول رقم (5) درجة الاعتماد على نظام الأيزو في اتخاذ القرارات الاقتصادية والحد من اتباع

الممارسات الإدارية غير الرسمية

عناصر المتغير التابع للبحث - إجراءات نظام الأيزو كأحد عناصر الحوكمة	الترتيب *	الوسط	الانحراف المعياري %	معامل الاختلاف %
1- تقرير مستلزمات مواد أولية قيد التوريد الشهري	5	3.95	0.69	0.19
2- تقرير ممثل الإدارة لنظام الأيزو	5	3.96	0.64	0.18
3- تقرير الصيانة الشهري الدوري	5	2.98	0.95	0.24
4- تقارير المكتب الاستشاري	3	2.81	1.01	0.32
5- تقرير نائب المدير العام	2	2.21	1.03	0.34
6- تقرير مدير الرقابة	2	2.20	1.25	0.39
7- تقرير الإفصاح عن الممارسات غير المرغوب فيها أمام الآخرين	2	2.29	1.30	0.28
8- محضر اجتماعات دورية نصف سنوية لممثل الإدارة لنظام الأيزو مع المديرين التنفيذيين والمدير العام	2	2.23	1.27	0.30

* رُتبت البنود إحصائياً اعتماداً على الأوساط الحسابية عند مستوى ثقة 5% . تراوحت نقاط البنود بين النقطة (1) " لا تأثير " والنقطة (5) " التأثير الأكبر " .

كما استخدمت اختبارات ANOVA لبيان التفاعلات بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمجموعات عينة البحث (مجموعة المتغيرات المستقلة) ومتغيري الهيكل التنظيمي ودرجة الاعتماد على نظام الأيزو (n=25) والمُلخص في الجدول رقم 6.

تأسيساً على ذلك، رُفِضَت الفرضية الثانية للبحث التي تحدد أنه لا يوجد اتفاق بين المستويات الإدارية للمنشآت الصناعية موضوع البحث وإداراتها العليا على جدوى نظام الأيزو (المتغير التابع) في دعم نظام الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوكيات الخلل الوظيفي.

الجدول رقم (6) اختبارات فروق الإجابات بين مجموعات عينة البحث عن دور قرارات ملاكات الموظفين وإجراءات الأيزو 9001 لعام 2000 - المتغيرين الأول والثاني للبحث - وأثرهما في زيادة الربحية

الاختلافات بين مجموعات عينات البحث			مجموعات عينة البحث		أهم المشكلات	بنود المتغير الأول للبحث
ممثل الإدارة مع المحاسبين مع المالكين	مدير الإدارات مع المحاسبين	ممثل الإدارة مع المالكين	ممثل الإدارة/ المحاسبين	مدير الإدارات		
C	B		*3.43	*3.59	*3.67	1- مدى اتفاق القيمين على أعمال إدارات المنشأة مع الأوامر الإدارية المتكررة والمتناقضة فهي مضمونها أحياناً وتعكس ذلك على سياسات المنشأة (أو عدم اتفاقهم حيال ذلك).
B			*2.96	*2.87	*2.41	2- دور بنية الرقابة الداخلية في المشروع (أو غفلة نظام الرقابة الداخلية فهي المشروع).
			0.05		0.01	
B	C	C	*2.97	*1.85	*3.67	3- مدى الثقة بنظام الأيزو وإجراءات الجودة الشاملة وتوافقه مع الأنظمة المطبقة بالمنشأة (أو عدم ثقة بنظام نظام الأيزو).
C	C		*2.94	*2.7	2.98	
			0.01	0.05		
B	C	C		*2.98	*2.78	
	C			*3.45	2.63	
				0.01	0.05	

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- مدى الحاجة إلى تطوير إجراءات الحوكمة في المنشآت الصناعية الخاصة (المتغير التابع الثالث للبحث)

من خلال متابعة مستوى استجابات القائمين على أعمال إدارتي الشؤون الإدارية ونظام الآيزو- الجدولان 5 و6 أعلاه - ومن خلال نتائج المقابلات مع عينة البحث يتبين أن المشاركين بالبحث على وعي بعجز إجراءات الحوكمة وعناصرها بالشكل الحالي عن تحقيق الشفافية المطلوبة بين الإدارات التنفيذية والإدارة العليا والوصول إلى مستوى معين من الشفافية والإفصاح، وأن هناك بيانات مضللة ومتناقضة. ويشير ذلك إلى وجود تفاوت في تقدير مشكلات عدم اتباع إجراءات الحوكمة وعناصرها، وهذا مايفسر تمتع القائمين بأعمال الرقابة الداخلية بسلطة أضعف، من حيث الدلالة الإحصائية حيث بلغت أهمية قيمة F 14%، من السلطة التي يتمتع بها المحاسبون والإداريون. وقد أجمع المشاركون بالبحث أن هناك حاجة ملحة نحو توسيع إجراءات الحوكمة وعناصرها من خلال ما يأتي:

أ- تطوير مهنة الرقابة الداخلية لتأخذ بالجانب المهني من خلال تحسين إجراءات الرقابة الداخلية وتقوية نظام الرقابة والضبط الداخلي.

ب- تحسين أداء عمل الإدارات المختلفة عن طريق تطوير معايير الأداء كلما كان ذلك ضرورياً وتأكيد ضرورة الالتزام بمعايير الأداء الإداري والفني.

ج- توصيف دقيق لمهام الإدارات بشكل نوعي ضمن الهيكل التنظيمي بحيث يؤدي إلى زيادة الشفافية والإفصاح الإداري والمهني.

د- تقديم معلومات مالية وغير مالية لمتخذي القرارات الاقتصادية.

الجدول رقم (7) مدى الاتفاق بين المشاركين بعينة الدراسة على الحاجة إلى تطوير إجراءات

الحوكمة لتقليل سلوكيات الخلل الوظيفي وزيادة الربحية

البيانات	الترتيب*	الوسط	الانحراف المعياري%	معامل الاختلاف%
1- تقييم السيولة والملاءة المالية	3	3.49	1.32	0.29
2- إجراءات الرقابة المالية مثل: تفسير الدخل المحاسبي والدخل النقدي	3	3.39	1.20	0.28
3- تقديم معلومات مالية وغير مالية إضافية	3	3.32	1.18	0.31
4- البحث عن معلومات الكشف المبكر عن حالات الإفلاس والتعثر المالي	3	3.21	1.22	0.36
5- تقديم سياسات المخزون السلعي	3	3.18	1.20	0.37
6- التسويات الجردية لمخزون المواد الأولية	2	3.11	1.26	0.42
7- تقارير الهدر والتلف في الإنتاج	2	3.09	1.30	0.43
8- إجراءات وأساليب تقييم الأداء الإداري والتشغيلي	2	3.06	1.19	0.39
9- التغييرات في الأصول والالتزامات للآخرين	2	2.87	1.25	0.43
10- السياسات الاستثمارية والتمويلية	2	2.81	1.19	0.41
11- التكيف مع العوامل الظرفية الداخلية	1	2.47	1.09	0.43

* رُتبت البنود إحصائياً اعتماداً على الأوساط الحسابية عند مستوى ثقة 5% . تراوحت نقاط البنود بين النقطة (1) " لا أؤيد " والنقطة (5) " أؤيد بشدة " .

يلخص الجدول رقم 7 نتائج عينة البحث في مدى الاتفاق بين المشاركين بعينة الدراسة والحاجة إلى تطوير إجراءات الحوكمة لتقليل سلوكيات الخلل الوظيفي وزيادة الربحية.

فضلاً عن ذلك، يرى الباحث أنه ما تزال هناك حاجة ملحة لإجراء توسيع في صياغة ومضمون تقارير الأداء والرقابة الداخلية من أجل تحسين عملية إطلاع الإدارة العليا على طريقة العمل المتبع وإجراءات الحوكمة، فهي تعد بذلك وسيلة اعلام للإدارة العليا بالموضوعات المرتبطة بنوعية الحوكمة ومبادئها وزيادة الربحية في المنشأة. كما اتفقت عينة البحث كافةً أن هناك ممارسات خاطئة مهنية 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 ومضمون الربحية الضمنية الناتجة عن اتخاذ قرارات رسمية بالوقت والمكان الملائمين، حيث بينت مجموعات عينة البحث توافقاً ضمناً للتعبير عن أهمية تلك الممارسات وتأثيرها السلبي في الربحية للمنشآت الصناعية.

تأسيساً على ذلك، قُبلت الفرضية الثالثة للبحث التي تحدد أن هناك اتفاقاً ضمن المستويات الإدارية المتوسطة/ التنفيذية للمنشآت الصناعية قيد الدراسة على الحاجة إلى تطوير إجراءات الحوكمة وعناصرها بهدف زيادة الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

استنتجت الدراسة عدداً من الأسباب التي تبرر الدور الإيجابي لإجراءات الحوكمة ومبادئها في زيادة الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة في سورية، وهي:

- 1- ضعف الهياكل التنظيمية المنشأة - كعنصر مهم من عناصر الحوكمة.
- 2- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها بالأنظمة الإدارية الحديثة مثل نظام الآيزو- كعنصر مهم من عناصر الحوكمة.
- 3- إهمال العمليات التمويلية وعدم التخطيط لإدارة التدفقات النقدية - كبنء مهم من إجراءات الحوكمة.
- 4- الخلل الوظيفي فيما بين المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشآت - كمبدأ مهم من مبادئ الحوكمة.

- 5- عدم الاهتمام بالشفافية التي تظهر حقيقة المركز المالي لموجودات المنشأة الصناعية
- 6- الإفصاح عن القرارات المهمة تمويلياً واستثمارياً، وبشكل خاص إدارة المخاطر التي تواجه المنشآت الصناعية - كمعيار مهم من معايير الحوكمة.
- 7- وجود عوامل ظرفية داخلية تحيط بالمنشآت الصناعية الخاصة السورية، مثل التغيرات في طبيعة النشاطات التشغيلية، وإصدار العديد من الأوامر والمذكرات الإدارية - كعناصر حوكمة مهنية أو تشغيلية.
- 8- وجود عوامل ظرفية خارجية مثل: عوامل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات والأنظمة المالية والاقتصادية السائدة - كعناصر حوكمة خارجية.

يطلب المشاركون بالبحث تطبيق المزيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها في حالات محددة فقط، وذلك لمنع التلاعبات المحاسبية مع عدم تفضيلهم لهذه المعلومات ضمن قائمة الدخل والميزانية العمومية. وهكذا تكون هذه الدراسة قد قدمت بعض الأدلة على ضرورة تطوير إجراءات الحوكمة ومعاييرها باعتبارها إحدى وسائل كشف التلاعبات المحاسبية غير المقبولة. وإن الوسائل والأساليب اللازمة للتغلب على المشكلات الإدارية والمالية والفنية في المنشآت الصناعية الخاصة تكمن في مشاركة المعنيين ضمن المنشأة في وضع آلية لإجراءات حوكمة تساعد في تقوية نظام الرقابة الداخلية عن طريق توضيح العلاقات وتحديد المسؤوليات بين مختلف النشاطات التنفيذية في المنشأة الصناعية بحيث تكون مدعومة بالتزام الإداريين والمحاسبين والمراجعين باتباع الدورات التدريبية المستمرة حول معايير الحوكمة ومبادئها، مع ضرورة تعزيز الثقة بالمديرين من أجل الحصول على دعمهم لتنفيذ تلك الإجراءات وتعديلها كلما كان ذلك ضرورياً - بتعديل وثيقة ضمن نظام الأيزو. كما لا بد من الاعتماد على البيانات المالية والبيانات غير المالية وزيادة الاهتمام بالمعلومات النقدية واعتبارها ذات أهمية قصوى في ضوء الأزمة المالية التي تواجه العالم هذه الأيام وتجعل الحاجة أكثر إلى الاهتمام بإجراءات الحوكمة ومبادئها ليس فقط ضمن القطاع الخاص بل أيضاً ضمن القطاع العام وقطاعات الاقتصاد السوري كلها.

التوصيات:

تقدم هذه الدراسة عدداً من التوصيات عن دور إجراءات الحوكمة ومعاييرها في تطوير الأداء وزيادة ربحية المنشآت الصناعية الخاصة في سورية:

- 1- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بتشكيل لجان لمراجعة الهيكل التنظيمي للمنشأة الصناعية بشكل دوري وتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته الرسمية بما يساهم في تحديد المسؤوليات وتوزيع المهام والواجبات ضمن دوائر المنشأة وأقسامها وشعبها وورشها، مع دعم ذلك بنظام للحوافز من شأنه أن يساعد في تحسين الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية.
- 2- تبني سياسة تعيين تتناسب والكفاءة العلمية للشاغر المطلوب وظيفياً، مع تبني سياسة تدريب مستمرة للقائمين على أعمال المنشأة، وبشكل خاص الأطر المؤهلة من المديرين التنفيذيين في مجالات التخطيط والمالية والمبيعات وزيادة الاهتمام بالاجراءات الرقابية والتنظيمية الرسمية - من خلال المذكرات والأوامر الإدارية- كبدل عن الممارسات غير الرسمية ضمن مختلف المستويات الإدارية للمنشأة الصناعية.
- 3- تبني سياسة للشفافية والإفصاح المالي والنقدي للأطراف المستفيدة من القوائم المالية تتمثل في تطبيق سليم لمعايير المحاسبة الدولية وإعداد قوائم التدفقات النقدية، إلى جانب قوائم الدخل والمركز المالي للمنشأة الصناعية، والإفصاح عن العمليات والصفقات الجوهرية وغير العادية التي تؤثر في ربحية المنشأة ومركزها المالي.
- 4- ضرورة قيام كل من الجامعات العامة والخاصة وجمعية المحاسبين القانونيين ووزارة المالية بإعداد مشروع نظام مالي ومحاسبي موحد يأخذ في الحسبان التوحيد المحاسبي بين المنشآت في القطاعات الثلاثة العام والخاص والمشارك، مع تنوع الحالات التطبيقية بما يتوافق والمفاهيم الاقتصادية الحديثة والتطور التكنولوجي ودرجة المنافسة كعوامل خارجية للحكومة.
- 5- ضرورة توسع الدراسات العلمية المستقبلية لتشمل عينة من الصناعات المختلفة في كل من القطاعين العام والمشارك وإعداد المقارنات حول دور إجراءات الحوكمة وعناصرها ومعاييرها في تطوير الأداء واتخاذ القرارات المختلفة وزيادة الربحية.
- 6- ضرورة اكتشاف حالات جديدة لإجراءات الحوكمة وعناصرها في شركات غير صناعية لمعالجة مشكلات أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات نظام الأيزو كعناصر للحكومة، في ضوء ماتمت مناقشته في هذا البحث.

مراجع البحث

المراجع العربية

- 1- القاضي، حسين، "دور النظام المحاسبي الموحد في إعداد حسابات الإنتاج و الدخل القومي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 17، عدد 2/2001، ص7-29.
- 2- المعايير الدولية للمراجعة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين - منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - 1998، ص427-459.
- 3- النظام المحاسبي الموحد و دليل الحسابات الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم / 287/ تاريخ 1978/1/25 - وزارة المالية- مديرية المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي - سورية.
- 4- رضوان حلوة، حنان، جيراني كحالة، "المحاسبة الإدارية"، دار الثقافة، عمان 1997.
- 5- الحسني، صادق، "التحليل المالي و المحاسبي"، دار مجدلاوي للنشر، عمان، 1998، ص25.
- 6- الحلبي، نبيل، "دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في المنشآت الخاصة السورية- دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة دمشق، 2005.
- 7- شيرازي، عباس، "نظرية المحاسبة"، الكويت، ذات السلاسل 1995.
- 8- مطر، محمد عطية، وليد ناجي الحياي، أحمد حكمت الراوي "نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات" دار حنين، عمان، 1996، ص 22 .
- 9- معايير المحاسبة الدولية لعام 2003.
- 10- نصر علي، عبد الوهاب وشحاته، سيد شحاته- "مراجعة الحسابات وحوكمة المنشآت في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"- 2007 - الدار الجامعية- جامعة الاسكندرية - مصر، ص16- 97.
- 11- جاموس، مصطفى، "قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في سورية"، مجلة جامعة دمشق - المجلد الأول - العدد الأول - 1999.
- 12- مجلة الاقتصاد - أسواق وبورصات - السنة الثانية - العدد 21 - 2006 ص16-17.
- 13- الخضير، محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية - الطبعة الأولى-2005 ص111- 176 - مدينة نصر - القاهرة .

14- نصر علي، عبد الوهاب وشحاته، سيد شحاته - "مراجعة الحسابات وحوكمة المنشآت في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة" - 2007 - الدار الجامعية - جامعة الاسكندرية - مصر، ص 16 - 26.

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 Ara 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- CIPE, Corporate Governance – Family-owned or Founder-owned Unlisted Companies, 2003, International Finance Corporation, page 1.
<http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>6- CIPE center, 2004,
- 7- 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.
- 8-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.
- 9-Eynon, et al ., "Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession", National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996, 25-26.
- 10-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.
- 11-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.
- 12-Hopwood, A.G." An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, pp:172.
- 13-Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23, 1993, pp, 395-411.
; 2004, page 1. <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>14
; 2008, page 3. <http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm>15
- 16- 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.
- 17-Johnson, D., Pany, k., & White, R., "Reports and the Loan Decision :Actions & Perceptions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring , 1983, pp.38-5.
- 18- Kelley, T. and Seiler, S.E." Auditor Stress and Time Budgets", The CPA, Journal, 1992.

- 19-Kennedy,J. & Peecher, M.E. " Judging Auditors Technal Knowledge", Journal of Accounting Research,Vol35,no.2,1997.pp.114-118.
- 20- Kida, T.E."Perormance Evaluation and Review Meeting Characteristics in Public Accounting Firms", Accounting, Organisations, and Society, 1984
- 21-Kronquist, S.L. and Newman, L.N. "Reporting Corporate Cash Flows", Management Accounting, Vol. 72, 7 2001, pp: 31-6.
- 22-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.
- 23- 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.
- 24-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 .
- 25-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 .
- 26- 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.
- 27- OECD, 2000, Corpporate Governance Principles pp: 1-3.
- 28- OECD, 2004, Corporate Governance Principles, Center for International Private Enterprise, Paris, pp: 38-46.
- 29-Pillsbury,C.M. "Limited Assurance Engagements ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.4 No.2, Spring,1985,pp.63-79.
- 30- 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.
- 31- Pratt, J., and Jiambalvo, J."Relationshis Between Leader Behavior and Audit Team Performance", Accounting, Organisations, and Society, 1982
- 32- Reichelstein, Stefan, "Providing Managerial Incentives: Cash Flows Versus Accrual Accounting", Journal of Accounting Research, 2000, Vol. 38, No. 2, pp: 243.
- 33- 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

تعرف الحوكمة بأنها مجموعة من القواعد والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط المنشأة وأهدافها. كما أن الحوكمة هي مجرد إرشادات تطرح اختيارياً على المنشآت الراغبة في تطبيقها وليس لها صفة الالتزام، ولا يمكن فصل ملامح الحوكمة عن المناخ العام الذي تعمل فيه المنشآت فهناك أيضاً عوامل داخلية وخارجية محيطة بحوكمة المنشآت.

نبين فيما يأتي الأسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبانة الخاصة بفرضيات البحث حيث تم توجيه الأسئلة إلى المشاركين بالبحث لبيان ملاحظاتهم عن دور إجراءات الحوكمة ومعاييرها في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتطوير مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية وزيادة الربحية في المنشآت الصناعية الخاصة السورية، وذلك استناداً إلى مقياس ليكرت Likert ذي النقاط الخمس واختبارات Mann-Whitney، لمقارنة الاختلافات الجوهرية في الملاحظات الإدارية، فضلاً عن اختبارات ANOVA لبيان التفاعلات ودرجة الأهمية بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمجموعات عينة البحث (مجموعة مديري الإدارات التنفيذية ومجموعة المالكين والمديرين العامين n=25) والمتغيرات التابعة المتمثلة بالهيكل التنظيمية ونظام الآيزو.

الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى للبحث: لاتوجد اختلافات في الملاحظات الإدارية حول درجة الاعتماد على الهيكل التنظيمي لتحقيق الشفافية والإفصاح- كعناصر للحوكمة- في اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة الربحية.

1. إلى أي مدى تعتقد بأهمية معيار الربحية الذي تصل إليه أعمالك السنوية في اتخاذ القرارات الروتينية والقرارات غير الروتينية الآتية (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند حسب ماتراه مناسباً):

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

قرارات روتينية مثل:

- إقرار الرواتب والأجور الشهرية
- إقرار الحوافز والمكافآت الإنتاجية
- إجراءات أدونات صرف المواد إلى الإنتاج

قبول طلبات البيع وفق خطط المبيعات الدورية (أسبوعياً - شهرياً - سنوياً)
خدمة الزبائن

تعيينات ملء شواغر وظيفية ضمن الهيكل التنظيمي

حضور دورات تدريبية فنية ومالية وتسويقية

قرارات غير روتينية مثل:

تعديلات على الهياكل التنظيمية للمنشآت الصناعية (كحذف بعض الوظائف التي لاتؤدي إلى إيجاد قيمة مضافة أو إضافة وظائف تسهم في خلق قيمة مضافة إلى الشركة)

تعيينات خارج الملاكات المحددة بالهيكل التنظيمي

تعديلات على الأسعار وفقاً لظروف المنافسة والسوق

حضور ندوات ومؤتمرات ذات الصلة بطبيعة عمل المنشأة

مقابلات مع الموردين المحليين وإبرام العقود

مقابلات مع موردين غير محليين وإبرام الاتفاقيات والعقود

إقرار حركة التدفقات النقدية بين الصندوق الرئيسي للمنشأة والمصارف المحلية

إقرار حركة التدفقات النقدية بين الصندوق الرئيسي للمنشأة والمصارف في الخارج

2 . أي من الممارسات الإدارية الرسمية - كأحد عناصر الحوكمة - الآتية تساعدك في اتخاذ

قرارات اقتصادية تسهم في زيادة الشفافية والمساءلة في منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو

3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

(5) أؤيد بشدة

(4) أؤيد ذلك

(3) غير متأكد

(2) لا أؤيد

(1) لا أؤيد مطلقاً

أسلوب المخاطبة الرسمية وفق الهيكل التنظيمي للمنشأة

تقارير مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية الدورية

تنفيذ مضمون المذكرات الإدارية المقابلات مع الجهات الأعلى إدارياً

المقابلات مع المرؤوسين المقابلات مع الرؤساء المباشرين

حضور الاجتماعات الدورية المكافآت والحوافز

درجة العقوبات تقارير الرقابة الداخلية

تقارير ممثل الإدارة لنظام الأيزو تقارير الجهات الاستشارية من خارج المنشأة

تقارير الوضع التسويقي تقارير التوقعات القصيرة الأجل والمخاطر المحيطة

التشريعات والقوانين المحيطة بالمنشأة خطط الشراء الشهرية والربعية والسنوية

3 . أي من الإجراءات التالية تساعدك في تكوين رأي يسهم في زيادة الربحية في

منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه

حسب ماتراه مناسباً):

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

الإجراءات الشرائية إجراءات مالية إجراءات أنظمة الآيزو

الإجراءات المخزنية الإجراءات الإدارية الإجراءات البيعية

إجراءات الفصل والتعيين إجراءات اعداد الموازنات إجراءات الدفع للموردين.

4 . إلى أي مدى تساعدك الممارسات الإدارية غير الرسمية التالية في تكوين رأي يسهم في

في تحسين مستويات الأداء والكفاءة الإنتاجية في منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو

5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

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

المشاركة في اعداد الموازنات التقديرية تقارير خاصة بأداء المديرين العامين

تقارير خاصة بأداء معاون المديرين العامين

تقارير خاصة بأداء المديرين التنفيذيين

تقارير الشكاوى الموجهة إلى المديرين العامين مباشرة

بيانات التدفق النقدي للمدير العام ملخص عن المدة السابقة

المبيعات الصافية تفاصيل الالتزامات للآخرين

التلاعبات المحاسبية (مثل: رسملة نفقات جارية).

الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية للبحث: لا يوجد اتفاق بين المستويات الإدارية للمنشآت الصناعية

وإدارتها العليا حول جدوى نظام الآيزو في دعم نظام الرقابة الداخلية ووضع قواعد إدارية ومالية

تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير الرسمية الناتجة عن سلوكيات الخلل الوظيفي.

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

1 - إلى أي مدى تعتقد البيانات التالية يمكن أن تستخدم في تقوية نظام الرقابة الداخلية (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

الشفافية والمساءلة ضمن الإدارة المعنية الشفافية والمساءلة ضمن الإدارات التنفيذية
 تقرير رئيس الدائرة أو الشعبة تقرير ممثل الإدارة لنظام الآيزو
 تقرير المدير أو نائب المدير ملاحظات تفسيرية حول الحسابات
 اجتماعات نصف سنوية لممثلي الإدارة لنظام الآيزو
 الإفصاح عن الممارسات غير المرغوب فيها أمام الآخرين
 بيانات إحصائية حول حجم المبيعات اليومية تقرير مستلزمات المواد قيد التوريد

2 - إلى أي مدى تعتقد بأن البيانات التالية تساعد في الحد من الممارسات الإدارية غير المرغوب فيها منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

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

البيانات الإحصائية عن المبيعات قائمة الدخل
 تقرير نائب المدير العام ملاحظات تفسيرية لمؤشرات السوق
 تقرير التدفقات النقدية الإفصاح المحاسبي والتحليل المالي
 تقرير الرقابة الداخلية تقرير جهات خارجية رسمية
 تقرير جهات خارجية غير رسمية نظام العقوبات والمكافآت.

3 - أي من المتغيرات والأساليب التالية تعدّ قواعد إدارية ومالية يمكن أن يستخدمها المدبرون التنفيذيون في منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

ضعف القيمة السوقية للأصول الثابتة تعديلات متكررة على النظام الداخلي
 تقارير الأداء للمواد الأولية المشتراة محلياً وخارجياً
 تقارير المبيعات الدورية (يومية - أسبوعياً - شهرياً - سنوياً)

إعادة صياغة عرض المعلومات المالية لتعكس الثقة بالقوائم المالية
 مطابقات دورية لمخزون المواد الأولية تعديلات غير متوقعة على النظام الداخلي
 مطابقات دورية لمخزون البضاعة الجاهزة مطابقات دورية لمواد قيد التصنيع
 تعديلات غير متوقعة على النظام الداخلي معدلات الفائدة ومستوى التضخم
 إجراءات الآيزو حول الدورة المستندية للمشتريات والشؤون الإدارية
 إجراءات الآيزو حول قياس التالف والهدر في العملية الإنتاجية
 إجراءات الآيزو حول الدورة المستندية للمبيعات
 العوامل البيئية المحيطة بمنشأتك مثل الضرائب
 إجراءات أخرى تراها مناسبة ولم تذكر أعلاه

الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة للبحث: هناك اتفاق ضمن المستويات الإدارية المتوسطة/ التنفيذية للمنشآت الصناعية قيد الدراسة حول الحاجة إلى تطوير إجراءات الحوكمة ومبادئها للتقليل من سلوكيات الخلل الوظيفي وزيادة الربحية.

1- هل تؤيد استخدام الإجراءات التالية كجزء من عمل المديرين التنفيذيين في منشأتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً):

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

تقييم سيولة الملاءة المالية إجراءات الرقابة المالية

البحث عن معلومات تكشف عن الإفلاس أو التعثر المالي المبكر

التسويات الجردية بين ادارتي المخازن والمالية الهدر والتلف في الإنتاج

تقييم سياسات المخزون السلعي أساليب تقييم الأداء التشغيلي

أساليب تقييم الأداء الإداري التغييرات في الأصول والخصوم

معلومات مالية وغير مالية السياسات الاستثمارية والتمويلية

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

2- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها لإجراء تعديلات على النظام الداخلي للمنشآت الصناعية وهيكلها التنظيمي، وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:

3- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها ضمن تقارير الإنتاج الدورية، وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:

4- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها ضمن تقارير ممثل الإدارة لنظام الآيزو، وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:

5- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها ضمن تقارير المشتريات والشؤون الإدارية وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:

6- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من إجراءات الحوكمة ومعاييرها ضمن تقارير الشؤون المالية ودرجة الإفصاح المالي والمحاسبي، وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك: