

مجلة جامعة البعث

سلسلة العلوم الاقتصادية والسياحية



مجلة علمية محكمة دورية

المجلد 46 . العدد 16

1446 هـ - 2024 م

الأستاذ الدكتور عبد الباسط الخطيب

رئيس جامعة البعث

المدير المسؤول عن المجلة

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

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

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

الاتصال بالعنوان التالي:

رئيس تحرير مجلة جامعة البعث

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

. هاتف / فاكس : 2138071 31 963 ++

. موقع الإنترنت : www.albaath-univ.edu.sy

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

ISSN: 1022-467X

شروط النشر في مجلة جامعة البعث

الأوراق المطلوبة:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

رسوم النشر في مجلة جامعة البعث

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

المحتوى

الصفحة	اسم الباحث	اسم البحث
48-11	د. ريم زوباري	أثر التحفظ المحاسبي على ربحية الشركات بالتطبيق على الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية
102-49	د. زكريا سلامة	أثر التوظيف الاخلاقي في الأداء الوظيفي (دراسة حالة : لبعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية)
138-103	مجد خضور	أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية
166-139	هديل سليمان	أثر المساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي دراسة ميدانية

أثر التحفظ المحاسبي على ربحية الشركات بالتطبيق على الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

د. ريم زوباري كلية: الاقتصاد جامعة: طرطوس

المستخلص

هدفت الدراسة إلى قياس مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، واختبار أثر التحفظ المحاسبي على ربحية سهم الشركات المالية عينة الدراسة، واختبار مدى اختلاف أثر التحفظ المحاسبي على ربحية سهم المصارف عن أثره بربحية شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- إن متوسط ربحية المصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي أعلى من متوسط ربحية المصارف التي تمارس التحفظ المحاسبي بالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المصارف التي تمارس التحفظ المحاسبي والمصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم
- 2- لا تهتم شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بممارسة التحفظ المحاسبي حيث أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين شركات التأمين التي تمارس التحفظ المحاسبي وشركات التأمين التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم

الكلمات المفتاحية: التحفظ المحاسبي، ربحية الشركة

The impact of accounting conservatism on companies' profitability by applying it to financial companies listed on the Damascus Stock Exchange

ABSTRACT

The study aimed to measure the level of conservatism in financial companies listed on the Damascus Stock Exchange, and to test the impact of that on the profitability of it, in addition to testing the difference in the extent of conservatism on the profitability of bank shares and insurance company shares listed on the Damascus Stock Exchange.

The study reached the following results:

- 1- The average profitability of banks that do not practice accounting conservatism is higher than the average profitability of banks that practice accounting conservatism. Therefore, there are statistically significant differences between banks that practice accounting conservatism and banks that do not practice accounting conservatism in terms of their impact on earnings per share.
- 2- Insurance companies listed on the Damascus Stock Exchange are not interested in practicing accounting conservatism. Therefore no statistically significant differences between insurance companies that practice accounting conservatism and insurance companies that do not practice accounting conservatism in terms of its impact on earnings per share.

Keywords: accounting conservatism - corporate profitability

المقدمة:

تعمل المحاسبة على تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات من قبل الأطراف المختلفة ولكن المنشأة محكومة في إطار عملها بالعديد من المبادئ والسياسات المحاسبية. وفي ظل انتشار درجة التحفظ بالقوائم المالية يتم انتقاد المنشآت الممارسة للتحفظ كونه يتعارض مع بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كالحياض والتمثيل الصادق والملاءمة ومفاهيم القيمة العادلة .

بالتالي يعد التحفظ المحاسبي من أهم آليات الحوكمة حيث يخفض من قدرة المدراء على التلاعب في الأداء المالي أو تضخيمه ويزيد من قيمة المنشأة وتدفعاتها النقدية كما يحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات ويساهم في حلّ مشاكل الوكالة، كما انه يزيد من جودة التقارير المالية مما يؤدي إلى خفض تكلفة الديون طويلة الأجل.

انطلاقاً مما سبق تأتي الدراسة الحالية لتختبر مدى وجود التحفظ المحاسبي في شركات القطاع المالي (مصارف وشركات تأمين) وذلك من خلال دراسته على مدى عشر سنوات وتغيير حجم التحفظ المحاسبي في كل سنة من سنوات الشركات عينة الدراسة ومدى تأثير وجود هذا التحفظ على ربحية الشركات.

الدراسات السابقة: Literature Review

الدراسات العربية:

1- دراسة (البشير،2022)¹ بعنوان: أثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في السوق المالية السعودية(تداول)

هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم، وقد تم تطبيقها على أسهم المصارف المسجلة بالسوق المالية السعودية. استخدم الباحث في هذه

الدراسة المنهج التاريخي وذلك لاستعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستقرائي وذلك لتكوين الإطار النظري واختبار الفرضيات، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج التحليلي في تحليل بيانات الدراسة.

وتوصلت الدراسة وفقاً لنتائج التحليل الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي والقيمة السوقية لأسهم المصارف المدرجة في السوق المالية السعودية (تداول)

2- دراسة (الخالدي، 2021)² بعنوان: مستوى التحفظ المحاسبي وأثره على أرباح الشركات المدرجة في بورصة فلسطين دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للفترة ما بين 2010_2018

هدفت الدراسة الى بيان مستوى مبدأ التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين وأثره على الأرباح ممثلة بمعدل العائد على الأصول، وقد استخدمت الدراسة التحليلي الكمي لمتغيرات الدراسة، باستخدام البيانات المالية المستخرجة للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، واخذت عينة الدراسة وفق معايير متعلقة بتوفر بياناتها المالية المدققة واستمرارية التداول طول فترة الدراسة الممتدة خلال (2010-2018)، انطبقت المعايير على (33) شركة من (48) شركة ممثلة لمجتمع الدراسة ثم اختبرت تأثير مستوى مبدأ التحفظ المحاسبي على الأرباح.

تم قياس مبدأ التحفظ المحاسبي باستخدام كل من نموذج (basu,1997) ونموذج القيمة الدفترية الى السوقية (BTM). وقد توصلت الدراسة الى نتائج متشابهة فيما يخص مستوى مبدأ التحفظ المحاسبي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين حيث اظهرت نتائج نموذج (basu,1997) ونموذج القيمة الدفترية الى السوقية (BTM) ان الشركات موضع الدراسة تتصف بمبدأ التحفظ المحاسبي، وبينت الدراسة عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين مستوى مبدأ التحفظ المحاسبي والأرباح (ممثلة بمعدل العائد على الأصول)، بالإضافة

الى وجود تباين لتأثير مبدأ التحفظ المحاسبي على أرباح الشركات المدرجة في بورصة فلسطين يرجع الى اختلاف القطاع الاقتصادي التي تنتمي اليه الشركات.

3-دراسة (المساعد، 2018)³ بعنوان: أثر تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي

على الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي على الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية للفترة ما بين 2017-2010م وذلك من خلال احدى مقاييس التحفظ المحاسبي: مقياس المستحقات، وأثر ذلك على الأداء المالي من خلال مقاييس العائد على الأصول ومقياس العائد على حقوق الملكية ومقياس ربحية السهم. استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية، وتم استخدام نموذج الانحدار البسيط لاختبار فرضيات الدراسة وبيان العلاقة بينهما، إضافة الى تحليل القوائم المالية لسنوات الدراسة.

اشتملت عينة الدراسة على البنوك التجارية الأردنية خلال الفترة ما بين 2017-2010م، وقد اظهرت نتائج الدراسة أن هناك مستوى مقبولاً من التحفظ المحاسبي في البنوك التجارية الأردنية، كما خلصت الدراسة الى ان هناك علاقة طردية بين مقياس المستحقات ونسبة الربحية، فكلما ارتفع مقياس المستحقات ارتفع معدل العائد على حقوق الملكية، وكذلك الأمر في معدل العائد على الأصول، أي كلما ارتفع مقياس المستحقات ارتفع معدل العائد على الأصول، في حين كانت العلاقة بين مقياس المستحقات وربحية السهم عكسية بمعنى انه كلما ارتفعت نسبة المستحقات انخفضت ربحية السهم.

4- دراسة (زكريا، 2019)⁴ بعنوان: أثر التحفظ المحاسبي على القوائم المالية

لشركات المساهمة

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير سياسات التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي تضمن مفهوم الحيطة والحذر، وذلك بالتطبيق على عينة من أفراد المجتمع عددها 61، وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في قياس واختبار متغيرات الدراسة باستخدام اختبار ويلكوكسون، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية من خلال تأثيره القوي على كل من (الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية، جودة الأرباح المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، فعالية حوكمة الشركات، تكلفة الاموال المملوكة).

5- دراسة (أبو حميدة، 2017)⁵ بعنوان: أثر التحفظ على القوائم المالية للشركات

المدرجة في بورصة فلسطين على القيمة الاقتصادية المضافة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التحفظ المحاسبي على القيمة الاقتصادية المضافة للشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم قياس مستوى التحفظ المحاسبي واشتقاق النسب المالية الدالة على القيمة الاقتصادية المضافة للشركات وعددها 49 شركة وشملت الدراسة من عام 2010-2015 باستثناء قطاع البنوك وقد كانت العينة النهائية 24 شركة بواقع 92 مشاهدة. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة ممارسة الشركات عينة البحث لسياسة التحفظ المحاسبي مقاساً بالقيمة الدفترية إلى السوقية على القيمة الاقتصادية المضافة كما تم تأكيد ذلك من خلال وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدرجة ممارسة الشركات عينة البحث لسياسة التحفظ المحاسبي

مقاساً بنسبة المستحقات الإجمالية إلى الأرباح قبل الأحداث غير العادية والعمليات غير المستمرة على القيمة الاقتصادية المضافة.

6- دراسة (النجار، 2016)⁶ بعنوان: قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت الدراسة على قياس مستوى التحفظ في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وكذلك بيان أثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم، ولتحديد أهداف الدراسة تم استخدام نموذج (Beaver and ryan,2000) ونموذج (Basu,1667) لقياس التحفظ المحاسبي.

طبقت الدراسة على عينة مكونة من ((31 شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة الممتدة من 2015--2005م، وقد أظهرت نتائج الدراسة انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، كما توصلت الدراسة أن قطاع التأمين والبنوك هي الأكثر تحفظاً، في حين كان القطاع الاستثماري هو الأقل تحفظاً، وأن مستوى التحفظ المحاسبي يؤثر إيجاباً على القيمة السوقية للسهم.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Ray,2020)⁷: **Effects of accounting conservatism on investment efficiency and innovation**

أثر التحفظ المحاسبي على كفاءة الاستثمار والتحفيز

تم دراسة أثر التحيزات في التقارير المالية على حوافز المديرين لتطوير المشاريع المبتكرة واتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة من خلال إجراء مراجعة أدبية للدراسات السابقة. توصلت الدراسة إلى أن فرض ممارسات إعداد التقارير تحقق صرامة أكثر للتعرف على

الأخبار الجيدة، وتقلل من فرصة أن تؤدي الابتكارات المحفوفة بالمخاطر إلى تقارير أرباح مستقبلية مواتية. ولأن خطة رواتب المدير ستتغير استجابة للتغيرات في نظام المحاسبة. لقد تبين أنه في ظل التعاقد الأمثل، فإن المحاسبة الأكثر تحفظاً لا تخنق الابتكار في المنظمات، بل تزيد من حوافز الابتكار، طالما أن المحافظة تقلل من خطر المبالغة.

2-دراسة (Hemendo,2020) **The Effect of Accounting Conservatism CSR Disclosure⁸ and Tax Avoidance on Earnings Management Some Evidence From Listed Companies in Indonesia** بعنوان: أثر التحفظ المحاسبي، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، التهرب الضريبي على إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المدرجة في اندونيسيا.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التحفظ المحاسبي والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات والتهرب الضريبي على إدارة الأرباح. في هذه الدراسة كان متغير المحاسبة المحافظة بالوكالة عن طريق الاستحقاق. كان متغير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وكيلاً بمؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSRI) الذي يشير إلى المبادئ التوجيهية CSRI الإصدار GRI-G4 ومعياري GRI. تم التهرب الضريبي من قبل CETR.

كانت العينة المستخدمة في هذا البحث هي شركات التعدين المدرجة في بورصة إندونيسيا (من الآن فصاعداً، IDX) من 2015-2017. باستخدام أخذ العينات الهادفة، تم اختيار 13 شركة من إجمالي 39 بيانات. لتحليل البيانات، استخدمت هذه الدراسة الإحصاءات الوصفية وتحليل انحدار لوحة البيانات مع البرامج eviews7. أظهرت النتائج أثر التحفظ المحاسبي، والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، والضرائب

على إدارة الأرباح. ومع ذلك، جزئياً، أثرت المحاسبة المحافظة على إدارة الأرباح، في حين أن الكشف عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتهرب الضريبي لم يؤثر على إدارة الأرباح. يمكن لإدارة الشركة تصميم آلية تنفيذ متقدمة من خلال عدم تنفيذ التخطيط الضريبي غير القانوني ويمكن أن يضر بالدولة، ولا يضر بصورة الشركة وسمعتها في نظر الجمهور.

3-دراسة (Sana,2019)⁹ The Effect of Accounting Conservatism on Financial Performance Indicators in the Jordanian Insurance Companies بعنوان: أثر التحفظ

المحاسبي على مؤشرات الأداء المالي في شركات التأمين الأردنية

تبحث هذه الدراسة في أثر التحفظ المحاسبي كمتغير مستقل وحجم الشركة كمتغير رقابي على المؤشرات المالية المتعلقة أداء شركات التأمين الأردنية ممثلة في العائد على الأصول، ربحية السهم (EPS)، والقيمة السوقية للسهم للفترة (2007-2014).

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة من التقارير السنوية الصادرة عن شركات التأمين المدرجة في هيئة الأوراق المالية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من (12) شركة تأمين أردنية. لتحديد ما إذا كانت شركات التأمين الأردنية تمارس التحفظ المحاسبي السياسات، استخدمت الدراسة المنهج القائم على الاستحقاقات. من أجل اختبار فرضيات دراسة تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد. أهم النتائج هي: تمارس شركات التأمين الأردنية سياسات التحفظ المحاسبي، وهناك تأثير كبير وإيجابي لسياسات التحفظ المحاسبي على المؤشرات المالية المتعلقة بأداء شركات التأمين الأردنية ممثلة في: العائد على الأصول وربحية السهم (EPS)، والقيمة السوقية لحصة السهم للفترة (2007 إلى 2014).

4- دراسة (Asri، 2017)¹⁰ **The Effect of Accounting**

Conservatism on Earning Quality بعنوان: أثر الإفصاح المحاسبي

على جودة الأرباح

هدف البحث إلى فحص المتغيرات الأخرى التي تؤثر على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح. البيانات هي الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة 2010-2015. يعتمد اختيار العينة على طريقة أخذ العينات الهادفة بغرض الحصول على عينة نموذجية. مقياس بديل للتحفظ المحاسبي المستخدم هو المتغيرات الفعالة للمحافظة المحاسبية (VIKV) التي طورها (Lo (2005) يمكن قياس جودة الأرباح من خلال المستحقات التقديرية المحسوبة عن طريق تجنب إجمالي المستحقات (TACC) والمستحقات غير التقديرية (NDACC). في حساب DACC، يتم استخدام نموذج جونز المعدل لأنه يعتبر أفضل من بين النماذج الأخرى لقياس إدارة الأرباح (Dechow et al، 1995).

تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن الإدارة تشير بشكل إيجابي إلى تطبيق المحافظة المحاسبية داخل الشركة ولها تأثير على تحسين جودة الأرباح. من المتوقع أن يقدم المستثمر التالي المزيد من التقييمات من خلال توفير علاوة عالية لسعر سهم الشركة.

5- دراسة (Ruch، 2015)¹¹ **The Effects of Accounting**

Conservatism on Financial Statements and Financial

Statement بعنوان: أثر التحفظ المحاسبي على القوائم المالية

قامت الدراسة بتحليل كيفية تأثير التحفظ على الأرقام المبلغ عنها في البيانات المالية. تقيم هذه الدراسة في المقام الأول كيف تؤثر المحافظة على جودة الأرباح، بما في ذلك استمرار الأرباح ووجود إدارة الأرباح. وحددت ثلاثة مستخدمين رئيسيين للبيانات المالية:

(1) مستخدمو سوق الأسهم (2) مستخدمو سوق الديون و (3) مستخدمو حوكمة الشركات. ضمن كل فئة من هذه الفئات، من خلال تحليل آثار التحفظ المحاسبي تبين أثره الإيجابي على أنواع المستخدمين الثلاثة (مستخدمو سوق الأسهم ومستخدمو سوق الديون ومستخدمو حوكمة الشركات)

التعقيب على الدراسات السابقة:

تشابهت الدراسات السابقة في الأثر الدال إحصائياً للتحفظ المحاسبي على كل من القيمة السوقية والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والإفصاح والشفافية وجودة الأرباح وفعالية وحوكمة الشركات وتكلفة الأموال المملوكة. ولكن تباينت الدراسات السابقة بخصوص اختلاف أثر التحفظ المحاسبي على الأرباح حسب القطاع الذي تنتمي إليه هذه الشركات وحسب السياسة الضريبية والمسؤولية الاجتماعية.

يتميز هذا البحث عن الدراسات السابقة:

يقيس البحث الحالي مستوى التحفظ باستخدام طريقة القيمة الدفترية الى السوقية في شركات القطاع المالي (المصارف والتأمين) المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية خلال فترة زمنية (2013-2022) بالتالي سيتم قياس درجة تحفظ كل شركة وعلى مدى الأعوام العشرة خلال فترة الدراسة. كما أن دراسة العلاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي والربحية من خلال التطبيق على المصارف والتأمين والمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة في الدراسة التطبيقية لإمكانية التعميم أو تخصيص نتيجة البحث على واقع الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

مشكلة البحث: Research Problem

بما أن التحفظ المحاسبي هو التسمية الأحدث المرافقة لمفهوم الحيطة والحذر والذي من خلاله يتم التقليل المتعمد للإيرادات مقابل المبالغة بالاعتراف بالمصروفات لإنشاء

احتياجات في ظل ظروف غير مؤكدة بالتالي فإن تقييم الأصول بأقل القيم الممكنة والخصوم بأعلى القيم الممكنة (سليمانى وعبد الرزاق، 2022)¹² بالتالي يستلزم بيئة عمل مستقرة يسودها الإفصاح والشفافية على مستوى الشركات المطبقة له. وانطلاقاً من هنا فإن مشكلة البحث تتمحور في السؤالين التاليين:

1. هل تمارس الشركات المالية المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سياسة التحفظ المحاسبي؟
2. هل يوجد أثر للتحفظ المحاسبي على ربحية سهم الشركات المالية المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

أهداف البحث: Research Objective

1. قياس مستوى التحفظ المحاسبي في الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
2. اختبار أثر التحفظ المحاسبي على ربحية سهم الشركات المالية عينة الدراسة.
3. اختبار مدى اختلاف أثر التحفظ المحاسبي على ربحية سهم المصارف عن أثره بربحية شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

أهمية البحث: Research Importance

1. الأهمية العلمية: تأتي من خلال الدور المتوقع للتحفظ المحاسبي على مستوى التقارير المالية بالابتعاد عن المبالغة في التقييم والقياس المحاسبي والقدرة على توفير معلومات دقيقة لتقييم الوضع المالي للشركة والتنبؤ بمستقبلها وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين فيها والاطراف ذات العلاقة لذلك تأتي أهمية البحث العلمية من خلال مراجعة الادبيات والدراسات المحاسبية المتعلقة بهذا الخصوص للتعلم في هذا المفهوم وامكانية قياسه.

2. أما الأهمية العملية: كما تأتي الأهمية العملية من خلال قياس مدى وجود التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وأثره على ربحية سهم هذه الشركات حيث تتوقع أن تقدم هذه الدراسة معلومة إضافية للمهتمين حول هذه الشركات التي قد تستفيد مما يرد في الدراسة لدعم مصداقية الإفصاح المالي.

فرضيات البحث: Research Hypothesis

تعتمد الدراسة على ثلاثة فرضيات رئيسية:

1. تمارس الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سياسة التحفظ المحاسبي.
2. يوجد فروق ذات دلالة احصائية لممارسة التحفظ المحاسبي على ربحية السهم في قطاع المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
3. يوجد فروق ذات دلالة احصائية لممارسة التحفظ المحاسبي على ربحية السهم في قطاع شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

متغيرات البحث:

المتغيرات المستقلة: التحفظ المحاسبي وهو درجة الحيطة والحذر عند ممارسة التقديرات التي نحتاجها في عمل التقدير المطلوب في ظل عدم التأكد وتم الاعتماد على مقاييس القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية (Book to market) (BTM) وهو تم تطويره من قبل (Beaver and Ryan,2000) والمستخدم من قبل (Givoly and Hayn,2000) ومن قبل (Ahmad etal,2002) ويتم استخدام نسبة القيمة الدفترية إلى السوقية لفحص قيمة سهم المنشأة لمقارنة قيمته الدفترية إلى السوقية وتحسب القيمة الدفترية من خلال قسمة

أثر التحفظ المحاسبي على ربحية الشركات بالتطبيق على الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

(مجموع حقوق الملكية مطروحاً منها القيمة الدفترية للأسهم الممتازة) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم المكتتب بها والقيمة السوقية هي عبارة عن سعر إغلاق السهم بنهاية العام.

المتغير التابع: ربحية السهم وهو صافي أرباح الشركة بعد الضريبة على عدد الاسهم المتداولة.

التحفظ المحاسبي ← القطاع الاقتصادي ← ربحية السهم

منهجية البحث: Research Methodology

من أجل عرض الجوانب النظرية المختلفة المتعلقة بالتحفظ المحاسبي وربحية الشركات المالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة تم اعتماد المنهج الاستقرائي وذلك من خلال معالجة بيانات الدراسة وتحليلها باستخدام برنامج spss. حيث قامت الباحثة بمراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة بغرض التعرف على الأسس والطرق العلمية لقياس التحفظ المحاسبي كما تم الاستعانة بالقوائم المالية المنشورة للمصارف وشركات التأمين للوصول للنسب اللازمة لقياس متغيرات الدراسة ومن ثم استخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة.

وفي إطار ذلك تم الاطلاع على الدراسات والمقالات والبحوث العلمية المختلفة ذات الصلة بهدف التأصيل العلمي لموضوع الدراسة، وتم اختبار الدراسة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

كما تم استخدام المسح الشامل حيث شملت الدراسة جميع المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي تنطبق عليها الشروط التالية:

1. تتوفر بياناتها عبر السلسلة الزمنية للدراسة دون انقطاع.
2. لديها حركة تداول لم تنقطع خلال السلسلة الزمنية للدراسة.

حدود البحث

1. الحدود المكانية: يقتصر البحث على الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.
2. الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة على الشركات خلال الفترة المالية من (2013-2022)

الإطار النظري للبحث:

أولاً- مفهوم التحفظ المحاسبي وأثره على الربحية

1- مفهوم التحفظ المحاسبي:

يقابل مصطلح التحفظ المحاسبي مفهوم مبدأ الحيطة والحذر الذي يركز بالدرجة الأولى على قائمة الدخل حيث يأخذ بالاعتبار جميع الخسائر المتوقعة وتأجيل الاعتراف بالإيرادات حتى تتحقق. وقد أكد ما سبق (شراقة، 2018)¹³ حيث وضح أن التحفظ المحاسبي يتجه للاعتراف بجميع الخسائر التي حدثت ومن المحتمل أن تحدث وعدم الاعتراف بالمكاسب حتى تتحقق فعلاً. وكذلك اعتبر (الطويل، 2021)¹⁴ أن مصطلح الحيطة والحذر ومصطلح التحفظ مترادفان.

كما أن التحفظ المحاسبي ورد في صلب المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي رقم 2، المعيار المحاسبي رقم 36، المعيار المحاسبي رقم 38، معيار التقارير المالية الدولية رقم 3) حيث اقترن بحالات عدم التأكد وتعدد بدائل القياس (شراقة، 2018). بينما

حسب نموذج (Feltham&Ohlson,1996) فهو ينطوي على استخدام معايير أكثر صرامة للاعتراف بالأخبار السيئة كالخسائر وعدم الاعتراف بالأخبار السارة كالمكاسب كما أن التوقعات بأن صافي الأصول المعلن عنها سوف تكون أقل من قيمتها السوقية في الأجل الطويل حيث يفضل المحاسبون تخفيض العناصر الإيجابية في القوائم المالية (الأصول، الإيرادات، الأرباح) وتعظيم العناصر السلبية (الالتزامات، المصروفات، الخسائر).

فالتقارير المالية التي تتصف بالتحفظ تعطي إشارة لدى مستخدمي القوائم المالية من خارج الشركة بأن المعلومات المنشورة تتصف بالجودة.

2- أنواع التحفظ المحاسبي:

انفقت معظم الدراسات كدراسة (أبو حميدة، 2017) ودراسة (بريخ، 2019)¹⁵ ودراسة (الطويل، 2021) ودراسة (سعد الدين، 2015)¹⁶ على تقسيم التحفظ المحاسبي حسب:

- 1- الالتزام: بقسميه أ-تحفظ إجباري بناء على قوانين منظمة أو قرارات خارجة عن الشركة ب-تحفظ اختياري ينشأ من قرارات داخلية من الشركة
- 2- أبعاد التأثير: بقسميه أ-تحفظ سابق ويكون في ظل ارتفاع درجة عدم التأكد. ب-تحفظ لاحق أي تأجيل الاعتراف بالأحداث المستقبلية الجيدة والاعتراف المعجل بالخسائر المتوقعة

3- الارتباط بالأحداث: بقسميه أ-التحفظ غير المشروط وهو الذي يتم بشكل مستقل عن وقوع أحداث معينة كطريقة الاهتلاك المتناقص فعلى سبيل المثال : يتم معالجة مصاريف البحث والتطوير كمصاريف على الربح المحاسبي عوض رسملتها وإظهارها في الميزانية كأصل، أو اختيار طريقة الأهلاك المعجل محل

طريقة القسط الثابت في حساب اهتلاك الموجودات مادية، كما يترتب على المعالجة المحاسبية المحددة في بداية عمر الأصول وجود شهرة محل متوقعة غير مسجلة ناتجة عن الاجراءات المحاسبية المستخدمة لقياس وتسجيل تلك الاصول بقيمة نقل عن قيمتها السوقية على مدار عمرها الانتاجي. ب-التحفظ المشروط ويعتبر تحيز محاسبي يظهر في التقارير المالية نتيجة انخفاض القيم الدفترية لحقوق المساهمين أي يتم فيه تخفيض القيم الدفترية لصافي الأصول عند حدوث أحداث معينة غير مرغوب بها.

4- من حيث الدرجة: بقسميه أ-التحفظ لأقصى درجة ويكون باختيار الإدارة لسياسات محاسبية تصل بنتائج أعمالها لأقصى مستوى. ب-التحفظ لأدنى درجة ويكون باختيار بدائل السياسات المحاسبية المتحفظة كاستجابة لمتطلبات خارجة عن الشركة.

5- الاستمرارية: بقسميها أ-التحفظ الدائم وغالباً ما يكون بتحفظات إجبارية تفرضها جهات خارجية على الشركة لها سلطة إلزامية. ب-التحفظ المؤقت ويكون قابل للتعديل من قبل الإدارة حسب الموقف والظروف ويتم باستخدام سياسات محاسبية بديلة.

6- النطاق: بقسميه أ-التحفظ الكلي ويتم باختيار الإدارة لكافة عناصر التحفظ من إيرادات ونفقات وأصول والتزامات ب-التحفظ الجزئي ويرتبط باختيارات محاسبية محددة لعناصر معينة لتحقيق أهداف مرحلية.

3- مقاييس التحفظ المحاسبي

أ-مقياس التوقيت غير متماثل (AT) Asymmetric Timeliness

كان Basu أول من ربط التوقيت غير المتماثل مع التحفظ المحاسبي المشروط CC، فكلما زاد التوقيت غير المتماثل زادت درجة التحفظ المحاسبي حيث صمم مقياسه استناداً

الي الفكرة القائلة بأن أسعار الأسهم تعكس جميع المعلومات المتاحة للجمهور، وليس فقط المعلومات الموجودة في البيانات المالية، فالسوق يتسلم أخبار جيدة أو سيئة من مصادر مختلفة ويعكسها فوراً في أسعار الأسهم ومن ثم تحدث عوائد الأسهم الموجبة أو السالبة، وبسبب التحفظ المحاسبي والذي يعكس الأخبار السيئة في الأرباح بصورة أسرع نسبياً من الأخبار الجيدة والذي يعرف باسم التوقيت غير المتماثل للأرباح. (الطويل، 2021)

ب- نموذج Givoly & Hayan 2000

وفقاً لـ Givoly & Hayan 2000 عندما يميل الدخل الى الاقتراب من التدفقات النقدية سيتم إغلاق المستحقات الدورية إذا لم تتم ممارسة التحفظ المحاسبي بشكل ثابت على فترة طويلة من الزمن، حيث يتم قياس التحفظ المحاسبي على أساس المستحقات غير التشغيلية. (شراقة، 2018) ويتم احتسابها على النحو التالي: المستحقات غير التشغيلية = المستحقات - المستحقات التشغيلية وتحسب إجمالي المستحقات = صافي الدخل - التدفقات النقدية التشغيلية

المستحقات التشغيلية = التغير في المخزون + التغير في الحسابات المدينة + التغير في غيرها (طاشكندي، 2019)¹⁷

ج- نسبة القيم السوقية إلى الدفترية

ويتم استخدام النسبة السوقية إلى الدفترية كبديل للتحفظ المحاسبي الذي يتم من خلاله تقييم الموجودات بأقل من قيمتها لأن الخسائر مدمجة بالكامل وتتأخر الأرباح جزئياً أو كلياً في الاعتراف، وينتج عن هذا انخفاض في القيمة الدفترية مقابل القيمة السوقية هذا الانخفاض في القيمة يعبر عنه بمقدار التحفظ المحاسبي، وعندما تزيد النسبة السوقية إلى القيمة الدفترية فإن مستوى التحفظ المحاسبي يزداد أيضاً.

الفكرة الكامنة وراء استخدام مقياس القيمة الدفترية السوقية كمقياس للتحفظ المحاسبي هو أن النظام المحاسبي المتحفظ يميل إلى خفض القيمة الدفترية للشركة نسبة على قيمتها الاقتصادية الحقيقية، لذلك كلما انخفضت نسبة القيمة الدفترية السوقية BTM كلما دل ذلك على وجود درجة عالية من التحفظ المحاسبي والعكس صحيح.

حيث أن انخفاض نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية إلى أقل من الواحد يشير الى وجود مستوى مقبول من التحفظ المحاسبي في التقارير المالية إذ أن تقييم الشركة لذاتها يكون أقل من تقييم السوق لها، وبالتالي يشير ذلك إلى التحفظ في سياستها المحاسبية.

(بربخ، 2019)

د- مؤشر الاحتياطات السرية (C-Score) Penman & Zhang 2002

ويعكس الاحتياطي السري الفرق بين القيمة السوقية لحقوق الملكية والقيمة الدفترية لصافي الأصول، والذي قد ينشأ نتيجة ممارسات محاسبية متحفظة مطبقة من جانب إدارة المنشأة بهدف تخفيض القيمة الدفترية لصافي الأصول في فترات ذات أداء مالي قوي لإعادة استخدامها عند حدوث فترات ذات أداء مالي ضعيف. ولكن نظراً لعدم وضوح قيمة الاحتياطات السرية بشكل صريح في القوائم المالية تلجأ الدراسات في هذا الشأن إلى تقديرها، وقد تبنت الدراسات المحاسبية مدخلين لقياس الاحتياطات السرية (سلمان، 2013)¹⁸: مدخل نسبة نفقات البحوث والتطوير إلى المبيعات. ومدخل نسبة نفقات الإعلان إلى المبيعات وقد قدم Penman & Zhang 2002 مدخلاً أكثر قبولاً لقياس التحفظ المحاسبي من خلال نسبة الاحتياطات السرية المقدره إلى صافي الأصول التشغيلية (C-Score) ويمكن التعبير عنها باستخدام المعادلات التالية:

$$Cit = (INVres_{it} + RD_{it}^{res} + ADV_{it}^{res}) / NOA_{it}$$

ERit: يتضمن الاحتياطات الناتجة عن تقدير تكلفة المخزون بطريقة الوارد أخيراً صادر

أولاً

INV_{it} : احتياطات البحوث والتطوير ممثلة في الاستهلاك المقدر إذ ما تم معالجتها كمصرف رأسمالي

RD_{it} : احتياطات نفقات الإعلان الناتجة عن معالجتها كمصرف إيرادي ADV_{it} إلى صافي الأصول التشغيلية

NOA_{it} : الأصول التشغيلية يستبعد منها الالتزامات التشغيلية بعد استبعاد الأصول والالتزامات المالية

4- تفسيرات التحفظ المحاسبي

أولاً-التفسيرات التعاقدية للتحفظ المحاسبي: وقد ركزت البحوث المحاسبية بشكل كبير على نوعين من العقود: 1- عقود مكافآت الإدارة: يميل المدراء في ظل عقود المكافآت المحتسبة على أساس الأرباح، إلى الإفصاح عن أرباح مرتفعة لتعظيم قيمة المكافآت التي يحصلون عليها، حتى لو تم ذلك عن طريق اختيار مشروعات ذات صافي قيمة حالية موجبة في الأجل القصير مع إهمال الأجل الطويل ويمكن للتحفظ المحاسبي أن يواجه ذلك من خلال حث المدراء على تجنب الاستثمار في المشروعات ذات صافي قيمة حالية سالبة والتي سيتم الاعتراف بخسائرها أثناء فترة بقائهم في الشركة، وبسبب يقدم التحفظ مؤشرات وقتية قد تؤدي إلى قيام مجلس الإدارة ببحث وتقصي المشروعات الخاسرة. 2- عقود الديون: وتهدف إلى التخفيف من حدة التعارض في المصالح بين المساهمين والدائنين. ويساعد التحفظ المحاسبي على رقابة هذه العقود وتحسين كفاءتها سواءً مسبقاً من خلال توفير المعلومات اللازمة للمقرضين والتي تسمح بكتابة شروط عقود الديون بشكل أكثر كفاءة أو لاحقاً من خلال الحد من عدم الالتزام بشروط المديونية. (الحناوي، 2018)¹⁹

ثانياً-التفسيرات القانونية للتحفظ المحاسبي:

إن المغالاة في قيمة الأرباح أو الأصول قد تؤدي إلى مخاطر التقاضي بدرجة أكبر مقارنة بحالة تدني قيمتها بالتالي يكون لدى المدراء دافع للإفصاح عن الأنباء غير السارة مبكراً نتيجة لعدم تماثل تكاليف التقاضي المتوقعة تجاه الأنباء غير السارة مقارنة بالأنباء السارة والتي تعتمد على كل من: احتمال رفع الدعاوي القضائية ومبلغ التسوية والأتعاب القانونية.

ثالثاً-التفسيرات الضريبية للتحفظ المحاسبي:

حيث أن العلاقة بين العبء الضريبي والتقارير المالية تؤدي إلى تقديم تقارير مالية متحفظة كما أن المبرر الضريبي يحفز الإدارة على اتباع التحفظ غير المشروط. (زكريا،2019)

5- طرق استخدام التحفظ المحاسبي:

1. استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) في حالة الكساد.
2. استخدام طريقة العقود المنتهية للاعتراف بالإيرادات في شركات المقاولات. *علمياً بأن معظم الشركات تستخدم نسبة الانجاز.
3. استخدام طريقة مجموع أرقام السنين والقسط المتناقص عند احتساب مصروف الإهلاك للأصول طويلة الأجل
4. تخفيض العمر الإنتاجي للأصول طويل الأجل.
5. تخفيض القيمة المعترف بها للأصول غير الملموسة كالشهرة وبراءة الاختراع.
6. تخفيض الفترة اللازمة لإطفاء الشهرة.
7. تقييم المطلوبات قصيرة الأجل بقيمتها الحقيقية أي القيمة النقدية التي ستدفع مستقبلاً بتاريخ الاستحقاق.
8. تقييم المطلوبات طويلة الأجل بناءً على سعر الفائدة في السوق.

9. الاعتراف بالإيراد عند استلام كامل المبلغ في حالة البيع بالتقسيط.
10. الاعتراف الفوري بأية خسائر متوقعة نتيجة للدعاوي القضائية ضد الشركة. (بن شيخة، 2020)

6- العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي:

1. حجم الشركة: تعاني الشركات الكبيرة من تقلبات كثيرة في حجم التكاليف السياسية حيث تزداد هذه التكاليف بزيادة أجور الموظفين وزيادة القيود المفروضة من الحكومة، بالتالي فإن الشركات الكبيرة الحجم تتبنى سياسات محاسبية متحفظة وذلك لخفض تكاليفها.
2. عقود المديونية: من مصلحة المقرض التعاقد على القرض عندما تكون الأصول قد تم تقييمها بأقل قيمة وليس بأعلى قيمة وقد وجد أن التحفظ المحاسبي يزداد لدى الشركات التي تعتمد في تمويلها على البنوك.
3. حوكمة الشركات: يمكن للتحفظ المحاسبي أن يساند المدراء في تقليل تكاليف الوكالة والتي تنشأ من تضارب المصالح بين الإدارة وملاك المؤسسة ومنه ترتبط حوكمة الشركات ارتباطاً إيجابياً بالتحفظ المحاسبي فكلما زادت فعالية الحوكمة كلما زاد الطلب على التحفظ المحاسبي.
- نوع قطاع النشاط: إن بعض القطاعات تختلف اختلافاً جوهرياً من الممارسات المحاسبية عن القطاعات الأخرى مما يضطرها إلى تبني بعض الطرق أو السياسات المحاسبية المتحفظة.
4. كفاءة الأسواق المالية: كلما كان سوق رأس المال نشطاً وكفوفاً، كلما اتجهت الشركات نحو التحفظ المحاسبي مما يؤدي إلى تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات فالشركات لا تحتاج للتعظيم أرباحها ما دامت أرباحها ذات جودة عالية.

5. النظام القضائي: كلما كان النظام القضائي قوياً كلما كان هناك توجه من الإدارة نحو الزيادة في ممارسة أساليب التحفظ المحاسبي وذلك لخوفها من المسائلة القانونية في المبالغة من ازدياد قيمة الأصول. (النجار، 2016)

7- علاقة مبدأ التحفظ المحاسبي بالربحية:

حيث ان الشركات ذات الأرباح الموجبة يكون لديها مكاسب معترف بها، فان الأرباح تميل لان تكون أكثر استمرارية، ومن ناحية اخرى فان الخسائر التي يتوافر بشأنها نفس القدر من ادوات التحقق المتوفر للمكاسب غير المعترف بها، يتم الاعتراف بها عند توافر هذا القدر من ادوات التحقق وليس عند حدوث التدفقات النقدية المنخفضة في المستقبل (بن شيخة، 2020). ويترتب على ذلك وجود نقص في الأرباح عند حدوث الخسائر وليس عند تحقق النقص الفعلي في الأرباح بالمستقبل. إن الشركات ذات الخسائر أو النقص في الأرباح تكون أكثر عرضة لوجود خسائر معترف بها، وحيث ان هذه الخسائر لا تتكرر في المستقبل وبالتالي فإن الخسائر تكون مؤقتة فإن استمرارية الأرباح والتغيرات في الأرباح تقدم مقاييس للتحفظ المحاسبي و لقد توقع (BASU, 1997) أن عوائد الأسهم والأرباح تميل الى أن تعكس الخسائر في نفس الفترة، إلا أن الخسائر تتعكس في عوائد الاسهم بشكل أسرع من المكاسب، وقد توصل الي وجود معامل مرتفع للعوائد على الاسهم وقيمة مرتفعة لمعامل التحديد الخاص بانحدار عينة من الشركات الامريكية ذات العوائد السالبة على الاسهم مقارنة بعينة اخرى من الشركات ذات العوائد الموجبة على الاسهم

تقسم مؤشرات الربحية إلى مقاييس تعتمد على القياس المحاسبي - Accounting-Based Measurement، وأخرى تعتمد على مقاييس سوقية Market-Based Measurement.

أ- مؤشرات الربحية التي تعتمد على القياس المحاسبي:

يجمع تحليل الربحية وفقاً للقياس المحاسبي بين نوعين من المؤشرات أو النسب، النسب التي تظهر الربحية في علاقتها بالمبيعات، والنسب التي تظهر الربحية في علاقتها بالاستثمار، والربحية في علاقتها بالمبيعات عبارة عن قياس نسب هوامش الربح إلى المبيعات مثل: هوامش الربح (PM)، والربح التشغيلي (OP) ومعدل العائد على المبيعات (ROS)، أما الربحية في علاقتها بالاستثمار فهي عبارة عن: قياس معدلات العائد إلى عنصر من عناصر قائمة المركز المالي مثل معدل العائد على الأصول (ROA)، ومعدل العائد على حقوق الملكية (ROE)، ومعدل العائد على الاستثمار (ROI) كما يتضمن تحليل الربحية مجموعة أخرى من المؤشرات تتضمن النسبي التي تجمع بين بيانات القوائم المالية مثل قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي، ومنها نسبة التدفق النقدي التشغيلي (OCF) وربحية السهم (EPS) وغيرها من المؤشرات التي تعتمد على القياس المحاسبي. (الحناوي، 2018)

حيث أن معدل العائد على الأصول (ROA): هو أحد مؤشرات الربحية التي تستخدم على نطاق واسع لتقييم ربحية الشركات ويعبر عن مدى قدرة وكفاءة الشركة على استخدام أصولها في توليد الربح، ويظهر العائد على الأصول مدى مساهمة أصول الشركة في تحقيق الأرباح، فإذا كانت النسبة مثلاً 25% فهذا يعني أنه مقابل كل 100 وحدة نقد مستثمرة في الأصول يتم تحقيق صافي دخل قدره 25 وحدة نقد. (عبد الزهرة، 2017)²⁰

أما معدل العائد على حقوق الملكية (ROE): وتعد هذه النسبة من أهم النسب الربحية التي يحتاج إليها المساهمين والمحليين الماليين، لأنه بناءً على هذه النسبة قد يقرر المساهمون الاستمرار في الشركة أو تحويل أموالهم إلى استثمارات أخرى تحقق عائداً

مناسباً، وهذه النسبة في حد ذاتها هي مؤشر لملائمة أو لكفاية العائد على أموال المساهمين (النجار، 2013).

ب- مؤشرات الربحية التي تعتمد على مقاييس سوقية:

هي مقاييس تتصف بأنها تقيم أداء الشركة في السوق على المدى الطويل، ويتميز القياس السوقي بانعكاسه لتوقعات المساهمين فيما يتعلق بأداء الشركة المستقبلية، والذي يستند بالطبع إلى الأداء السابق أو الحالي لوضع الشركة، فكلما ارتفعت نسبة القيمة السوقية، ارتفع سعر سهم الشركة لأن السوق يعتقد أن آفاق النمو جيدة و/أو يعتقدون أن الاستثمار في هذه الشركة يعد أقل خطورة، ومن هذه المقاييس مؤشر Tobin's Q نسبة القيمة السوقية الدفترية (MTBV)، القيمة السوقية المضافة (MVA)، نسبة السعر إلى الربحية أو مكرر الربحية (P/E) وغيرها من المؤشرات التي تعتمد على القياس السوقي. (عبد الزهرة، 2017)

ويعتبر نموذج Tobin's Q من المؤشرات التي أثبتت نجاحها في قياس أداء الشركات من المنظور السوقي، فهو مقياس لتوقع أداء الشركة المستقبلية على المدى الطويل، ويتميز هذا المؤشر بأنه يعتمد على بيانات محاسبية تاريخية وبيانات سوقية، حيث إنه يأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصول وهي قيمة تاريخية، كما يأخذ في الاعتبار القيمة السوقية لحقوق الملكية وقيمة الالتزامات وهي قيمة جارية، ومن ثم فهو يدم نتائج أكثر دقة حول قياس أداء الشركة المستقبلية.

ويتم احتساب مؤشر Tobin's Q بقسمة مجموع إجمالي الالتزامات مضافاً إليها القيمة السوقية لحقوق الملكية على إجمالي الأصول، ويعبر مؤشر Tobin's Q عن العلاقة بين القيمة السوقية والقيم الدفترية لإجمالي الأصول، وبعبارة أخرى هو وسيلة لتقدير ما إذا كانت قيمة الشركة مقيمة بأقل من قيمتها أو بأكثر من قيمتها.

ويعتبر معيار الحكم على الأداء والربحية للشركة في معادلة Tobin's Q هو قيمة Q، فإذا كانت $Q < 1$ فهذا يشير إلى أن القيمة السوقية للشركة أعلى من قيمتها الدفترية، ويدل ذلك على الأداء الجيد والربحية العالية والعكس صحيح، ومن ثم فإن ارتفاع هذا المؤشر يعد دليلاً على نجاح الشركة في كون لديها ارتفاع في حجم استثماراتها من خلال مقارنة قيمتها السوقية بقيمتها الدفترية. (عبد الزهرة، 2017)

ثانياً-الدراسة التطبيقية:

1- قياس متغيرات البحث:

• **المتغيرات المستقلة: التحفظ المحاسبي** وهو درجة الحيطة والحذر عند ممارسة التقديرات التي نحتاجها في عمل التقدير المطلوب في ظل عدم التأكد وتم الاعتماد على مقاييس القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية (Book to market (BTM) وهو تم تطويره من قبل (Beaver and Ryan, 2000) والمستخدم من قبل Givoly and Hayn, 2000 ومن قبل Ahmad et al, 2002 ويتم استخدام نسبة القيمة الدفترية إلى السوقية لفحص قيمة سهم المنشأة لمقارنة قيمته الدفترية إلى السوقية وتحسب القيمة الدفترية من خلال قسمة (مجموع حقوق الملكية مطروحاً منها القيمة الدفترية للأسهم الممتازة) على المتوسط المرجح لعدد الأسهم المكتتب بها والقيمة السوقية هي عبارة عن سعر إغلاق السهم بنهاية العام.

المتغير التابع: ربحية السهم وهو صافي أرباح الشركة بعد الضريبة على عدد الاسهم المتداولة.

2- المعالجات الإحصائية:

الجدول رقم (1) التحفظ المحاسبي للمصارف عينة الدراسة

الرقم	البنك العربي	المصرف الدولي	بنك الأردن	بنك الأنتمان	بنك الشرق	بنكوليس	بنمو	والمهجر	والخليج	قطر الوطني	فرنسبنك	البركة	بنك الشام	الاسلامي	المتوسط
22	2.59	1.07	1.50	1.44	1.04	3.08	.6	1.78	0.46	1.05	2.83	0.2	0.87	0.57	1.37
21	3.51	1.48	3.01	2.49	1.14	3.17	.6	1.96	0.94	1.59	3.30	0.3	1.04	1.02	1.90
20	2.68	1.10	1.83	1.68	1.21	2.52	.0	1.14	0.87	1.97	3.29	0.5	0.90	0.67	1.53
19	0.60	1.38	0.58	0.65	0.40	1.02	.5	0.49	0.26	1.56	1.20	0.3	0.62	0.43	0.71
18	0.64	0.64	0.69	0.58	0.54	0.96	.3	0.33	0.06	1.14	1.05	0.2	0.70	0.20	0.58
17	0.65	0.39	0.57	0.76	1.10	1.06	0.8	0.69	0.15	0.78	0.78	0.3	0.55	0.19	0.63
16	2.26	1.70	2.98	2.26	3.57	2.57	1.6	2.07	1.06	2.94	5.13	1.9	2.55	1.57	2.45
15	1.31	1.14	1.70	1.25	2.55	1.93	1.0	1.52	1.01	3.64	3.21	2.5	3.31	1.82	2.00
14	0.75	0.97	0.82	0.77	1.33	1.05	0.6	0.86	0.36	1.97	1.70	1.6	1.89	1.00	1.13
13	0.76	0.89	0.59	0.62	1.00	1.10	0.6	0.68	0.66	1.75	0.80	1.5	1.14	0.87	0.94
المتوسط	1.58	1.08	1.43	1.25	1.39	1.85	0.9	1.15	0.58	1.84	2.33	0.9	1.36	0.84	

المصدر: تم حساب التحفظ المحاسبي باستخدام برنامج Excel بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة للمصارف

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه يمكن التمييز بين الشركات التي قامت بالتحفظ المحاسبي عن التي لم تقم به في قطاع المصارف ولمعرفة مدى الاختلاف أو التقارب ندرج الجدول رقم (2) لدراسة مستوى التحفظ المحاسبي لكل عام ولكل شركة من شركات التأمين.

أثر التحفظ المحاسبي على ربحية الشركات بالتطبيق على الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

الجدول رقم (2) مستوى التحفظ لكل عام ولكل شركة تأمين

العقيلة	المتحدة للتأمين	السورية الوطنية	السورية الكويتية	الاتحاد التعاوني للتأمين	أروب
				التحفظ	
0.148411668	0.317485637	0.380069973	0.821551101	0.876203957	0.341418023
0.075025026	0.544623894	0.93111828	1.30670625	0.875179577	0.422376548
0.607107165	0.7488	0.707043275	1.938021212	0.613794205	0.735706688
0.5396992	0.400800977	0.42732211	0.791690695	0.284671805	0.511411719
0.403167175	0.517682672	0.379569623	0.832561404	0.784874275	0.520589778
0.711650253	0.454929341	0.5596832	1.020957871	1.086223214	0.638144981
1.644312796	1.374858773	2.434661053	3.095317198	1.132	1.197540384
1.732319018	1.1223	2.033107822	2.170462456	1.056580357	1.030472613
1.341485714	0.100618956	1.321082024	1.386938505	0.948776786	0.086107577
1.194775068	0.802250153	1.172104869	1.105569368	0.937169643	0.775612074

المصدر: تم حساب التحفظ المحاسبي باستخدام برنامج Excel بالاعتماد على التقارير المالية المنشورة لشركات التأمين

ولمعرفة أي من الشركات أكثر ممارسة للتحفظ المحاسبي عن غيرها ندرج الجدول رقم (3) لمقارنة مستوى التحفظ المحاسبي لكل الشركات لكل عام من الأعوام المدروسة.

وهذا ما يحقق الفرضية الأولى القائلة تمارس الشركات المالية المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية سياسة التحفظ المحاسبي.

الجدول رقم (3) مقارنة مستوى التحفظ المحاسبي بين قطاع المصارف وقطاع شركات

التأمين

متوسط شركات التأمين	متوسط المصارف	العام
3.5550201	1.368909	2022
3.5935757	1.898117	2021
3.6214961	1.529117	2020
3.1365138	0.713232	2019
3.062635	0.581083	2018
3.0673698	0.631193	2017
3.8398129	2.450957	2016
3.4493203	2.001981	2015
0.8641683	1.129702	2014
0.9979135	0.937678	2013
2.9187825	1.324197	متوسط القطاع
2.12149		المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (1) و(2)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى التحفظ المحاسبي للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (عينة الدراسة) في قطاع المصارف لكل سنة من سنوات الدراسة: بالحد الأدنى (0.58-0.63) في عامي 2017-2018 ويتراوح بالحد الأعلى بين (2-2.45) في عامي 2015-2016. ولدى المقارنة مع متوسط قطاع المصارف

البالغ **1.324197** نلاحظ أنه في الأعوام 2013-2014-2019-2020-2021-2022 تتراوح بشكل متقارب للمتوسط الخاص بقطاع المصارف.

وتحليل متوسط قطاع شركات التأمين نلاحظ أنه بلغ متوسط القطاع **2.9187825** وبلغت أعلى قيمة (3.86-3.83) في عامي 2014-2016 أما أدنى قيمة بلغت (0.99 في عام 2013) ولكن بشكل عام كانت المتوسطات أعلى من المعدل العام لقطاع التأمين

ولدى مقارنة متوسط قطاعي المصارف والتأمين نلاحظ أن المصارف أكثر تحفظاً حيث بلغ متوسط المصارف 1.32 وهو الأقل مقارنة مع متوسط الشركات المالية العام (المصارف والتأمين العالي البالغ 2.12149 بالتالي المصارف أكثر تحفظاً من التأمين وهذه النتيجة تم بناؤها اعتماداً على التحفظ السنوي وليس رقم التحفظ العام. بالتالي لا بد من معرفة التأثير السنوي على الربحية وبشكل مستقل للمصارف عن التأمين لتقصي مدى اختلاف النشاط وعلاقته بالتحفظ المحاسبي.

3- اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المصارف التي تمارس التحفظ المحاسبي والمصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي

جدول رقم (4) الإحصاءات الوصفية

Report

EPS

Dummy obs	Mean	N	Std. Deviation
تحفظ لا	912.731410	78	1539.5791863
تحفظ	362.477869	61	714.5526549
Total	671.253237	139	1272.6576449

جدول رقم (5) التباين بين المجموعات

ANOVA

EPS

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	10364189.143	1	10364189.143	6.662	.011
Within Groups	213148543.250	137	1555828.783		
Total	223512732.393	138			

من الجدول رقم (5) نلاحظ أن $\text{sig}=0.01$ أقل من 0.05 هذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المصارف التي تمارس التحفظ المحاسبي والمصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم وجاء على الشكل التالي من الجدول رقم (4) يتبين أن:

Mean (المتوسط) لمتغير EPS (الربحية) عند عدم وجود التحفظ المحاسبي = 912.73 وهو أكبر من Mean لمتغير EPS (الربحية) عند وجود التحفظ المحاسبي = 362.477 بالتالي فإن متوسط الربحية أعلى عند المصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي

كما أنه من الجدول رقم (5) نلاحظ عدد أفراد العينة التي لا تمارس التحفظ المحاسبي خلال 10 سنوات لل 14 مصرف يساوي 78 مقابل أفراد العينة التي تمارس التحفظ المحاسبي خلال 10 سنوات لل 14 مصرف يساوي 61

اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لممارسة التحفظ المحاسبي على ربحية السهم في قطاع التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

جدول رقم (6) مقارنة المتوسطات

Descriptives

EPS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
تحفظ لا	22	876.9873	2064.77449	440.21140	-38.4824-	1792.4570	8.01	9532.00
تحفظ	38	857.6574	1872.29406	303.72620	242.2496	1473.0651	2.33	8031.00
Total	60	864.7450	1927.66356	248.86030	366.7767	1362.7133	2.33	9532.00

جدول رقم (7) التباين بين المجموعات

ANOVA

EPS

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5206.123	1	5206.123	.001	.971
Within Groups	219232114.630	58	3779864.045		
Total	219237320.753	59			

من الجدول رقم (7) نلاحظ أن $\text{sig}=0.971$ أكبر من 0.05 هذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين شركات التأمين التي تمارس التحفظ المحاسبي وشركات التأمين التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم وهذا ينسجم مع نتائج الجدول رقم (3) والتي تقول: لدى مقارنة متوسط قطاعي المصارف

والتأمين نلاحظ أن المصارف أكثر تحفظاً حيث بلغ متوسط المصارف 1.32 وهو الأقل مقارنة مع متوسط الشركات المالية العام (المصارف والتأمين العالي البالغ 2.12149 بالتالي المصارف أكثر تحفظاً من التأمين وهذه النتيجة تم بناؤها اعتماداً على التحفظ السنوي وليس رقم التحفظ العام.

النتائج والتوصيات

النتائج:

1- إن المصارف وشركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية تمارس التحفظ المحاسبي خلال السنوات 2013-2022 بشكل متفاوت وكانت أكثر سنوات تمارس فيها التحفظ المحاسبي عامي 2015-2016

2- إن متوسط الربحية لدى المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية التي تمارس التحفظ المحاسبي أعلى من متوسط الربحية للمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية التي تمارس التحفظ المحاسبي بالتالي يؤثر التحفظ المحاسبي على ربحية المصارف مما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المصارف التي تمارس التحفظ المحاسبي والمصارف التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم

3- لا تهتم شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بممارسة التحفظ المحاسبي حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي تمارس التحفظ المحاسبي وشركات التأمين التي لا تمارس التحفظ المحاسبي من حيث أثرها على ربحية السهم

التوصيات والمقترحات:

1. تحفيز ادارة شركات التأمين المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بممارسة التحفظ المحاسبي وذلك لما له من أثر إيجابي في ربحية الشركات من خلال الاعتراف المتأخر بالإيرادات والاعتراف الفوري بالنفقات.
2. تحفيز إدارة المصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية على ممارسة التحفظ المحاسبي وذلك كونه يحد من التفاؤل المفرط لدى الإدارة ورفع مستوى موضوعية القوائم المالية.
3. ضرورة قيام سوق دمشق للأوراق المالية بتطوير مقياس للتحفظ المحاسبي وجعل الالتزام بمستوى مبدأ التحفظ المحاسبي ملزم للشركات المدرجة في السوق المالي عند اعدادها للتقارير المالية لضمان مستوى ملائم للتحفظ المحاسبي، وهو ما سيسهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية بخصوص ربحية الشركات.

المراجع:

¹ البشير، الفاتح يشير إدريس. (2022). أثر التحفظ المحاسبي على القيمة السوقية للسهم. مجلة العلوم الإدارية والمالية، جدة السعودية. لا يوجد رقم مجلد

² الخالدي، ناهض تمر. (2020). مستوى التحفظ المحاسبي وأثره على أرباح الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. بالتطبيق على الشركات المدرجة للفترة (2010-2018)، الجامعة الإسلامية غزة. المجلد 29. العدد 3.1-34

³ المساعيد، سامر. (2018). أثر تطبيق سياسة التحفظ المحاسبي على الأداء المالي للبنوك التجارية الاردنية، رسالة ماجستير، جامعة اربد. 143

⁴ زكريا، دمدوم. (2019). أثر التحفظ المحاسبي على القوائم المالية للشركات المساهمة. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد لخضر بالوادي.

⁵ أبو حميدة، أشرف. (2017). أثر التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين على القيمة الاقتصادية المضافة. رسالة ماجستير. جامعة الأزهر. غزة. 1-113

⁶ النجار، جميل. (2016). قياس مستوى التحفظ المحاسبي والتقارير المالية وأثره على القيمة السوقية للسهم دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين. رسالة ماجستير، جامعة القدس المفتوحة غزة.

Ray, K (2020). **Effects of accounting conservation on Investment eefficiency**. Journal of Accounting and Economics Volume 70. Issue 1.

Hemando, R (2020). **The Effect of Accounting, CSR Disclosure and tax Avoidance**. Journal of Accounting and Economics Volume 30, Issue 13.

Sana, M (2016). **The Effect of Accounting Conservation on Financial performance Indi cators in The Jordanian Insurance companies**. Journal of Accounting and Economics. Volume 50.

Asri, M (2017). **The Effect of Accounting conservation on Earning Quality**. Economics and Accounting journal, Volume 85. Issue 3.

Ruch, (2017). **The Effects of Accounting conservation on financial statements and financial statement**. Journal of Accounting Volume 20, Issue 3.

¹² سليمان، جهيدة&عبد الرزاق، خضرة. (2022). أثر الحوكمة على ممارسة التحفظ المحاسبي في شركة التأمين-دراسة حالة وكالة أليانس للتأمينات.رسالة ماجستير-جامعة

العربي التبسي 1-141

¹³ شرافة، صرينة. (2018). التحفظ المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير . المجلد 18. العدد1.153- 174

¹⁴ الطويل، عصام محمد. (2021). قياس درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية لشركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين وبيان أثره على سياسة توزيع الأرباح. مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية. المجلد 6.العدد 15. 1-21.

¹⁵ بريخ، نضال محمد. (2019). قياس درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية وبيان أثره على جودة الأرباح.رسالة ماجستير.جامعة الأزهر. غزة. 1-108

¹⁶ سعد الدين، إيمان. (2015). تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة. مجلة المحاسبة والمراجعة العدد 13 المجلد 2. 300-342

¹⁷ طاشكندي، نادر. (2019) " أثر آليات الحوكمة على ربحية المصارف الإسلامية في دول مجلس التعاون الخليجي خلال الفترة 2005م. 2016م " منشورات مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد الإسلامي، م32، ع3

¹⁸ سلمان، مصطفى. (2013): "استخدام النسب المالية في تحديد العوامل المؤثرة في ربحية المصارف التجارية - بحث تطبيقي في المصارف التجارية-" منشورات العلوم الاقتصادية ، العدد الثاني والثلاثون/نيسان/2013

¹⁹ الحناوي، السيد محمود. (2018). أثر مستوى التحفظ المحاسبي على تكلفة رأس المال بالتطبيق على شركات البورصة المصرية. مجلة البحوث التجارية العدد الأول، جامعة طنطا. 1-60

²⁰ عبد الزهرة، كرار. (2017). ممارسات التحفظ المحاسبي وتأثيرها في تحسين كفاءة القرارات الاستثمارية وتعزيز قيمة الشركة. مجلة العربي للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 14. العدد 3. 374-403

أثر التوظيف الأخلاقي في الأداء الوظيفي

(دراسة حالة : لبعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية)

الدكتور زكريا سلامة - عضو الهيئة التدريسية في المعهد العالي لإدارة الأعمال

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التوظيف الأخلاقي في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة مع دراسة وجود اختلاف في اتجاهات العاملين وفقاً للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، العمر، مستوى التعليم).

يتمثل مجتمع الدراسة بالعاملين في بنك سورية الدولي الإسلامي - جامعة الاتحاد الخاصة - شركة MTN نظراً لتعاملي مع هذه الخدمات ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع الاستبيان على عينة منتظمة من العاملين ، بلغت (64) مفردة (وهي نسبة جيدة صالحة للتحليل) ، ثم تم تفريغ البيانات وترميزها على برنامج - Microsoft Excel - ثم تصديرها إلى برنامج التحليل الإحصائي SPSS ليتم قياس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبيان) واتساقها وتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي حقيقي لأثر الاستقطاب الأخلاقي ووجود أثر معنوي حقيقي لأثر الاختيار الأخلاقي ووجود أثر معنوي حقيقي لأثر التعيين الأخلاقي في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة المذكوره اعلاه .
وانه لا يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الأخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) والأداء الوظيفي في العينة تعزى للمتغير الديموغرافي (الجنس ومستوى التعليم) بعكس متغير العمر وسنوات الخبرة ، و انتهت هذه الدراسة بمجموعة توصيات تفيد عينة الدراسة .

الكلمات المفتاحية: التوظيف الأخلاقي - بنك سورية الدولي الإسلامي - شركة MTN

- جامعة الاتحاد الخاصة -

The effect of ethical recruitment on job performance

(A field study of some private service institutions in Syria)

**Presented by Dr. Zakaria Salama Faculty member At the
Higher Institute of Business Administration**

Study summary:

This study aims to demonstrate the impact of ethical recruitment on job performance in some private service institutions, while studying the existence of differences in employee attitudes according to demographic variables (gender, age, level of education).

The study population is represented by workers at the International Islamic Bank of Syria - Al-Ittihad Private University - MTN Company, due to my dealings with these services.... To achieve the objectives of the study, the researcher distributed the questionnaire to a regular sample of workers, which amounted to (64) individuals (which is a good percentage suitable for analysis) The data was then transcribed and coded into a program - Microsoft Excel - and then exported to the statistical analysis program SPSS, in order to measure the degree of stability and validity of the study tool (questionnaire), its consistency, analyze the data, and test the hypotheses.

The study concluded that there is a real moral effect of the effect of moral polarization, the presence of a real moral effect of the effect of ethical selection, and the presence of a real moral effect of the effect of ethical recruitment on job performance in some of the private service institutions mentioned above. There are no fundamental differences in the relationship between ethical recruitment (recruitment, selection, appointment) and job performance in the sample due to the demographic variable (gender and level of education) in contrast to the variables of age and years of experience. This study ended with a set of recommendations that benefit the study sample.

Keywords: Ethical recruitment - International Islamic Bank of Syria - MTN Company
Al-Ittihad Private University -

مقدمة :

تختلف طبيعة الموارد كالمواد الأولية الداخلة في عمليات التصنيع وصولاً إلى الموارد اللوجستية التي تعنى بنقل المنتج النهائي الى الزبون، بحسب طبيعة المنظمات و يبقى العنصر الأساسي في العملية الإنتاجية هو المورد البشري و المسؤول عن تحريك جميع الموارد لتحقيق أهداف المنظمة قصيرة أو بعيدة المدى.

ولتحقيق هذه الأهداف بشكل دقيق يتطلب وجود عناصر بشرية تتميز بخبرة أكاديمية وعملية، قادرة على فهم هذه الأهداف و السعي إلى تحقيقها بكفاءة و فعالية حسب الموارد المتاحة أمامها.

وعليه فإن عملية استقطاب الموظف الجيد صاحب الخبرة ثم اختياره و تعيينه تعتبر الخطوات الأولى في الحصول على كفاءة و فعالية بالأداء الوظيفي و بالتالي تحقيق أهداف المنظمة.

وأداء العاملين في أي منظمة يتأثر بعدة عوامل من لحظة دخوله إلى المنظمة حتى خروجه منها، وقد يكون توظيف المنظمة له هي أحد العوامل المؤثرة.

أهمية الدراسة :

- تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموارد البشرية و دورها في تنمية المنظمات و التي تلعب دوراً أساسياً في دعم الاقتصاد الوطني.
- سنقدم نتائج هذا البحث لصناع القرار في سورية معلومات قيّمة عن مدى تأثير التوظيف الاخلاقي على الأداء الوظيفي للعاملين فيها.
- تقديم توصيات يجب الاهتمام بها في مجال التوظيف الأخلاقي و كيفية تأثيره على الأداء الوظيفي للعاملين.

- وقد تشكل هذه الدراسة نقطة انطلاق للباحثين والمهتمين لإجراء المزيد من البحوث في هذا المجال.

أهداف الدراسة :

- بشكل أساسي هدف البحث هو التوظيف الاخلاقي وأثره على الأداء الوظيفي في القطاع الخاص في سورية، وذلك من خلال دراسة وتحقيق الأهداف التالية:
- تحديد أثر التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) على الأداء الوظيفي في المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية
 - دراسة وجود فروق معنوية تعزى إلى بعض المتغيرات الديموغرافية ومنها (الجنس، العمر، مستوى التعليم، عدد سنوات الخبرة).
 - الوصول إلى نتائج و توصيات تفيد المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.

مشكلة و تساؤلات الدراسة :

في ظل التغيرات السريعة و تطور العلم و الاتصالات و غيرها من العوامل التي أدت لارتفاع حدة المنافسة تسعى المنظمات إلى تحقيق مكانة تنافسية متميزة عن طريق العنصر الأهم والذي يصعب على المنافسين تقليده، و هو المورد البشري.

وتسعى المنظمات للاستثمار بهذا المورد و تنمية قدراته و خبراته للحصول على أداء وظيفي فعال و متميز، وقد يتأثر الأداء الوظيفي للعاملين بعوامل أخرى تسبق التدريب و التطوير مثل استقطاب و اختيار المنظمة له و تعيينه.

ومن هنا تتبلور مشكلة الدراسة بالتساؤل الرئيسي ألا وهو، هل يوجد أثر للتوظيف الاخلاقي في الأداء الوظيفي للعاملين في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.

فرضيات الدراسة :

الفرضية الرئيسية الأولى:

H1- لا يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) على الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية. (عينة الدراسة). ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

الفرضيات الفرعية:

H1-1- لا يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاستقطاب الاخلاقي على الأداء الوظيفي في عينة الدراسة.

H1-2- لا يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاختيار الاخلاقي على الأداء الوظيفي في عينة الدراسة.

H1-3- لا يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر التعيين الاخلاقي على الأداء الوظيفي في عينة الدراسة.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H2- لا يوجد فروق جوهرية في اتجاهات العلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) و الأداء الوظيفي تعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، العمر، مستوى التعليم، عدد سنوات الخبرة).

متغيرات الدراسة :

المتغيرات المستقلة: التوظيف الاخلاقي، أبعاده :

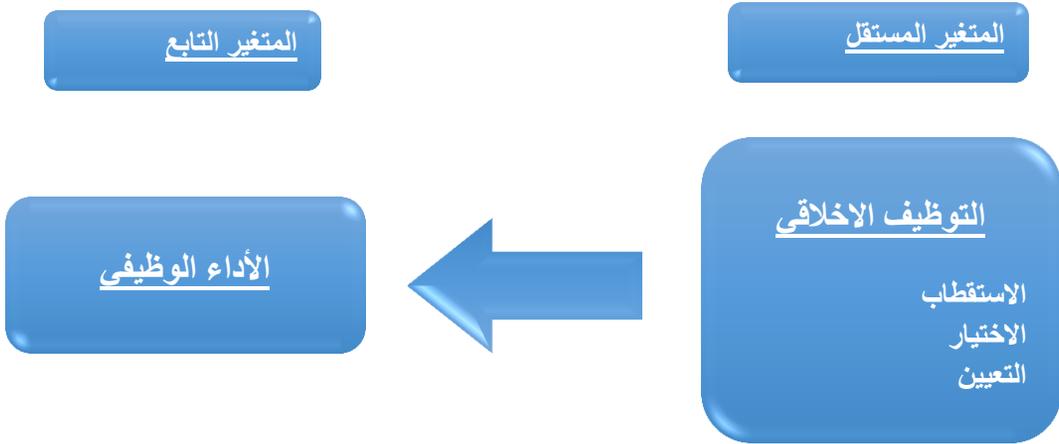
- الاستقطاب
- الاختيار
- التعيين

المتغير التابع: الأداء الوظيفي

نموذج الدراسة :

يوضح الشكل التالي متغيرات الدراسة و أبعادها.

الشكل 1: نموذج الدراسة



حدود الدراسة :

الحدود المكانية: تم تحديد ميدان الدراسة في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية. ((جامعة الاتحاد الخاصة - بنك سورية الدولي الإسلامي. شركة MTN)).

الحدود الزمانية: المدة الزمنية التي استغرقت لإنجاز هذه الدراسة من 2023/9/1 حتى

2024/ 3 /3

الدراسات السابقة :

أولاً: الدراسات العربية :

الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل :

1. دراسة (السليطي، 2024): استراتيجيات توظيف الموارد البشرية وأثرها على

تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على شركة قطر فارما.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استراتيجيات توظيف الموارد البشرية(استقطاب ،اختيار، تعيين، تدريب) على تحقيق الميزة التنافسية في شركة قطر فارما.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة والتي تكونت من 63 فقرة .وفي ضوء ذلك تم جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام برنامج Spss وقد اشتمل مجتمع الدراسة على جميع المديرين ورؤساء الأقسام والعاملين بشركة قطر فارما، وبلغ عددهم 300 موظفًا ونظرًا لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد اتبع الباحث أسلوب الحصر الشامل حيث تم التطبيق على جميع أفراد مجتمع الدراسة من خال توزيع استبانة إلكترونية وقد استجاب منهم 257 فرد .ويعد إجراء التحليل الوصفي للدراسة وتحليل الانحدار لفرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة للعديد من النتائج كان أهمها :يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05 لاستراتيجيات توظيف الموارد البشرية على تحقيق الميزة التنافسية في شركة قطر فارما.

2. دراسة (يوسفي و بوسالم ،2019): إستراتيجية توظيف الموارد البشرية وأثرها

على التمكين الإداري، دراسة ميدانية بمستشفى أمحيدة بن عجيبة- الأغواط - الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استراتيجية التوظيف (استقطاب، اختيار، تعيين الموارد البشرية) على التمكّن الإداري في مستشفى أمميدة بن عجيبة بولاية الأغواط. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير النموذج وفقا لإشكاليته بالاستناد إلى الدراسات السابقة في هذا المجال، إذ تم توزيع إستبانة على عينة قوامها 80 مفردة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي spss لتحليل بياناتها.

إذ أظهرت نتائج عدم وجود علاقة ذو معنوية لا استقطاب الموارد البشرية على التمكّن الإداري، كذلك عدم وجود علاقة ذو معنوية لاختيار الموارد البشرية على التمكّن الإداري في حينّ هناك علاقة ذو دلالة معنوية لتعيين الموارد البشرية على التمكّن الإداري.

الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع :

3. دراسة (بلال، 2022): أثر العمل عن بعد على كفاءة الأداء الوظيفي في ظل أزمة كورونا: (بالتطبيق على مكتب وزير الدولة بمحافظة ظفار ووزارة العمل وبلدية ظفار بسلطنة عمان).

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر العمل عن بعد في كفاءة الأداء الوظيفي في ظل أزمة كورونا في القطاع الحكومي بمحافظة ظفار في سلطنة عمان.

تكونت عينة الدراسة من 180 موظفاً بمكتب وزير الدولة بمحافظة ظفار، ووزارة العمل وبلدية ظفار. ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد البحث على المنهج الوصفي والتحليلي وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية للعنصر البشري، التقنيات الحديثة والثقافة التنظيمية على كفاءة الأداء الوظيفي بالقطاع الحكومي بسلطنة عمان عند مستوى دلالة إحصائية (01.0). كما وجدت الدراسة عدم وجود أثر ذي

دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 لبعء الأزماآ على كفاءة الأءاء الوظيفي. وقءما آءراة بعء آآصياآ أهماها: العمل على آبني اسآراآياآ واضآة من قبل المؤسساآ لمواآهة الأزماآ وإنشاء إءاراآ مآآصة بهذا الشأن.

4. آراة (آابآ، 2020): أآر اسآراآياآ الآآوير الآآظيمي على مسآوى الأءاء الوظيفي بمنظماآ العمل الأهلي الفلسآيني العاملة في قآاع آزة الآعلم الآآظيمي مآآير وسيآ

هءآآ الآراة إلى إبراز أآر اسآراآياآ الآآوير الآآظيمي على مسآوى الأءاء الوظيفي بمنظماآ العمل الأهلي الفلسآيني في قآاع آزة من آلال الآعلم الآآظيمي كمآآير وسيآ.

وقء اسآآءما الآراة المنهج الوصفي الآآليلي، وآم آصميم الاسآباناة كأءاء لآمع البباناآ، آبآ آم آوزيع (110) اسآباناة على الموظفب العاملةب بالإءارة العليا والوسآى من منظماآ العمل الأهلي الفلسآينية، وآم اسآرءاآ (80) اسآباناة بنسبة اسآرءاآ (72.72%). وقء آوصلآ الآراة إلى مآموعة من الآآاآج منها: وآوء أآر آو آلالة إآصاآية عند مسآوى آلالة ($0.05 \geq \alpha$) لاسآراآياآ الآآوير الآآظيمي على الأءاء الوظيفي بمنظماآ العمل الأهلي الفلسآيني العاملة في قآاع آزة.

وأآهرا الآراة كذلك وآوء أآر آو آلالة إآصاآية عند مسآوى آلالة ($0.05 \geq \alpha$) لاسآراآياآ الآآوير الآآظيمي على الآعلم الآآظيمي بمنظماآ العمل الأهلي الفلسآيني العاملة في قآاع آزة، بالإضافة إلى وآوء أآر آو آلالة إآصاآية عند مسآوى آلالة ($\geq 0.05\alpha$) لاسآراآياآ الآآوير الآآظيمي على الأءاء الوظيفي بآوء الآعلم الآآظيمي كمآآير وسيآ بمنظماآ العمل الأهلي الفلسآيني العاملة في قآاع آزة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية :

الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل

1. دراسة (Almarashdi,2022) : تأثير عمليات التوظيف على معدل دوران

العمل والرضا الوظيفي

Impact of Recruitment Processes on Work Turnover & Job Satisfaction

تسعى الدراسة إلى تحديد دور عمليات التوظيف في معدل دوران العمل والرضا الوظيفي. تكونت عينة البحث من 366 موظفاً وموظفة. تم استخدام استبيان لقياس ممارسات التوظيف على الرضا الوظيفي ودوران الموظفين.

وخلصت الدراسة إلى وجود مستوى عالٍ من استخدام ممارسات التوظيف ، بما في ذلك أبعادها ، وأن الأمر نفسه ينطبق على مستوى الرضا الوظيفي ودوران العمل. بالإضافة إلى ذلك ، كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات التوظيف والرضا الوظيفي ودوران العمل. وعلى ضوء النتائج المذكورة اعلاه أوصت الدراسة جامعة جدارا بتحسين ممارسات التوظيف لتعزيز الأداء لما لها من دور فعال في تحسين نتائج المنظمة.

2. دراسة (Tobeery et al, 2017) : دور استراتيجية توظيف الموارد البشرية في

تحقيق التغيير التنظيمي في جامعة الحسين بن طلال الأردن.

The role of Human Resources Recruitment Strategy in achieving organizational change at Al-Hussein bin Talal University-Jordan

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استراتيجية التوظيف في الموارد البشرية في تحقيق التغيير التنظيمي في جامعة الحسين بن طلال في الأردن. تم توزيع استبانة على

عينة الدراسة والبالغ عددها (113) فرداً. وكانت النتائج الأكثر أهمية هي: (AHU) كان لديها استراتيجية توظيف متوسطة المستوى ، كان مستوى التغيير التنظيمي في (AHU) معتدلاً ، كان اختيار الموارد البشرية هو الأعلى في الممارسة ، يليه توظيف الموارد البشرية ثم جذب الموارد البشرية التي كانت العنصر الأقل ممارسة في الموارد البشرية ، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقطاب الموارد البشرية وتحقيق التغيير التنظيمي ، فهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار الموارد البشرية وتحقيق التغيير التنظيمي ، ولم تكن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توظيف الموارد البشرية وتحقيق التغيير التنظيمي.

الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع :

3. دراسة (Buntaran et al., 2019): تأثير الرضا الوظيفي على أداء الوظيفي

IMPACT OF JOB SATISFACTION ON JOB PERFORMANCE

تود الدراسة أن ترى مدى تأثير الرضا الوظيفي على أداء الموظف في شركة وطنية تعمل في مزارع زيت النخيل. تم أخذ بيانات البحث من 55 موظفًا يعملون في مزارع زيت النخيل في مكتب في مدينة جاكارتا. أظهرت النتائج أن هناك مساهمة فعالة من تأثير رضا الموظفين على أداء الموظف.

4. دراسة (Al-Omari & Okasheh, 2018): تأثير بيئة العمل على الأداء

الوظيفي: دراسة حالة شركة هندسية في الأردن.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تأثير بيئة العمل على الأداء الوظيفي.

تم أخذ شركة هندسية كدراسة حالة بحجم عينة من 85 موظفًا. تم استخدام منهجية كمية تتطوي على مسح مقطعي لتحقيق أهداف الدراسة بالإضافة إلى مراجعة الأدبيات. تم

فحص أبعاد مختلفة فيما يتعلق بعوامل بيئة العمل ، بما في ذلك الضوضاء. درجة حرارة؛ هواء؛ الضوء واللون الفضاء ورضا أصحاب العمل. تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام (SPSS ، الإصدار 22).

أظهرت النتائج أن القيود الظرفية تتكون من عوامل مثل الضوضاء والأثاث المكتبي والتهوية والإضاءة ، وهي ظروف بيئة العمل الرئيسية التي لها تأثير سلبي على الأداء الوظيفي ويجب أن تحظى بمزيد من الاهتمام.

الدراسات المتعلقة بالمتغيرين المستقل و التابع معا :

1- دراسة (Bakhashwain & Javed, 2021): تأثير ممارسات التوظيف

والاختيار على أداء الموظفين.

The Impact Of Recruitment And Selection Practices On Employee Performance

تقدم هذه الدراسة دليلاً على تأثير ممارسات الموارد البشرية المتعلقة بالتوظيف والاختيار على أداء الموظفين وتثبت أن عدم الإنجاز أو عدم الرضا يمكن أن يكون نتيجة لمعايير التوظيف والاختيار الخاطئة. تستند هذه الدراسة إلى مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية ، حيث تم استفسار 20 مشاركاً عن كيفية تأثير عملية التوظيف والاختيار في المؤسسة على أدائهم.

توضح نتائج الدراسة وجود علاقة بين ممارسات التوظيف والاختيار وتأثيرها على أداء الموظف.

2-دراسة(Hauwa& Ringim, 2022): تأثير توظيف الموارد البشرية على الأداء التنظيمي لخدمة الإيرادات الداخلية لولاية النيجر ، مينا.

Effect Of Human Resources Recruitment On Organizational Performance Of Niger State Internal Revenue Service, Minna.

تبحث هذه الدراسة في تأثير توظيف الموارد البشرية على أداء منظمة مع التركيز بشكل كبير على دائرة الإيرادات الداخلية بولاية النيجر ، مينا. وكانت أهدافها الرئيسية دراسة طبيعة سياسة أو ممارسات التوظيف والاختيار ، وتحليل فعالية ممارسات التوظيف والاختيار وتقييم تأثير عمليات التوظيف والاختيار على الأداء التنظيمي. حصلت الدراسة على معلومات من مائة وعشرين (132) مستجيباً من مجتمع الموظفين البالغ 200. تم تحديد حجم العينة باستخدام جدول تحديد حجم عينة Morgan و Krejcie، تم استخدام تصميم المسح لجمع البيانات من المستجيبين من خلال خمسة عشر (15) عنصر استبيان منظم.

كشفت النتائج من الدراسة أن إحالات الموظفين والإعلان واستخدام ممثلي التوظيف هي الطرق الرئيسية لتوظيف موظفين محتملين في المنظمة وأن هذه الأساليب فعالة للغاية وقد ساعدت في تحسين أداء المنظمة ، على الرغم من اختلاف بعضها. تحديات تتراوح بين المحسوبية وعدم التطابق الوظيفي وضعف الحافز والتعويض غير العادل.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

- تعد هذه الدراسة سباقة في دراسة اثر التوظيف الأخلاقي والجيد على الأداء الوظيفي، وفي بعض الأبحاث تشابهت مع البحث الحالي في دراسة المتغير المستقل واختلفت في دراسة المتغير التابع وفي أبحاث أخرى تشابهت في المتغير التابع و اختلفت بالمستقل .

- قام الباحث بتطبيق الدراسة على مجتمع نوعي جديد مختلف عن باقي مجتمعات المدروسة في الدراسات السابقة.

أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة :

- كتابة الإطار النظري فيما يتعلق بموضوع الدراسة الحالية.
- الاستفادة من توصيات واقتراحات بعض الدراسات السابقة في التعرف على الجوانب التي تستحق الدراسة .
- بناء التساؤلات والفرضيات وإيجاد متغيرات الدراسة .
- الاستفادة من بعض الدراسات السابقة في اختيار فقرات الاستبانة الخاصة بالدراسة الحالية.

القسم النظري

المبحث الأول: التوظيف الاخلاقي:

أهمية التوظيف

ان أهمية التوظيف تكمن في الدور الفعال التي تشغله وهو توفير احتياجات الشركات من العاملين المناسبين والمؤهلين للقيام بأعمالها وذلك من خلال أبعادها الاستراتيجية الاستقطاب، الاختيار والتعيين) والقيام بكافة أنشطتها و إجراءاتها أستناداً للخطط الموضوعة. (Bechet,2008)

تتمثل أهمية التوظيف بهدفها الرئيسي وهو توفير أفضل العاملين من ذوي ش الكفاءات والمؤهلات وتزويد ال ركات بالأيدي العاملة التي تتطلبها لتحقيق الأهداف المرجوة منها (خميلى،2014)، ويجب على الشركات أن تسعى جاهدة لبناء وتطبيق استراتيجيات توظيف علمية سليمة تتصف بالحيادية لجذب الراغبين بالعمل لغايات المفاضلة بينهم وتعيين الأفضل لتحقيق الأهداف المرجوة، وتضيف الباحثة أن أهمية استراتيجيات التوظيف الصحيحة للشركات والقيام بكافة إجراءاتها وانشطتها وفقا للأسس والقواعد المحددة تساعد في التقليل من التوظيف الخاطئ الذي يشكل عبء على الشركة من حيث التكلفة والوقت والجهد المبذول، إضافة إلى الخسائر المترتبة عليها من حيث الرواتب والدورات التدريبية التي قد تصل إلى خسارتها.

يرى الباحث ان تعريف التوظيف الأخلاقي : هو اتباع المبادئ الأخلاقية والبعد عن

التحيز والمحسوبية والرشوة والفساد - اثناء عملية التعيين واجراء المقابلات

أهداف التوظيف

تعتبر وظيفة التوظيف وظيفة رئيسية من وظائف إدارة الموارد البشرية. باختلاف حجم المؤسسة، تقدر إدارات الموارد البشرية أنها تقضي 50 إلى 70 % من وقتها على توظيف الموارد البشرية كل سنة. (Decenzo & Robbins, 2010, p134)

ومن أهداف التوظيف نذكر: (خطوط و جالب ،2017، ص123)

- تأكيد وضمان الفرص لتنمية القدرات الذاتية وكفاءة العاملين.
- الوصول إلى درجة الاشباع الأمتل لحاجات أو رغبات الأفراد.
- تشجيع مبدأ مشاركة الأفراد في عملية اتخاذ القرارات.

العوامل المؤثرة في التوظيف

من بين العوامل المؤثرة في التوظيف ما يلي : (خميلي، 2014، ص.150)

السياسة التنظيمية: ويقصد بها السياسة والطرق التي تعتمد عليها المؤسسة في عملية التوظيف ، إذ أمام المؤسسة العديد من المصادر الداخلية مثل الترقية والنقل و المصادر خارجية مثل مكاتب التسغيل والجامعات.

فعلى القائم بالتوظيف أن يقوم بدراسة هذه المصادر أي هذا السوق ومن ثم التأكد من وجود المهارات و الكفاءات المناسبة وتعتمد أكثر المؤسسات على المصادر الداخلية في حدود إمكانياتها المتاحة فلا بد من وجود المهارات المطلوبة لشغل الوظائف الشاغرة.

سياسة رفع الأجور: أمام المؤسسة العديد من المنافسين الذين يقدمون عروض مغرية في الأجور من أجل جلب الموارد البشرية المتوفرة في سوق العمل والعاملين في المؤسسات الأخرى ،

فيجب أن يضع القائم من وضع سياسة يرفع من خلالها الأجر إلى أعلى الدرجات. يتم من خلال هذه السياسة من مهاراتهم وخبرتهم وتدريبهم.

التوظيف على أساس قدرات الفرد: تسعى المؤسسات إلى توظيف الأفراد ليس فقط على أساس قدرتهم لشغل الوظائف الحالية ، وإنما توجه جهودها إلى وجود نظام فعال لتسيير المسار الوظيفي للعمال وتوظيف الأفراد على أساس قدرتهم و امكانياتهم لشغل وظائف مستقبلية في المؤسسة.

مراحل التوظيف

تنقسم مراحل التوظيف إلى ثلاث مراحل: وذلك بعد الاعلان .

أولاً: الاستقطاب

تعريف الاستقطاب

تزخر أدبيات الإدارة بتعاريف شتى للاستقطاب منها :

"مجموعة من المراحل المختلفة للبحث عن المرشحين الملائمين لملء الوظائف الشاغرة في المنظمة " (ماهر،2005،ص.141)

أما رابوية حسن فتعرف الاستقطاب أنه: "عملية جذب أكفأ الأشخاص لشغل الوظائف الشاغرة في المنظمة"(حسن و آخرون،2007،ص.155)

ويُعرّف أيضاً: " تلك العملية التي تتضمن جذب مجموعة مناسبة من المرشحين سيتم لاحقاً اختيار وتعيين أفضلهم"

(Milkovich & Boudreau,1994, p.281)

من التعريف السابق نجد أنّ الخطوة الأولى لنجاح عملية الاستقطاب هي في قدرة المنظمة على جذب مجموعة مناسبة من المرشحين المؤهلين لملء الوظائف الشاغرة في المنظمة، هنا تجد المنظمة نفسها أمام صعوبات متعددة أهمها ألاّ تحتوي الطلبات المقدمة على أمثل طلب أو بمعنى آخر الشخص الأمثل لشغل الوظيفة لا يرغب بالتقدم للعمل في هذه المنظمة .هذه الصعوبة تعتبر من أكثر الصعوبات إعاقة لعمل المنظمة ويرجع الباحثون هذه الصعوبة وغيرها إلى خمس نقط أساسية: (DeCenzo &

Robbins, 1999, P.157)

الصورة الذهنية للمنظمة : فالمنظمة على مدار سنوات عملها ونشاطها كوّنت بطريقة أو بأخرى انطباعاً معيناً لدى أفراد المجتمع بحيث أصبح كل فرد ينظر لهذه المنظمة من زاويته الخاصة التي كونها نتيجة لعوامل عدة - لسنا الآن بصدد الحديث عنها- وهذه النظرة ستؤثر فيما بعد على عملية الاستقطاب وقدرتها على جذب الأفراد الأكفاء..

جاذبية الوظيفة الشاغرة : وهي تعني درجة جذب الوظيفة الشاغرة للأفراد من حيث مسؤولياتها، واجباتها ونشاطاتها من جهة وبصلاحياتها، سلطاتها، مستواها في الهيكل التنظيمي من جهةٍ أخرى . فمثلاً ضمن مصنع للحديد وظيفة عامل في المستوى التنفيذي تتميز بدرجة خطورة عالية، إرهاق وتعب شديدين

سياسات المنظمة الداخلية: كسياسة " أفرادنا هم أهم مواردنا فلنسعى لتطويرهم بكل طاقاتهم " تطبيق هذه السياسة وغيرها بصورة فعليّة ضمن المنظمة سيضيف انطباعاً جيداً حول صدق المنظمة والتزامها بتطبيق سياساتها تجاه أفرادها وبالتالي تجاه مجتمعها.

تأثير الحكومة: الحكومات يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في التأثير على عملية الاستقطاب ودرجة فاعليتها، فهي مثلاً قد تشجع المنظمات البحث عن الشباب المؤهل عن طريق الجامعات والمعاهد، كما أنها قد تمنع توظيف الأطفال تحت سن معين أو تمنع توظيف النساء في وظائف معينة ... كل تلك التشريعات والإجراءات التي تمارسها الحكومات تؤثر بصورة مباشرة على عملية الاستقطاب

تكاليف الاستقطاب : آخر عائق من عوائق الاستقطاب وأكثرها أهمية، فعملية الاستقطاب تتطوي على تكاليف كبيرة لا يمكن تجاهلها أو التغاضي عنها، في هذا الصدد نجد العديد من المنظمات تسعى للتقليل من هذه التكاليف بأساليب ووسائل شتى.

مصادر الاستقطاب

تتعدد مصادر الاستقطاب، ويمكن تجميعها في فئتين هما:

1. المصادر الداخلية:

الترقية: هو نقل موظف من وظيفة محددة إلى وظيفة أخرى ذات مستوى أعلى حيث الصلاحيات أكثر أهمية والمسؤولية أعلى وأشمل ، مع مراعاة أسس عادلة للترقية في المنظمة.

النقل: هو عملية نقل الموظف من وظيفة محددة إلى وظيفة أخرى بنفس المستوى الإداري سواء في نفس الوحدة الإدارية أو في وحدة إدارية أخرى في نفس أو في فرع آخر للمنظمة.

مخزون المهارات: ويستخدم هذا الأسلوب عندما يكون لدى المنظمة تصور كامل في القدرات والخبرات والمهارات، والرجوع إلى مخزون المهارات للبحث عن عمال تتوافر المهارات والقدرات و يتم شغل الوظيفة بعد ذلك إما بالنقل أو الترقية. (جودة،2014، ص.126)

الإعلان الداخلي: عندما ترغب المنظمة في شغل بعض الوظائف في المستويات التنظيمية الدنيا فإنه من المفيد نشر حاجاتها بلوحات الإعلانات للمنظمة هذه الإعلانات يقرأها العاملون بالمنظمة وينشرون تلك الأخبار خارج المنظمة في محيط الأسرة و الأصدقاء ، حيث يتقدم للوظيفة بعد ذلك يجد نفسه في مواصفات شغلها. (ماهر،2002،ص.145)

الأفراد السابقون: استقطاب الأفراد أو الموظفين السابقين ، وقد يكون مصدرًا داخليًا مهمًا لسد الوظائف الشاغرة، فالمؤسسة التي لها خبرة في أداء وإنتاجية الراغبين من الأفراد

بالعودة للعمل ، قد نجد وفراً واضحاً في استخدام هذا المصدر ، خاصة فيما يعود لتكاليف الاستقطاب وما يرافق ذلك من تكاليف التدريب في مرحلة لاحقة. (بلوط،2002،ص.167)

2. ثانياً: المصادر الخارجية:

التقدم المباشر للمنظمة: تستطيع أن تحصل على مواردها البشرية من خلال الأفراد الذين يتقدمون لها مباشرة أو بالبريد بفرض طلب الوظائف ، بحيث تحتفظ المنظمة بطلبات التقدم التي يملأها الأفراد ، والتي تتضمن بيانات كاملة عنهم ، ومستوى تعليمهم ، وخبراتهم السابقة ، وقدراتهم ومهاراتهم ، ثم تقوم إدارة الموارد البشرية بتصنيف هذه الطلبات طبقاً للتخصصات الوظيفية على أن تقوم بالاتصال عند الحاجة إليهم ، حيث تجري الاختبارات اللازمة للاختيار.

الإعلان: قد تقوم المنظمة بالإعلان عن حاجاتها من الموارد البشرية في الصحف اليومية والمجلات والدوريات المتخصصة ، وفي هذه الحالة ينبغي على المنظمة أن تختار وسيلة الإعلان التي تتناسب مع الوظيفة المطلوب شغلها.

مكاتب التوظيف: إن مكاتب التوظيف على كافة أنواعها (العامة أو الخاصة) تساهم مساهمة إيجابية في تحقيق الاتصال بين المطلوب من الكفاءات المختلفة و المعروض منها ، بمعنى تسهيل عملية ومهمة طالبي الوظيفة في التقدم لشغل الوظائف الشاغرة على كافة المستويات والتخصصات المختلفة والعكس حيث يسهل مهمة المنظمة في الحصول على الأفراد اللازمين.

المدارس والكليات: إن الوظائف في منظمات الأعمال قد أصبحت فنية ومعقدة بدرجة كبيرة ، حيث أصبح الاعتماد على المعاهد العليا والكليات مطلوباً بدرجة واسعة و عليه فأن كثير من المنظمات تقوم بمجهودات خاصة لإنشاء والمحافظة على علاقات بناءة

بينها وبين هذه المعاهد والكليات المختلفة. في مجال تخصصها حتى يتسنى لها الحصول على الأفراد المطلوبين. (ماهر، 2002، ص.146_147)

النقابات العمالية: أن المنظمات ذات العلاقات الوطيدة مع الاتحادات والنقابات، يجب أن تعتمد على هذه النقابات فيما يتعلق بمشكلة توفير الأفراد ، على الأقل يمكنها توفير التكاليف. إن قوة العمل المنظمة في هيئة اتحادات أو نقابات معينة تشكل مصدراً هاماً من مصادر القوى العاملة ، والتي يجب أن تتركها المنظمة عند قياسها بالبحث عن الأفراد اللازمين. (أبو بكر، 2006، ص.313)

كما أن هناك بدائل أخرى للاستقطاب تلجأ إليها المنظمة من أجل تلبية حاجات دوائرها إذا كانت تلك الحاجة لفترة قصيرة ، ومن أهم هذه البدائل. (جودة، 2014، ص.129_130)

العمل الإضافي: يعد العمل الإضافي إحد الأساليب المستخدمة كثيراً في تلبية حاجات المنظمة إلى جهود إضافية في العمل. وهذا الأسلوب يصلح لحاجة العمل المؤقت، لجهود إضافية مثل كفترة إعداد الميزانيات السنوية في نهاية السنة وفترة التحول من نظام إلى آخر في العمل، إلا أنه يجب الحذر من مبالغة البعض في موضوع العمل الإضافي والعمل لساعات إضافية بشكل أكبر من الحاجة الفعلية وذلك لإجل تنفيغ بعض الموظفين وتوفير دخل إضافي لهم ، وليس من أجل مصلحة العمل.

العمالة المؤقتة: يمكن للمنظمة استخدام عمالة مؤقتة لتلبية احتياجاتها المؤقتة من الموارد البشرية وذلك وفقاً لتقدير الإدارة ، ومن مزايا هذا الأسلوب الحصول على العمالة بتكلفة أقل سواء من ناحية الأجور أو من حيث مزايا وامتيازات أخرى ، ولكن من أهم

عيوب هذه الطريقة عدم الانتماء المؤسسي والتزام العمال المؤقتين ، مما يؤثر على مدى تفانيهم في العمل.

تأجير العمالة: تعتمد هذا الأسلوب على تأجير العمالة التي تحتاجها من مكتب لتأجير العمالة مقابل مبلغ معين تدفعه له المنظمة، وينتشر استخدام هذا الأسلوب عند الحاجة إلى عمالة مؤقتة لأداء أعمال محددة كأعمال النظافة وأعمال الصيانة وغيرها من الأعمال المشابهة.

وعلى الرغم من أن تكلفة الحصول على العمالة بهذا الأسلوب قد تكون مرتفعة لأن مكاتب تأجير العمالة تضيف نسبة مئوية لأرباحها؟ ألا أن العمالة في هذه الحالة تكون متخصصة ومدربة وجاهزة للعمل.

عاملين بوقت جزئي: المقصود بالعمالة بوقت جزئي والإنفاق مع عاملين يتوقع أن تكون مجموع ساعات عملهم في الأسبوع أقل من مجموع ساعات عمل الآخرين (40 ساعة عمل في دول معينة، كالولايات المتحدة الأمريكية : 48 ساعة عمل في الأسبوع في دول أخرى كالدول العربية).

المتعاقدين المستشارون المستقلين: تقوم المنظمة باستخدام المستشارين المستقلين لإنجاز بعض الأعمال التي يمكن أن يعمل عليها المستشارين في منازلهم و أن يقدموها في الوقت المحدد إلى المنظمة مقابل مبلغ مالي متفق عليه مسبقاً. و قد ساعد كثيرا في هذا المجال تقدم وسائل الاتصال والانترنت ووفر كثيراً من الجهد والوقت لكلا الطرفين.

ثانياً: الاختيار

تعريف الاختيار

هناك عدة تعاريف للاختيار منها:

هو تلك العمليات التي تقوم بها المنظمة لانتقاء أفضل المرشحين للوظيفة ، وهو ذلك الشخص الذي تتوفر فيه مقومات ومتطلبات شغل الوظيفة أكثر من : اختيار طبقاً لمعايير الاختيار التي تطبقها المنظمة." (ماهر، 2005، ص.155)

هو انتقاء أفضل الأشخاص المرشحين وأكثرهم لشغل الوظائف ويجب اعتماد مبدأ العدالة والمساواة وتكافؤ الفرص أمام جميع المرشحين وان يتم الاختيار على أساس الجدارة والاستحقاق ويجب أن يكون هناك نوع من الضبط عند اختيار الموظفين. (منير، 2010، ص.180)

هو العملية التي يتم بمقتضاها فحص طلبات المتقدمين للتأكد ممن تنطبق عليهم مواصفات وشروط الوظيفة، ثم مقابلتهم، وتعيينهم في نهاية الأمر. (السالم، 2009، ص.179)

ومنه يمكن القول أن عملية الاختيار هي امتداد طبيعي للاستقطاب فيه يتم انتقاء الأفراد الذين تتوفر لديهم المؤهلات الضرورية والمناسبة لشغل الوظائف في المنظمة.

معايير الاختيار

يقصد بمعايير الاختيار تلك الخصائص والمؤهلات العلمية الاستعدادات البدنية والشخصية التي يجب توافرها في الشخص الذي يوكل إليه القيام بالعمل ومن أهمها: (ماهر، 2005، ص.237_278)

مستوى التعليم: كل وظيفة تتطلب مستوى من التأهيل العلمي ويكون هذا التأهيل مجدداً في بطاقات تصنيف الوظائف، حيث يتم تحديد هذا المستوى قبل الإعلان عن الوظائف الشاغرة.

الخبرة السابقة: إن معظم المؤسسات يفضلون الأفراد الذين لديهم خبرة سابقة بالعمل الذي سيلتحقون به، لأن هذه الخبرة السابقة تجعل ممارسة العمل أمراً سهلاً بالنسبة لطلب الوظيفة كما أنها تعتبر مؤشراً لإمكانية نجاح الفرد في عمله مستقبلاً، ويمكن قياس مستوى الخبرة بعدد السنوات التي مارس الفرد فيها نفس العمل.

الصفات الجسمانية: تتطلب بعض الوظائف صفات جسمانية معينة كالطول أو القوة الجسمية أو بعض الصفات الأخرى كالجمال والأناقة، فعلى سبيل المثال نجد أن شركات الطيران تطلب مستوى معيناً من الجمال كشرط للتعيين، وعندما نتكلم عن القدرات الجسمية فنجد أنها تختلف من فرد لآخر، ومن وظيفة لأخرى.

الصفات الشخصية: وتشير الصفات الشخصية إلى نمط شخصية الفرد، عندما تكون الحالة الاجتماعية للفرد متزوج فإن ذلك يكون أكثر استقراراً ومسؤولية في وظيفته، ومن البيانات التي تشير إلى الشخصية أيضاً العمر، فالأفراد متوسطو العمر يفترض أنهم أكثر استقراراً وأعلى إنتاجية، ولكن هذا الافتراض لا يمكن قبوله كأحد المسلمات لأنه يوجد دائماً استثناءات.

خطوات الاختيار

هناك مجموعة من الخطوات الرئيسية التي يجب أن تمر بها عملية المفاضلة بين الأفراد وذلك لحين صدور قرار تعيينهم أو استلامهم العمل بالمنظمة مع أن هناك بعض التشريعات الحكومية التي تتدخل في عملية المفاضلة مثل الشروط المنظمة للإعلان في الصحف وشروط الجنسية وشروط عدم سبق الحكم على المتقدم بعقوبة تأديبية... الخ

وبمراعاة تلك هذه الشروط يمكن للمنظمة أن تحدد خطوات رئيسية مرتبة على النحو التالي :

1. استقبال طالبي الوظائف:

حيث يجب أن تخصص إدارة القوى العاملة بعض العاملين بها ممن تتوافر فيهم اللباقة وحسن التصرف تكون مهمتهم استقبال الأفراد الراغبين في العمل بالمنظمة وينبغي أن يقوم هؤلاء العاملين بتقديم بيانات تفصيلية عن المنظمة وكافة أنشطتها والمزايا التي تمنح للعاملين بها ووضعها الاقتصادي وموقعها بين المنظمات المنافسة الأخرى، وتسهم هذه الخطوة في تصفية أعداد المتقدمين الذين لا يرغبون في العمل بالمنطقة.

2. المقابلة المبدئية:

وهنا يقوم الموظف المختص بإدارة القوى العاملة بإجراء مقابلة مبدئية مع الأفراد الراغبين للعمل بالمنظمة أنهم لا تتوافر فيهم الشروط الأساسية التي تتطلبها الوظيفة كشروط المؤهل العلمي أو سنوات الخبرة أو الجنس وكذا التقويم العام لمظهرهم وشخصهم.

3. ملاءمات الاستخدام:

في حالة توافر الشروط اللازمة للتعيين من خلال المقابلة المبدئية يطلب من المتقدمين أن يستوفوا منظمة طلبات الاستخدام هذا، ويلاحظ أن هناك اختلاف في تصميم طلبات الاستخدام من لأخرى، وذلك باختلاف طبيعة أعمال و اختصاصات هذه المنظمات غير أنه يجب أن يراعى في تصميمها الوضوح والدقة والتسلسل في التفكير وعموما فإن نماذج الاستخدام تستخدم للحصول على بيانات تتعلق بشخصية المتقدم للتعيين كاسمه الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه... وأي معلومات تجد إدارة القوى العاملة أهميتها. (الصيرفي، 2007 ، ص. 111).

4. الاختبارات:

تستخدم الاختبارات من أجل مشاهدة وقياس أداء الفرد في وضعية اصطناعية وثباته وهي تعتبر من المراحل الضرورية في برنامج الاختبار ويقصد بالاختبار ما يلي:

مراحل منتظمة لملاحظة سلوك الفرد ووصفه بمساعدة مقياس مدى رقمي هذا ويرجى مراعاة الآتي عند إجراء الاختبارات:

- يجب مراعاة تصميم الاختبارات طبقا لما تسفر عنه نتائج تحليل الوظائف.
- أنه لا يمكن الاعتماد على نتائج الاختبار إلا إذا توافرت فيه خاصية الثبات أي تكون لجنة الاختبار لنفس الفرد وفي نفس الظروف واحدة مهما تكررت مرات الاختبار.
- يجب أن تتميز الاختبارات بالصحة بمعنى أن تكون مناسبة تماما للخاصية المراد قياسها.
- إن الاختبارات لا تستخدم لتقدير مدى مناسبة فرد من عدمه وإنما تستخدم فقط كمعيار للمفاضلة بين الأفراد.
- إن الاختلاف البسيط في نتائج الاختبارات لا تعني أن صاحب الدرجة الأعلى أفضل من صاحب الدرجة الأدنى بل يجب التعامل مع هذه النتائج بشيء من الحكمة والدقة.
- أن نجاح الفرد في الامتحانات لا يعني مطلقا نجاحه في عمله بصفة مستديمة.
- أن نتائج الاختبار تعتبر فقط تدعيم للبيانات التي يمكن الحصول عليها من طلبات التوظيف والمقابلات المبدئية.
- أن الاختبارات التي يثبت نجاحها في منظمة معينة لا يشترط نجاحها في منظمة أخرى لاختلاف ظروف المنظمين (رمضان ، 1994، ص 27).

أنواع اختبارات التوظيف:

ويمكن أن تقسم إلى ما يقيس القدرات المعرفية العقلية الحركية، البدنية، الشخصية والاهتمامات والانجاز في العمل

أنواع الاختبارات المعرفية أو اختبارات القدرات المعرفية: وهي تشمل القدرة على التفكير وبعض القدرات العقلية مثل الذاكرة والتفكير المنظم..

- اختبارات الذكاء:

وذلك بقياس معامل الذكاء (IQ) وهو اختصار لـ Intelligence Quotient وهو قياس للقدرات العقلية بالإضافة إلى الذاكرة والقوة والقدرة الحسابية، وهناك اختبارات مثل Wonderlic يمكن أن تقدم إلى مجموعة من الناس .

- اختبارات القدرات العقلية الخاصة

وهناك مقاييس لقياس القدرات العقلية ، والاختبارات من هذه النوعية تسمى اختبارات القدرات Aptitude و الاستعداد الذي تحتاجه بعض المهن وتقيس هذه الاختبارات مدى فهم المتقدم لبعض المبادئ الميكانيكية الأساسية، ولذلك فهي تعكس مدى استعداده للقيام بمهام وظيفته ومن أمثلة ذلك الاختبارات اختبار التفكير الميكانيكي Mechanical Reasoning Test واختبار SAR لقياس الاستعدادات الميكانيكية.

- اختبار القدرات الحركية والبدنية

حيث أن هناك قدرات حركية كثيرة يراد قياسها وهذه تشمل استعمال اليد اليمنى، وسرعة حركة الذراع، وزمن رد الفعل واختبار كراوفورد Crowford Test فهو يبين سرعة ودقة حركة الإصبع، واليد والذراع، وهناك اختبارات أخرى مثل Stromberg Dexterity و

Perdue PegBoard وMinnesota Rate of mainpulation ، وهناك قدرات بدنية كالقوة ورفع الأثقال، والقوة الديناميكية كالدفع وتناسق الجسم (مثل القفز على الحبل). (ديسلر ، 2007 ، ص 207)

5. المقابلات:

المقابلة هي محادثة بين شخص أو أكثر وبين متقدم أو متقدمين لوظائف شاغرة وذلك بهدف الحصول على معلومات عن المتقدمين تكون ذات قيمة ومعنى بما يكفل سلامة عملية الاختيار وذلك مع ملاحظة ما يلي:

- أن تكون المقابلة في الوقت والمكان المناسب ولا تتسبب بإجهاد راغبي العلم بقدر الإمكان.
- أن يبدأ المقابل بعرض نبذة مختصرة عن موضوع المقالة مع التركيز على البيانات والمعلومات الموضوعية اللازم توفرها في شاغل الوظيفة.
- يجب أن يكون المقابل على درجة عالية من الكفاءة وأن يتذكر دائما أنه يقوم بمقابلة وليس تحقيق وأن يتجنب التحيز بقدر الإمكان وأن يراعي استخدام اللغة التي تلاءم المبحوث (الصيرفي 2007 ص ، 116).

أنواع المقابلات:

- المقابلة المتعمقة:

وهنا يتم مسبقا تحديد الموضوعات التي ستكون مجالاً للمناقشة حيث يقوم المقابل باستخدام أسئلة عامة للحصول على معلومات عن هذه الموضوعات ومن أمثلة هذه الموضوعات حياة المتقدم- الوظيفة السابقة - اتجاهات راغبي العمل وخططهم المستقبلية...الخ.

- المقابلة النموذجية:

وتستخدم نماذج من الأسئلة مصممة مسبقا بواسطة متخصصين من أجل الاختيار لوظائف معينة.

- مقابلة الضغط:

يتم وضع المتقدم في ظروف غير عادية أو مواقف مربكة وذلك من أجل ملاحظة سلوكه وتصرفاته في مثل هذه المواقف. (رمضان، 1994، ص 42)

- مقابلة عكس المشاعر:

- شكل رقم () : يوضح حركية المقابلة : محددات حصيلة المقابلة (كشروود، 1995 ، ص 367).

وتمثل هذه المقابلة مهارة خاصة في الإنصات بحيث يتمكن من يقوم بالمقابلة . من النقاط بعض الجوانب العاطفية من عبارة معينة بذكرها الطرف الثاني وبحيث يعكسها مرة أخرى إليه بدون أي محاولة من جانب القائم بالمقابلة لتقييم هذه العبارات أي أن القائم بالمقابلة لا يعبر هنا عن موافقته أو عدم موافقته على العبارة التي يذكرها الطرف الثاني فهو لا يتعاطف معه ولا يدفعه بالخطأ في نفس الوقت.

- المقابلة غير موجهة:

وهذا يلعب المقابل دور المنصت بعد أن يترك المجال للمقدم للإجابة على أسئلة المفتوحة. (العمرى، 1989، ص 210).

6. قرار التعيين:

بعد الانتهاء من مراحل الاختبار يتم إصدار قرار التعيين هذا ولقد نصت الكثير من أنظمة التعيين على أن يوضع الفرد الذي تم تعيينه تحت الاختبار لمدة زمنية محددة تتراوح بين ستة أشهر وسنة حسب ما يحدده نظام التعيين في المنظمة.

ثالثاً: التعيين

تعريف التعيين

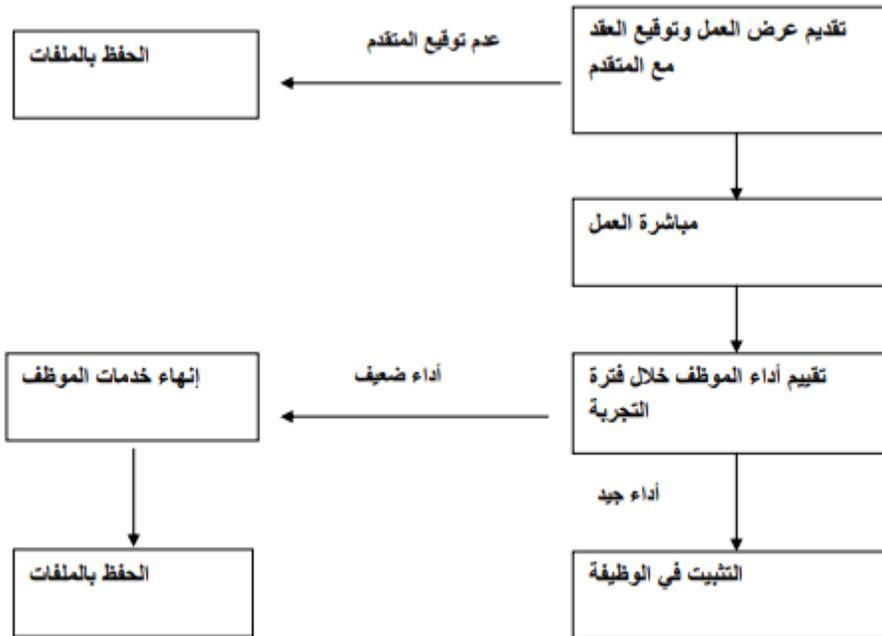
التعيين هو الخطوة الأخيرة في عملية التوظيف والتي تبدأ من الاستقطاب لتنتهي بالتعيين ويعرف التعيين كالاتي:

1. يعني إيجاد التناسب والتطابق بين الشروط ومتطلبات الوظيفة الشاغرة والمستحدثة وبين مؤهلات وكفاءات المتقدم لشغلها. (منير، 2010، ص.187)
 - هو إصدار القرار بتعيين المرشح أو المرشحة في وظيفة معينة أو إدارة محددة اعتباراً من تاريخ محدد، ويترتب عن هذا القرار حقوق للموظف في الأجر والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه. (مصطفى، 2006، ص.288)
 2. هو قبول الشخص الذي تقدم لشغل الوظيفة أن يكون عضواً في الشركة من أجل تأدية أعمال محددة لقاء مرتب معين. (السالم، 2009، ص.128)
- ومن خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن قول أن التعيين هو آخر مرحلة تقوم بها المنظمة في عملية التوظيف والتي تعني وضع المرشح في الوظيفة التي تناسبه.
- كما يتضمن التعيين رابع أسس أساسية تتمثل فيمايلي: (رابحي وصحراوي، 2015)
- إصدار قرار التعيين : تتولى الجهات المختصة إصدار قرار التعيين بعد الانتهاء من عملية الاختيار والإنفاق مع المرشح على مقدار الراتب والميزات الأخرى التي يحصل عليها وعادة يوضع الأشخاص الجدد تحت المراقبة لمدة سنة أو اقل يجوز تمديدها فترة أخرى إذا ثبت عدم كفاءة الموظف.
 - التهيئة المبدئية: تعريف الموظف الجديد بالمنظمة والوظيفة والعاملين معه ويتم ذلك من خلال تعريفه بالمسؤوليات وسلطات الوظيفة وبأهداف المنظمة وسياساتها الرئيسية وعلاقة عمله بها، وذلك من خلال الكتب النشرات والزيارات الميدانية لمرافق المؤسسة وأماكن العمل فيها.

- متابعة وتقييم الفرد : خلال فترة التجربة، يعين الفرد تحت التجربة لمدة قد تصل إلى سنة ويبقى الموظف خلال هذه الفترة تحت الاختيار والملاحظة من قبل رئيسه مباشر، وفي نهاية الفترة يعيد الرئيس تقريراً نهائياً يحدد فيه مدى كفاءة الموظف الجديد، ويضع فيه تصوره بشأن تثبيته أو فصله أو تحويله إلى مكان آخر.
- تثبيت الموظف وتمكينه : بعد أن يمضي الموظف الجديد الفترة التجربة المحددة له بنجاح ويثبت كفاءته، ويظهر تقرير رئيسه المباشر أنه مؤهل لعمله تنتهي فترة الاختيار ويعين بصفة نهائية ، وهنا يتم تمكين الفرد من أداء العمل من خلال منحه الصلاحية الكاملة وتهيئة الظروف المادية والمعنوية اللازمة لتنفيذ العمل.

خطوات التعيين

تتضمن عملية التعيين الخطوات التالية الموضحة في الشكل التالي:



الشكل رقم (2) خطوات عملية التعيين

المصدر: (جودة ، 2014 ، ص 150)

وفيما يلي شرحاً لهذه الخطوات بالتفصيل: (جودة ، 2014، ص. 151_153)

- تقديم عرض العمل وتوقيع العقد يتم تقديم عرض العمل وشروطه إلى المتقدمين للعمل الذي اجتازوا الاختبارات وحققوا نتائج جيدة في المقابلات وتم اختيارهم للوظيفة ويتضمن عقد العمل عادة البنود التالية:
 - اسم المنظمة واسم الموظف وعناوينهما.
 - تاريخ الاتفاق وبدء سريان العقد.
 - مسمى الوظيفة رقمها.
 - التزامات الموظف / واجبات الوظيفة.
 - الدرجة والراتب والعلاوات.
 - مدة العقد..... الخ.
- مباشرة العمل بعد توقيع عقد التوظيف يكون الموظف ملزماً بمباشرة العمل في التاريخ المحدد في العقد، حيث يرفع الرئيس المباشر تقريراً بتاريخ مباشرة العمل في نفس اليوم الذي بدأ فيه الموظف الجديد دوامه.
- تقييم الموظف خلال الفترة التجريبية، وفقاً لشروط التعاقد يتم تعيين الموظف الجديد وخضوعه لفترة تجريبية محددة في العقد بحيث لا تتعدى هذه الفترة تلك المحددة في قانون العمل والتي عادة لا تتجاوز مائة يوم، وخلال فترة التجربة يقوم الرئيس المباشر في العمل بمراقبة الموظف الجديد عن كثب وتقييم أدائه، حيث يرفع قبل انتهاء فترة التجربة تقرير مفصل عن ذلك كما يتضمن التقرير توصية الرئيس المباشر بتثبيت الموظف الجديد أو إنهاء عقد عمله.
- التثبيت في الوظيفة ، بعد انقضاء الفترة التجريبية للموظف ناجح ، وبعد تقديم رئيسه المباشر ، تقريره وتوصيته بتثبيت الموظف الجديد، يثبت الموظف في وظيفته ويستمر في عمله حتى نهاية الفترة عليها في العقد.

المبحث الثاني: الأداء الوظيفي

تعريف الأداء الوظيفي

ويعرف على أنه " ذلك المستوى الذي يحققه الفرد عند قيامه بعمل ما، فهو يرتبط بتحقيق مستويات مختلفة للمهام المطلوب إنجازها فالأداء يكون نتيجة امتزاج عدد عوامل كالجهد المبذول وإدراك الدور ومستوى القدرات التي يتمتع بها الفرد، كما أنه نشاط يؤدي إلى نتيجة ". (قهواجي، 2018، ص. 25)

كما ينظر إليه على أنه " مؤشر سلوكي عام يدل على مدى قيام العاملين بالواجبات والمهام الموكلة إليهم وفقاً لمقاييس كمية ونوعية محددة مسبقاً". (قهواجي، 2018، صفحة 25)

ويشار إلى الأداء الوظيفي على أنه "درجة تحقيق الفرد العامل للمهام الموكلة إليه، من حيث الجهد والجودة والنوعية المحققة مع العمل من أجل تخفيض تكاليف الموارد المستخدمة ". (سحنون و فيسة، 2019، صفحة 24)

عناصر الأداء الوظيفي

يتكون الأداء من مجموعة من العناصر أهمها : (عكاشة، 2008)

المعرفة بمتطلبات الوظيفة: وتشمل المعارف العامة والمهارات الفنية والمهنية والخلفية العامة عن الوظيفة والمجالات المرتبطة بها.

نوعية العمل: وتتمثل في مدى إدراك الفرد عن عمل الذي يقوم به وما يمتلك من رغبة ومهارات وبراعة وقدرة على التنظيم وتنفيذ العمل دون الوقوع في الأخطاء .

كمية العمل المنجز: أي مقدار العمل الذي يستطيع الموظف إنجازه في الظروف العادية للعمل ومقدار سرعة هذا الإنجاز .

المثابرة و الوثوق: وتشمل الجدية والتفاني في العمل وقدرة الموظف على تحمل مسؤولية العمل نجاز الأعمال في أوقاتها المحدد ومد حاجة هذا الموظف للإرشاد والتوجيه من قبل المشرفين.

محددات الأداء الوظيفي

هناك نوعان من المحددات التي يتأثر بهما الأداء الوظيفي، وهما المحددات الداخلية التي تتعلق بالعامل نفسه ومدى سيطرته عليها ، والمحددات الخارجية التي تتعلق بالبيئة المحيطة أي خارجة عن سيطرة العامل، وفيما يلي سنتناول هذه المحددات بالتفصيل (المحاضرة 2013):

1. المحددات الداخلية:

الجهد: وهو الجهد الناتج من حصول العامل على الدعم والحافز والذي يترجم إلى الطاقة الجسمية والحركية والعقلية التي يبذلها العامل لأداء مهمته.

القدرات: وتعني الخصائص والمهارات الشخصية اللازمة لأداء الوظيفة وتسمى بالكفايات الشخصية كالقدرة والتحمل وسرعة البديهة.

إدراك الدور : ويشير إلى الاتجاه الذي يعتقد العامل أنه من الضروري توجيه جهوده في العمل من خلاله، بمعنى أن الأداء يتحدد بمدى فهمه للدور الذي يقوم به، - بحيث يتضمن هذا الفهم ترجمة للجهود والقدرات وتسخيرها في العمل.

2. المحددات الخارجية:

متطلبات العمل: تتعلق بكل من الواجبات والمسؤوليات والأدوات والتوقعات المأمولة من العامل، إضافة إلى الطرق والأساليب والأدوات والمعدات المستخدمة في ممارسة العامل لمهامه.

البيئة التنظيمية: تشير إلى البيئة التنظيمية السائدة في المؤسسة التي تؤدي الوظيفة فيها وتشمل عادة كلاً من مناخ العمل الإشراف توفر الموارد، الأنظمة الإدارية، الهيكل التنظيمي، نظام الاتصال السلطة، أسلوب القيادة، نظام الحوافز، الثواب والعقاب.

البيئة الخارجية: تؤثر البيئة الخارجية للتنظيم الذي يعمل به العامل على أدائه مثل المنافسة الخارجية والتحديات الاقتصادية.

العوامل المؤثرة في الأداء الوظيفي :

هناك عدة من العوامل المؤثرة في الأداء الوظيفي نذكر منها:

1. العوامل الاجتماعية والقيم الثقافية: التي يؤمن بها الفرد ويدين لها بالولاء، المستوى التعليمي الذي يتمتع به، والذي يمكنه من إنجاز المهام التي أسدت إليه، العوامل المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين، وعلاقة المنظمة مع مختلف شرائح المجتمع التي من شأنها توفير معلومات مهمة للمنظمة كإرسال منتج جديد، واستهداف حصة في السوق .

2. العوامل التكنولوجية: وتشمل مجموع التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا.

3. العوامل السياسية والقانونية: تتمثل في الوضعية السياسية للدولة (استقرار سياسي أو حرب، نظام الحكم السائد، العلاقات مع العالم الخارجي)..

4. العوامل الداخلية (التنظيمية): فهي تشبه كثيرا المصادر التنظيمية لضغوط العمل، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- النمط القيادي السائد في المنظمة، والذي يخص مدى مركزية إتخاذ القرارات ومشاركة أو عدم مشاركة العاملين في إتخاذ القرارات، وكذا رسم السياسات والإجراءات الخاصة بالتنظيم الداخلي.
- عدم حصول العامل على حقوقه من، ترقيات، وكذا طبيعة نظام الحوافز السائد فإذا كان هذا الأخير غير عادل فهذا حتما سيؤثر سلبا في أداء العاملين.
- بيئة العمل المادية.
- غياب أو عدم وضوح الأهداف المراد الوصول إليها: فالمنظمة التي تعمل دون أن يكون لديها خطط مستقبلية (تفصيلية) الأعمالها أو معدلات الإنتاج لديها مثلا، فإنها لا تستطيع قياس مدى ما تحقق من إنجازات، وبذلك لا تستطيع محاسبة عاملها عن مستويات أدائهم، أي أن العامل الذي يحقق مستويات مرتفعة قد يقيم بنفس الدرجة التي يقيم بها العامل الذي يحقق مستويات منخفضة أو معدومة.
- الصراع التنظيمي الذي قد يكون إيجابيا، ويمكن أن يكون سلبيا ويؤثر مباشرة في أداء العاملين. (بن طالب، 2018).

5. العوامل الفنية: وتشمل العناصر التالية:

- نوعية التكنولوجيا المستخدمة سواء في الوظائف الفعلية أو المستخدمة في معالجة المعلومات .
- نسبة الاعتماد على الآلات بالمقارنة مع عدد العمال .

- تصميم المؤسسة من حيث المخازن، الورشات، التجهيزات و الآلات .
 - نوعية المنتج شكله ومدى مناسبة التغليف له .
 - التوافق بين منتجات المؤسسة و رغبات طالبيها.
 - التناسب بين طاقتي التخزين والإنتاج في المؤسسة.
 - أساليب وطرق العمل.
- حيث أن لهذه العوامل تأثير كبير على كفاءة وأداء الأفراد فكلما توفرت مثلا تكنولوجيا حديثة، آلات جديدة، مواد خام ذات نوعية جيدة كلما ارتفع مستوى إنتاجية المنظمة وذلك من خلال ارتفاع مستوى الأداء فيها.
- 6. العوامل الإنسانية:** وهي العوامل المتعلقة بالأفراد العاملين (المشرفين والمنفذين) في المؤسسة من صفات وسلوكيات و معاملات وأساليب أيضا وتضم:
- التركيبة البشرية من حيث الجنس والسن حيث كلما ضمت المؤسسة عمال صغر السن تمتعت بالقوة والطاقة في العمل أما إذا توفر لديها عمال كبار السن فهم يمثلون الخبرة والمهارة في الإنجاز.
 - مستوى تأهيل الأفراد والمقدرة على العمل.
 - التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة.
 - الجوانب السائدة بين العمال والعلاقات السائدة بين المشرفين والمنفذين (أي ما يدرج تحت إطار العلاقات الإنسانية).
- 7. المناخ التنظيمي للمؤسسة:** حيث يعتبر المناخ التنظيمي أيضا من العوامل المؤثرة على الأداء الوظيفي ومن أهم مكوناته:

- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي أهم عناصر المناخ التنظيمي تأثيراً على الأداء وذلك من طريقة إنسياب القرارات والتوجيهات والأوامر من الإدارة العليا إلى الوسطى إلى التنفيذية، قدرته على تحديد وتبسيط إجراءات العمل وغيرها.
- الاتصالات: من الضروري جداً وجود نظام اتصالات فعال داخل المؤسسة ذلك من أجل التواصل البناء داخل المؤسسة بين العاملين والإدارة وبين العاملين بعضهم بعض، وبين مختلف المصالح وأيضاً خارج المؤسسة مع البيئة الخارجية.
- نطاق الإشراف: إن فعالية الإشراف في تحقيق مستوى مرتفع من الأداء الوظيفي لدى الأفراد تعتمد على قدرة المشرف في أن جعل الآخرين يؤدون أعمالهم بنفس الكفاءة التي اعتاد أن يؤدي بها العمل شخصياً، فالمشرف الفعال يكون قائداً مخططاً ومحفزاً ومعلماً وناصحاً وموجهاً ومدرباً في أن واحد.
- طبيعة العمل: يقصد بطبيعة العمل ما إذا كان روتيني تقليدي أم غير روتيني يتضمن التجديد والإبتكار فالعمل الروتيني يقود إلى إحداث الملل والإهمال وعدم الاكتراث واللامبالاة نحو التحديث والتطوير بسبب عدم تشجيع الإبداع وشعور الفرد بأن عمله ليس بذي أهمية.
- الظروف المادية: هي تعبر عن مختلف العوامل التي تشكل مناخ العمل مثل الإضاءة، التهوية، فترات الراحة، التدفئة، الرطوبة، الحرارة، الضوضاء والتسهيلات المشابهة بصفة عامة.
- التحفيز: وذلك من خلال إشراكه في عملية إتخاذ القرار ووضع الأهداف وكذلك من مختلف الحوافز المادية كالمكافآت والترقية.

- التدريب: من شأن التدريب أن يسهل مختلف المعارف والمهارات الموجودة لدى العمال كذلك الإستخدام الجيد لمختلف الآلات والمعدات المتوفرة لدى المؤسسة.
- بالإضافة أيضا إلى حجم العمل والتأخر في القيام بالأعمال التي من شأنها أن يخفضا من مستوى الأداء.
- التكنولوجيا المستخدمة: نظرا للتطور التكنولوجي السريع التغير المستمر في الأنظمة والمعدات أصبح على كل مؤسسة الاهتمام بهذا الجانب لتمكين الأفراد العاملين، بالإضافة إلى التغير في حجم العمل، التأخير في القيام بالأعمال. (بن محمد ، 2018)

أهمية الأداء الوظيفي

إن للأداء الوظيفي أهمية كبيرة سواء بالنسبة للعاملين أو بالنسبة للمنظمة أو المؤسسة وتمثل هذه الأهمية فيما يلي : (العمراوي،2017)

1. بالنسبة للعاملين :

- يرتبط أداء العاملين بإحدى الحاجات الأساسية له وهي الحاجة للاستقرار في عمله وثبات ذاته.
- يعد الأداء مقياس لقدرة الفرد على أداء عمله في الحاضر وكذلك أداء أعمال مختلفة نسبيا في المستقبل .
- يجب على كل عامل الاهتمام الداءة نظرا الارتباط ذلك بما يتقصاه من أجور ومرتببات لمقابل هذا الأداء.

2. بالنسبة للمنظمة:

- يحتل الأداء أهمية كبيرة في كل منظمة لتسعي لتحقيق النجاح والتقدم .
- اعتبار الأداء الناتج النهائي لمحصلات جميع الأنشطة التي يقوم بها الفرد أو المنظمة، فالمنظمة تكون أكثر استقراراً عندما يكون أداء الموظفين مميز .

القسم العملي

منهج الدراسة

- اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهجين:
- المنهج الوصفي: يعد المنهج الوصفي من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية وهو يناسب الظاهرة موضوع البحث ، وتشير كلمة "منهج" إلى الطريقة بينما تشير كلمة "وصفي" إلى السمات التي تميز الفرد أو الظاهرة. ويُعرف المنهج الوصفي في البحث العلمي على أنه أسلوب أو نمط يتم استخدامه لدراسة ووصف الظواهر والمشكلات العلمية وصفاً دقيقاً للوصول إلى التفسيرات المنطقية المبرهنة بهدف إتاحة الفرصة للباحث لوضع إطارات محددة للمشكلة واستخلاص عدد من الأسباب التي أدت لحدوث الظاهرة أو المشكلة،.
- المنهج التحليلي: يُعتبر البعض المنهج التحليل أحد مناهج البحث العلمي الفرعية، وهو بمثابة مُكمل هام لغيره من المناهج، ويتألف ذلك المنهج من عناصر ثلاثة، وهي تفكيك المشكلة لجزئيات، ثم التقويم والنقد لكل جزء بصفة مستقلة، وفي النهاية التركيب والاستنتاج العلمي.
- وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

- **المصادر الأولية:** تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، صُممت خصيصاً لهذا الغرض باستخدام مقياس ليكرت الخماسي. وتم تحليل بياناتها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss وذلك للتحقق من صحة الفروض.
- **المصادر الثانوية:** تم مراجعة مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة والدوريات والمقالات والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث والمطالعة في مواقع الانترنت.
- وسيتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وذلك عن طريق:
- اختبار الفا كوناخ لتحديد ثبات المقياس .
- النسب المئوية والتوزيعات التكرارية (الدراسة الوصفية) والوزن النسبي .
- اختبار One-Sample t-Test .
- اختبار Independent t test لاختبار الفروق .
- اختبار One Way ANOVA. لاختبار الفروق .
- اختبار الانحدار الخطي البسيط.
- اختبار الانحدار الخطي المتعدد.
- **اختبار فرضيات العدم :**

الفرضية الفرعية الأولى:

- . يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاستقطاب الجيد على الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية

Sig.	t	Standardized		Unstandardized		Model
		Coefficients	Coefficients	Coefficients	Coefficients	
		Beta		Std. Error	B	
0.000	3.873			0.548	2.122	(Constant)
0.007	2.800	0.359		0.126	0.354	الاستقطاب

1

a. Dependent Variable: الأداء الوظيفي

الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاختيار الاخلاقي على الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.

Sig.	t	Standardized		Unstandardized		Model
		Coefficients	Coefficients	Coefficients	Coefficients	
		Beta		Std. Error	B	
0.000	4.665			0.343	1.601	(Constant)
0.000	6.095	0.642		0.101	0.614	الاختيار

1

a. Dependent Variable: الأداء الوظيفي

الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر التعيين الاخلاقي على الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.

Sig.	t	Standardize		Unstandardized		Model
		d	Coefficients	Coefficients	B	
		Beta	Std. Error			
0.000	5.318		0.339	1.805		(Constant)
0.000	5.564	0.607	0.103	0.571		التعيين

1

a. Dependent Variable: الأداء الوظيفي

الاستنتاج : الفرضية الرئيسية الأولى

يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.

Sig.	t	Standardized		Unstandardized		Model
		Coefficients	Coefficients	Coefficients	B	
		Beta	Std. Error			
0.110	1.625		0.458	0.744		(Constant)
0.348	0.947	0.098	0.102	0.097		الاستقطاب
0.001	3.661	0.420	0.110	0.402		الاختيار
0.001	3.500	0.381	0.102	0.358		التعيين

a. Dependent Variable: الأداء الوظيفي

اختبار الفرضية الثانية :

يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) و الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (الجنس).

95% Confidence Interval of the Difference		Upper	Lower	Std. Error Difference	Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t		
0.66763	4.3360	0.59928	-0.31395	0.22765	0.14267	0.534	53	0.627	Equal variances assumed	الاستقطاب
0.79373	3.1200	0.13648	-0.78981	0.23091	-0.32667	0.163	53	-1.415	Equal variances assumed	الاختيار
0.81019	3.2160	0.52279	-0.43746	0.23937	0.04267	0.859	53	0.178	Equal variances assumed	التعيين
0.79622	3.6700	0.52924	-0.37257	0.22481	0.07833	0.729	53	0.348	Equal variances assumed	الأداء الوظيفي

أثر التوظيف الاخلاقي في الأداء الوظيفي (دراسة حالة : لبعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية)

يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الجيد (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) والأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (العمر).

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.129	2.134	1.431	2	2.863	Between Groups	
		0.671	52	34.871	Within Groups	الاستقطاب
			54	37.734	Total	
0.028	3.819	2.561	2	5.122	Between Groups	
		0.671	52	34.868	Within Groups	الاختيار
			54	39.990	Total	
0.497	0.709	0.550	2	1.099	Between Groups	
		0.776	52	40.338	Within Groups	التعيين
			54	41.437	Total	
0.127	2.150	1.398	2	2.796	Between Groups	
		0.650	52	33.813	Within Groups	الأداء الوظيفي
			54	36.609	Total	

يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) و الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (مستوى التعليم).

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.544	0.615	0.436	2	0.872	Between Groups	
		0.709	52	36.861	Within Groups	الاستقطاب
			54	37.734	Total	
0.277	1.317	0.964	2	1.928	Between Groups	
		0.732	52	38.062	Within Groups	الاختيار
			54	39.990	Total	
0.510	0.681	0.529	2	1.058	Between Groups	
		0.777	52	40.379	Within Groups	التعيين
			54	41.437	Total	
0.484	0.736	0.504	2	1.007	Between Groups	
		0.685	52	35.602	Within Groups	الأداء الوظيفي
			54	36.609	Total	

نتائج الدراسة :

- يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاستقطاب الاخلاقي في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.
- يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر الاختيار الاخلاقي في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.
- يوجد أثر معنوي حقيقي لأثر التعيين الاخلاقي في الأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية.
- لا يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) والأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (الجنس).
- يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاختيار) والأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (العمر).
- لا يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) والأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (مستوى التعليم).
- يوجد فروق جوهرية للعلاقة بين التوظيف الاخلاقي (الاختيار) والأداء الوظيفي في بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية تعزى للمتغير الديموغرافي (عدد سنوات الخبرة).

توصيات الدراسة :

التوصيات المتعلقة بمرحلة الاستقطاب:

- يوصي الباحث بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية عند الحاجة إلى الموظفين أن يقوم بالأعلان بوسائل مختلفة و ذلك لرفع احتمال الوصول على الكفاءات المطلوبة.
- احتفاظ بعض المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية بكافة الطلبات المقدمة و ذلك للجوء اليها عند الحاجة لتوفير تكاليف الأعلان و الاستقطاب.
- التنوع بين مصادر الاستقطاب (داخلية و خارجية) و تحقيق التوازن بينها.
- تمييز الإعلان عن توفر شواغر بحوافز مغرية لاستقطاب الخبرات و الكفاءات المطلوبة.

التوصيات المتعلقة بمرحلة الاختيار:

- يوصي الباحث اتباع أسس علمية بعملية اختيار العاملين لملي الشواغر، مثل مستوى التعليم و الخبرة و الكفاءة.
- يوصي الباحث مراعاة القرب الجغرافي للعاملين .
- مراعاة الخصائص الشخصية مثل العمر عند الاختيار، و ضرورة مطابقة مؤهلات المرشح للوصف الوظيفي المعمول به.

التوصيات المتعلقة بمرحلة التعيين:

- يوصي الباحث بالتخطيط سنوياً وذلك تماشياً مع التطورات المحتملة للأعداد المراد تعيينهم سنوياً.

➤ يوصي الباحث باتباع خطوات التعيين بجمع بيانات من المرشحين من عدة مصادر.

➤ في حال وجود أكثر من مرشح مناسب للمنصب يوصي الباحث بالتعيين بناءً على معايير واضحة و ثابتة و معتمدة مثل الولاء و الخبرة، بالإضافة لتحليل وتوصيف الوظائف الموجودة و تعيين المرشح الأكثر مطابقة لها.

التوصيات المتعلقة بأداء العاملين:

- تحديد معايير محددة لتقييم أداء العامل وذلك حسب طبيعة عمله.
- الاعتماد في تقييم اداء العاملين على التقارير السنوية.
- اشراك المؤسسات الخدمية الخاصة في سورية عاملها في مشاكل العمل و ذلك سعياً منها في تحسين و تطوير أدائهم.
- المرونة في تعديل معايير الأداء بما يتماشى وطبيعة العمل وتحقيق الأهداف.

التوصيات المتعلقة بالعلاقة بين المتغيرات:

- الاهتمام بمرحلة الاستقطاب و التي تعتبر أساس عملية التوظيف الاخلاقي بالإضافة لتأثيرها الواضح على الأداء الوظيفي للعاملين.
- تحقيق العدالة باختيار المرشح المناسب، و الاهتمام بمرحلة الاختيار حيث تمثل نقطة محورية في سير عملية التوظيف بالإضافة لأهميتها و اثرها الواضح في أداء العاملين.

- الحذر باتخاذ قرار التعيين و التأكد من مطابقة المرشح المختار للمواصفات المطلوبة، وذلك لأهمية هذه المرحلة و التي تعتبر شبه نهائية للوصول للإداء الوظيفي المميز.
- في ظل وجود مؤثرات كثيرة في الأداء الوظيفي، يتوجب على المؤسسات الخدمية الخاصة التركيز على مرحلتي (الاختيار و التعيين) و ذلك لتأثيرهم الكبير بالأداء الوظيفي مقارنة بباقي المتغيرات.
- عدم اعطاء أهمية للجنس و مستوى تعليم العاملين في مراحل التوظيف (الاستقطاب، الاختيار، التعيين) والأداء الوظيفي.
- الاهتمام بعمر المرشحين عند اختيار المرشحين لملئ الشواغر، و الفئة المناسبة هي الفئة (اقل من 25سنة)، وهي الفئة الأكثر حيوية و الاقبال للبدء بالحياة العملية.
- عند الاختيار يجب الاهتمام بعدد سنوات الخبرة ، حيث يعد المرشحون التي يمتلكون (5_10 سنوات) هم الفئة الأكثر ملائمة للعمل، و ينعكس ذلك ايضاً على أداء العاملين حيث يعد الأداء الأفضل من العاملين الذين يمتلكون خبرة (5_10سنوات).

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو بكر، مصطفى محمود.(2006) الموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،
- البطاينه، محمد تركي. (2016) أثر استراتيجيات إدارة الموارد البشرية على الأداء الوظيفي دراسة ميدانية من وجهة نظر المديرين في البنوك التجارية الأردنية/ محافظة اربد، دراسات العلوم الإدارية،المجلد 43، العدد 1، ص ص. 17_1.
- السالم، مؤيد سعيد.(2009) إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي تكاملي، مرجع سابق، الطبعة الأولى، دار اثراء للنشر والتوزيع،الأردن.
- السليطي، محمد. (2024) استراتيجيات توظيف الموارد البشرية وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على شركة قطر فارما، المجلة العربية للإدارة (قيد النشر)، مجلد 44 ، عدد 2، ص. 35-48.
- الشريف، سعيد عبد ربه معزب عبد ربه.(2015) أثر استراتيجية التوظيف على فعالية إدارة الموارد البشرية: دراسة ميدانية على قطاع البنوك في ليبيا، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد4، ص. 287_310.
- العمراوي، نادية. (2017) تأثير الضغوط على الاداء الوظيفي للعمال،(مذكرة ماستر في علم الاجتماع فرع تنمية و تسيير الموارد البشرية كلية العلوم الاجتماعية و الانسانية جامعة العربي بن مهدي ام البواقي.
- المحاسنة، إبراهيم. (2013) إدارة وتقييم الأداء الوظيفي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان
- بلال، زروق. (2022) أثر العمل عن بعد على كفاءة الأداء الوظيفي في ظل أزمة كورونا: (بالتطبيق على مكتب وزير الدولة بمحافظة ظفار ووزارة العمل وبلدية ظفار بسلطنة عمان)، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الانسانية والاجتماعية،مجلد 19، عدد 3، ص.481_517. Available at: <https://doi.org/10.36394/jhss/19/3/18>.

بلال، مشعلي. وسيلة، حمداوي. (2016): أثر ضغوط العمل على الأداء الوظيفي لإداريي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 8 ماي 1945 بقالمة، حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد 5، ص. 301_331.

ثابت، وائل. (2020) أثر استراتيجيات التطوير التنظيمي على مستوى الأداء الوظيفي بمنظمات العمل الأهلي الفلسطيني العاملة في قطاع غزة التعلم التنظيمي متغير وسيط، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، مجلد 22، عدد 2، ص. 63_100.

جادر، سهير عادل. صيهود، احمد قاسم. (2018) إستراتيجية توظيف الموارد البشرية وتأثيرها في الأداء العالي/ بحث ميداني في وزارة الزراعة، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد. 23 رقم 98 ، ص. 149 .
<https://doi.org/10.33095/jeas.v23i98.276>

جودة، محفوظ أحمد. (2014) إدارة الموارد البشرية ، دار وائل للنشر كالتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن.

خطوط، رمضان. جالب، مصباح. (2017) مكونات عملية التوظيف ومصادر اختيار الكفاءة المهنية ، مجلة أبحاث نفسية وتربوية، المجلد 12.

رابحي، نصيرة. صحراوي، بهية. (2015) سياسة توظيف الموارد البشرية وأثرها على المؤسسة الجزائرية مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة وتسيير مؤسسة جامعة يحي فارس المدية.

سحنون، مصطفى. فيسة، عمر. (2019) جودة الحياة كمدخل لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة سلونغاز فرع ولاية المدية. مجلة المنهل الاقتصادي. المجلد 2، العدد 2، ص. 21_32.

عيسري، حسن بن علي جابر. (2019) أثر التمكين الإداري على الأداء الوظيفي: دراسة ميدانية على بلدية محابيل عسير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، ص. 281_297.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Almarashdi, Feras.(2022) Impact of Recruitment Processes on Work Turnover & Job Satisfaction, Journal of Positive School Psychology, 6(2), p. 1587 – 1596.
- Al–Omari, K.M., & Okasheh, H. (2018). The Influence of Work Environment on Job Performance : A Case Study of Engineering Company in Jordan, International Journal of Applied Engineering Research,12(24), pp. 15544–15550.
- Bakhashwain,S. & Javed,U. (2021). The Impact Of Recruitment And Selection Practices On Employee Performance. PalArch’s Journal of Archaeology of Egypt / Egyptology, 18(14), 251–260. Retrieved from <https://archives.palarch.nl/index.php/jae/article/view/8290>
- Buntaran, F.A., Andika, D. and Alfiyana, V.Y. (2019) “Impact of job satisfaction on job performance,” Review of Behavioral Aspect in Organizations and Society, 1(2), pp. 121–128. Available at: <https://doi.org/10.32770/rbaos.vol1121-128>.
- Hauwa, A. Ringim, K.(2022) Effect Of Human Resources Recruitment On Organizational Performance Of Niger State Internal Revenue Service, Minna, Lapai International Journal of Administration LIJAD,4(2),p.1_15.

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

مجد خضور*

الملخص

هدف هذا البحث إلى اختبار أثر سياسة توزيع الأرباح كإحدى الآليات الداخلية لحكومة الشركات في مستوى تكاليف الوكالة للشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. ولتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم إجراء مسح على الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية (بعد استبعاد شركات المصارف والتأمين والوساطة والصرافة) التي توافرت تقاريرها المالية، على فترة ممتدة من عام 2013 حتى عام 2022، حيث تمثل مجتمع البحث بإجمالي الشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أما بالنسبة لعينة البحث فهي الشركات التي توافرت لديها بيانات الدراسة وعددها سبع شركات من أصل أربع وعشرين شركة، أي بنسبة 30% من إجمالي الشركات المساهمة غير المالية المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، لذلك يكون إجمالي عدد المشاهدات هو 70 مشاهدة.

تم قياس سياسة توزيع الأرباح باستخدام مقياس نسبة توزيعات الأرباح، كما تم قياس تكاليف الوكالة باستخدام مقياس نسبة المصاريف التشغيلية. واعتمد البحث على المنهج

* حاصل على درجة الماجستير من قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة طرطوس.

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة
المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

الوصفي التحليلي لوصف البيانات وتحليلها، ولأغراض التحليل الإحصائي واختبار فرضية البحث فقد تمّ تطبيق نماذج انحدار بيانات السلاسل الزمنية المقطعية Panel Data Regression Models والمفاضلة فيما بينها باستخدام البرنامج الإحصائي Eviews، وذلك بالاعتماد على بيانات ثانوية Secondary Data تمّ جمعها من التقارير المالية المنشورة للشركات المدرّسة.

توصل البحث إلى نتيجة مفادها أنّ الشركات المساهمة السورية تعاني من ارتفاع في تكاليف الوكالة وتتبع سياسة توزيع الفائض كسياسة لتوزيع الأرباح، بالإضافة إلى أن تكاليف الوكالة تتأثر بسياسة توزيع الأرباح، حيث يزداد مستوى تكاليف الوكالة بزيادة نسبة توزيعات الأرباح مع وجود تأثيرات للمتغيرات الضابطة.

الكلمات المفتاحية: سياسة توزيع الأرباح - تكاليف الوكالة - نسبة المصاريف التشغيلية - نسبة توزيعات الأرباح.

The Impact of the Dividend Policy on Agency Costs - An Applied Study in Syrian Companies

Majd Khadour*

ABSTRACT

This research aimed to test the impact of the dividend policy as one of the internal mechanisms of corporate governance on the level of agency costs for Syrian companies. To achieve the goal of the research and test its hypothesis, a survey was conducted on companies registered with the Securities and Financial Markets Commission in Syria (after excluding banking, insurance, brokerage, and exchange companies) whose financial reports were available from 2013 to 2022, where the research population represented by the total registered companies in the Syrian Securities and Financial Markets Authority, but for the research sample, it is companies that had study data available, which number is seven companies of twenty-four companies, i.e. about 30% of the total non-financial companies registered in the Syrian Securities and Financial Markets Authority, so the total number of observations is 70.

* He holds a Master's Degree from Accounting Department at the Faculty of Economics - Tartous University.

The dividend policy was measured using the dividend ratio scale, and agency costs were measured using the operating expense ratio scale. The research relied on the descriptive analysis approach to describe and analyze the data. For the purposes of statistical analysis and testing the research hypothesis, panel data regression models were applied and comparisons between them using the Eviews statistical program, dependence on secondary data collected from published financial reports of studied companies.

The research reached the conclusion that the Syrian companies suffer from a rise in agency costs and follow the residual policy as a policy for distributing profits, in addition to that the agency costs are affected by dividend policy. Where the level of agency costs increases with the increase in dividend payout ratio, with presence of effects of control variables.

Keywords: Dividend Policy - Agency Costs - Operating Expenses Ratio - Dividend Payout Ratio.

المقدمة

لقد حظيت نظرية الوكالة بالكثير من الاهتمام منذ أن نشر آدم سميث كتابه "ثروة الأمم" في عام 1776، وكان أول من وضع الأساس لنظرية الوكالة Berle and Means في عام 1932، حيث اقترحا فصل الملكية عن الإدارة. إذ نالت مشكلة توحيد المصالح بين المساهمين والوكلاء بطريقة ترضي الطرفين جدلاً حاسماً في الأدب المالي والاقتصادي، وأصبحت هذه المشكلة عاملاً محفزاً للاقتصاديين لتطوير جوانب نظرية الوكالة [24].

فقد أدت الثورة الصناعية لزيادة حجم الشركات وتعدد أنشطتها، وبالتالي أصبح من الصعب على الملاك إدارة شركاتهم بأنفسهم، فالكثير منهم لا يملك الخبرة الإدارية والمالية والتشغيلية المناسبة لإدارة أعمال الشركة. ويعين المساهمون في هذه الحالة وكلاء (مديرون) يتولون إدارة الشركة بالنيابة عنهم، ويفوضون بعض سلطات اتخاذ القرار لهم، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى فصل الملكية عن الإدارة داخل الشركة، وبالتالي ظهور مشاكل وتكاليف الوكالة [23].

ومن أجل تجنب أي تذبذب في الإنفاق يقوم المساهمون بمراقبة أنشطة المديرين من خلال تطبيق عدة آليات لحوكمة الشركات، وتعدّ سياسة توزيع الأرباح إحدى هذه الآليات التي قد يكون لها تأثير في تكاليف الوكالة، لذلك يأتي هذا البحث لاختبار أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة بالتطبيق على الشركات المساهمة المسجلة في الهيئة السورية للأوراق والأسواق المالية.

مشكلة البحث

أدى انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة إلى ظهور مشاكل في الوكالة، حيث شكلت مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمساهمين الأساس لتفاقم هذه المشاكل، نتيجة لتعارض المصالح بينهما ونظراً لأن المديرين قد يميلون إلى اتخاذ القرارات التي تتوافق مع مصالحهم دون مراعاة مصالح المساهمين، الأمر الذي يؤدي إلى تحمّل كلا الطرفين لتكاليف الوكالة، مما قد يؤثر سلباً على القيمة السوقية للشركة

وبالتالي على ثروة المساهمين. لذلك يلجأ المساهمون إلى اتخاذ العديد من الإجراءات وتطبيق بعض الآليات الرقابية على سلوك المديرين، وتعدّ سياسة توزيع الأرباح إحدى هذه الآليات. بالتالي يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي:

- هل تؤثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة للشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية؟

أهمية البحث

الأهمية العلمية: تتبع أهمية البحث العلمية من حيث أن سياسة توزيع الأرباح كإحدى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ما زالت موضوعاً مثاراً للجدل في الدراسات السابقة، فهي من ناحيةٍ تعدّ جزءاً من استراتيجية التمويل طويلة الأجل للشركة، ومن ناحيةٍ أخرى تعدّ مجالاً يمكن للمديرين من خلاله إرسال صورة غير واقعية للمساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة فيما يخص الوضع الحالي والمستقبلي للشركة. فمن المفترض أن يختلف تأثيرها في تكاليف الوكالة من شركة إلى أخرى نظراً لتباين سياساتها المالية. لذلك من المهم اختبار تأثير سياسة توزيع الأرباح في مستوى تكاليف الوكالة للشركات المساهمة، للحكم على الأداء الإداري بالاعتماد على سياسة توزيع الأرباح التي تتبعها، كما أن دراسة هذه العلاقة يساعد في فهم كيفية تحسين أداء الشركات وزيادة قيمتها السوقية وتحقيق النمو المستدام. بالتالي فإن هذا البحث يشكل إضافة علمية لأدبيات سياسة توزيع الأرباح ونظرية الوكالة عن طريق توثيق العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح وتكاليف الوكالة للشركة.

الأهمية العملية: تتمثل أهمية البحث العملية من خلال تقديم أدلة حول تأثير سياسة توزيع الأرباح في مستوى تكاليف الوكالة بالتطبيق على الشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والتي قد تختلف من الناحية التنظيمية والتشريعية عن ما تمت دراسته سابقاً، بالإضافة إلى مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية من مستثمرين ومقرضين ومحللين ماليين وأصحاب المصلحة الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، من خلال الحكم على موثوقية المعلومات المُفصح عنها ضمن التقارير

المالية، على اعتبار أن سياسة توزيع الأرباح تعدّ إحدى المؤشرات المهمة لتقييم الأداء، كما يقدم نتائج عملية تهم القائمين على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ومساهمي الشركات وتساعدهم في تقييم علاقة الوكالة وتكاليف الوكالة.

ويهدف هذا البحث إلى:

- دراسة سياسة توزيع الأرباح المتبعة في الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- قياس تكاليف الوكالة في الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- اختبار أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة لدى الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

منهجية البحث

يعدّ هذا البحث من البحوث الكمية التفسيرية، إذ ينطوي على استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية لتحليل وتفسير البيانات، كما تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف بيانات البحث وتحليلها. ولاختبار فرضية البحث فقد تمّ المفاضلة بين نماذج انحدار بيانات السلاسل الزمنية المقطعية *Panel Data Regression Models* باستخدام البرنامج الإحصائي *Eviews*، وذلك بالاعتماد على بيانات ثانوية *Secondary Data* تمّ جمعها من التقارير المالية المنشورة للشركات المدروسة على الموقع الإلكتروني لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، بالإضافة إلى الاستعانة بالمواقع الإلكترونية لهذه الشركات.

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بإجمالي الشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، أما بالنسبة لعينة البحث فهي الشركات التي توافرت لديها بيانات الدراسة، وذلك بعد استبعاد ما يلي:

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

- شركات الخدمات المالية من مصارف وشركات تأمين وصرافة ووساطة نظراً لطبيعتها المختلفة.
- الشركات التي لم يتمكن الباحث من العثور على بياناتها سواء من موقع الهيئة الإلكتروني أو من المواقع الإلكترونية لهذه الشركات.

حيث يوضح الجدول (1) عدد الشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وكيفية توزع العينة، فقد بلغ إجمالي عدد الشركات المدروسة التي أمكن الحصول على تقاريرها المالية والتي تتوافر لديها البيانات سبع شركات من أصل أربع وعشرين شركة، أي بنسبة 30% من إجمالي الشركات المساهمة غير المالية المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وتمتد فترة الدراسة من عام 2013 حتى عام 2022، لذلك يكون إجمالي عدد المشاهدات هو 70 مشاهدة.

الجدول 1: عدد الشركات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية

الإجمالي	صناعة	زراعة	خدمات	اتصالات	القطاع
24	6	7	9	2	عدد الشركات
7	2	1	2	2	عدد الشركات التي توفرت بياناتها

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد إلى موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

وتمّ ترميز الشركات المدروسة كما يتبين في الجدول (2).

الجدول 2: ترميز الشركات المدروسة

MTN	SYR	SHR	AZN	TIC	AST	AHL
ام تي ان	سيريل	الشرق الأدنى لمنتجات الزيتون	الأهلية للزيوت النباتية	التجارية للصناعة والتبريد	العربية السورية للمنشآت السياحية	الأهلية للتنقل

المصدر: إعداد الباحث

فرضية البحث

يمكن عرض فرضية البحث على الشكل الآتي:

H₁: يوجد تأثير معنوي لسياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة للشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

قياس المتغيرات

قياس المتغير التابع (تكاليف الوكالة): تمّ قياس تكاليف الوكالة عن طريق المقياس الذي تمّ تطويره من قبل (Ang et al., 2000) وهو مقياس نسبة المصاريف التشغيلية. ويُحسب من خلال نسبة المصاريف التشغيلية والإدارية ومصاريف البيع والتوزيع باستثناء مصاريف التمويل وأية مصاريف أخرى غير متكررة إلى إجمالي الإيرادات السنوية. وفيما يأتي المعادلة الممثلة لتكاليف الوكالة (نسبة المصاريف التشغيلية):

نسبة المصاريف التشغيلية = مجموع المصاريف التشغيلية والإدارية ومصاريف البيع والتوزيع / إجمالي الإيرادات السنوية.

استخدمت العديد من الدراسات السابقة هذا المقياس لقياس مستوى تكاليف الوكالة في الشركة مثل دراسة (Khan et al., 2020) ودراسة (Tayeh et al., 2023).

قياس المتغير المستقل (سياسة توزيع الأرباح): تمّ في هذا البحث الاعتماد على مقياس نسبة توزيعات الأرباح لقياس سياسة توزيع الأرباح كونها توضح سياسة الشركة تجاه مساهميها، إذ تحدد النسبة المئوية من صافي أرباح الشركة التي سيتم توزيعها للمساهمين كتوزيعات أرباح، والنسبة المئوية التي سيتم الاحتفاظ بها كأرباح محتجزة، بالتالي يستطيع المستثمر أن يقدر من خلال هذه النسبة فيما إذا كانت نسبة توزيعات الأرباح بالشركة طبيعية ومستقرة من عام إلى آخر أو لا، أو إذا كانت الشركة تحتجز

الأرباح وتُعيد استثمارها لزيادة نموها وتعظيم ثروتها في المستقبل. وتم حساب نسبة توزيعات الأرباح وفقاً للمعادلة الآتية:

نسبة توزيعات الأرباح = نصيب كل سهم من توزيعات الأرباح للعام i / نصيب كل سهم من الأرباح المتحققة للعام $i-1$.

استخدمت العديد من الدراسات السابقة هذه النسبة لقياس سياسة توزيع الأرباح للشركة مثل دراسة (Tran et al., 2020) ودراسة (Li et al., 2021).

قياس المتغيرات الضابطة

تتضمن هذه المتغيرات بعض العوامل التي قد تؤثر في مستوى تكاليف الوكالة، وتم إضافتها إلى نموذج البحث من أجل ضبط العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وأهم هذه العوامل حسب ما ورد في الدراسات السابقة هي كالتالي:

حجم الشركة: يوجد تأثير لحجم الشركة في مستوى تكاليف الوكالة، وهذا ما أكدته مختلف الدراسات السابقة، كدراسة (Nguyen et al., 2020) ودراسة (Tayeh et al., 2023) ومن أجل قياس حجم الشركة في هذا البحث تم استخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة المالية.

الرافعة المالية: يتأثر مستوى تكاليف الوكالة بالديون والالتزامات التي تتحملها الشركة، وهذا ما أكدته العديد من الدراسات السابقة كدراسة كل من (Mcknight and Weir, 2009) ودراسة (Chowdhury et al., 2023)، ومن أجل قياس معدل الرافعة المالية للشركات المدروسة تم استخدام نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي الأصول في نهاية السنة المالية.

دراسة (Putra and Ratnadi, 2008) بعنوان:

The Impact of Dividend Policy and Managerial Ownership on Agency Costs

أثر سياسة توزيع الأرباح والملكية الإدارية في تكاليف الوكالة

حاولت الدراسة اختبار أثر سياسة توزيع الأرباح والملكية الإدارية في تكاليف الوكالة، بالتطبيق على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة جاكرتا. واعتمدت على بيانات ثانوية مستخرجة من التقارير المالية للشركات المدروسة، المؤلفة من 21 شركة توافرت لديها البيانات خلال فترة الدراسة الممتدة من عام 2000 حتى عام 2004. ولاختبار الفرضيات طبقت الدراسة نموذج الانحدار المتعدد باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

أظهرت نتائج الدراسة أنه ليس لسياسة توزيع الأرباح (مقاسةً بنسبة توزيعات الأرباح) أي تأثير ذو دلالة إحصائية في مستوى تكاليف الوكالة (مقاسةً بنسبة المصاريف التشغيلية)، ووجدت أن الرافعة المالية تؤثر بشكل سلبي في مستوى تكاليف الوكالة عند حدود ثقة 95%، وبيّنت كذلك أن للملكية الإدارية تأثير سلبي في تكاليف الوكالة [26].

دراسة (النجار، 2018) بعنوان:

مدى تأثير سياسة توزيع الأرباح والمكافآت الإدارية في تخفيض تكاليف الوكالة لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

هدفت الدراسة إلى بيان أثر توزيعات الأرباح النقدية والأسهم المجانية والمكافآت الإدارية في تخفيض تكاليف الوكالة. وطُبقت على عينة مؤلفة من 30 شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة الممتدة من عام 2006 حتى عام 2016، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج الانحدار البسيط والمتعدد.

أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين تعاني من ارتفاع في تكاليف الوكالة، وتلجأ تلك الشركات لخيار توزيعات الأرباح النقدية من أجل تخفيض تكاليف الوكالة، كما بيّنت الدراسة أن المكافآت الإدارية بنوعها المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والمكافآت الممنوحة للإدارة التنفيذية تؤثر سلباً في تكاليف الوكالة [2].

دراسة (Li et al., 2021) بعنوان:

Corporate Governance, Agency Costs, and Corporate Sustainable Development: A Mediating Effect Analysis

حوكمة الشركات، تكاليف الوكالة والتنمية المستدامة للشركات: تحليل التأثير الوسيط

بحثت الدراسة في العلاقة بين حوكمة الشركات وتكاليف الوكالة والتنمية المستدامة، لعينة مؤلفة من 690 شركة غير مالية مدرجة في بورصة شنغهاي، وتوافرت لديها البيانات خلال الفترة الممتدة من عام 2015 حتى عام 2019.

أظهرت نتائج الدراسة أن تكاليف الوكالة تتوسط العلاقة بين سياسة توزيع الأرباح وحجم مجلس الإدارة، وتعيضات الإدارة، والرافعة المالية، والتنمية المستدامة للشركات. حيث يؤدي تطبيق سياسة توزيع الأرباح النقدية وتقليل حجم مجلس الإدارة إلى تخفيض تكاليف الوكالة وزيادة قدرة الشركة على تحقيق التنمية المستدامة، في حين تؤدي زيادة رواتب المديرين إلى زيادة تكاليف الوكالة وتقلل من قدرة الشركة على التطور المستدام. وبيّنت كذلك أنه على الرغم من أن زيادة التزامات الشركة يمكن أن تخفض من تكاليف الوكالة، إلا أنها ستزيد من المخاطر المالية (مخاطر الإفلاس)، مما قد يؤثر سلباً في قدرة الشركة على التطور المستدام [18].

دراسة (Oladejo et al., 2023) بعنوان:

Dividend Policy, Agency Cost and Value of Nigerian Manufacturing Firms

سياسة توزيع الأرباح، تكاليف الوكالة وقيمة الشركات الصناعية النيجيرية

تناولت الدراسة التأثير المشترك لسياسة توزيع الأرباح وتكاليف الوكالة في القيمة السوقية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة نيجيريا. ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم تطبيق نماذج انحدار بيانات السلاسل الزمنية المقطعية بالاعتماد على بيانات ثانوية مستخرجة من التقارير المالية للشركات المدروسة وذلك خلال الفترة الممتدة من عام 2011 حتى عام 2020.

أظهرت النتائج أن للتفاعل بين سياسة توزيع الأرباح وتكاليف الوكالة تأثير جوهري سلبي في القيمة السوقية للشركات المدروسة، وهذه النتيجة تتعارض مع الأسس التي تقوم عليها نظرية الوكالة. فقد بينت الدراسة أن توزيعات الأرباح لا تحسن من أداء الشركات المدروسة نتيجة عدم تخفيض تكاليف الوكالة، وبالتالي لا تعزز من القيمة السوقية للشركات المدروسة. بمعنى أن سياسة توزيع الأرباح ليست آلية فعالة يمكن استخدامها لتخفيض تكاليف الوكالة، ويجب البحث عن آليات أخرى أكثر فعالية لتخفيض تكاليف الوكالة [23].

تختلف نتائج الدراسات السابقة حول دراسة أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة، وذلك يعود لاختلاف طبيعة البيئات الاقتصادية التي طبقت فيها الدراسات وطبيعة الأنظمة المالية الموجودة فيها، بالإضافة إلى تباين المقاييس المستخدمة لقياس تكاليف الوكالة، إلا أنها بالمجمل أثبتت وجود علاقة وتأثير لسياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة سواء كانت علاقة إيجابية أو سلبية. حيث يتشابه هذا البحث مع الدراسات السابقة في دراسته لأثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة واختلف عنها من ناحية بيئة التطبيق، حيث تم تطبيقه على الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

الدراسة النظرية

مفهوم سياسة توزيع الأرباح

تحقق الشركات الناجحة عادةً ربحاً تشغيلياً صافياً بعد اقتطاع الضرائب، وعندها سيواجه مجلس الإدارة عدة أسئلة منها: ما هو التدفق النقدي الحر الذي يجب توزيعه على المساهمين؟ وهل يجب توزيع هذه الأموال عن طريق توزيعات الأرباح النقدية أم عن طريق إعادة شراء الأسهم المتداولة؟ وهل يجب اتباع سياسة توزيع أرباح ثابتة أم اتباع سياسة يُسمح بتعديلها تبعاً لتغير الظروف؟، بعد هذه التساؤلات لا بدّ لمجلس الإدارة من تصميم سياسة لتوزيع الأرباح لتحديد ما إذا كان سيتم توزيع أرباح أو لا وكيف؟ [4].

وتعدّ سياسة توزيع الأرباح عنصراً أساسياً في السياسة المالية الشاملة للشركة، إذ تتكون من سلسلة من القرارات المتعلقة بكيفية توزيع أرباح الشركة على مساهميها، لتحديد نسبة توزيعات الأرباح وطريقة التوزيع وغير ذلك. وتزود الإدارة بالمبادئ التوجيهية والقواعد التي تحدد ذلك الجزء من أرباح الشركة الذي سيتم توزيعه على المساهمين والجزء الذي سيُحتجز ويستخدم كمصدر داخلي لتمويل عمليات النمو والتوسع في المستقبل [17].

كما يرتبط قرار توزيع الأرباح بقرارات الاستثمار والتمويل للشركة نتيجة تأثيره في نسبة الأرباح المحتجزة، لذلك تبحث إدارة الشركة دائماً عن السياسة المثلى لتوزيع الأرباح Optimal Dividend Policy من أجل تحقيق التوازن بين توزيعات الأرباح الحالية والنمو المستقبلي وتعظيم سعر سهم الشركة [25].

النظريات المفسرة لسياسة توزيع الأرباح

حاول العديد من خبراء الاقتصاد المالي تفسير السبب الذي دفع الشركات للقيام بتوزيعات الأرباح، ومن أجل ذلك تم اقتراح العديد من النظريات، ولكن لم تحظ وجهة نظر واحدة بقبول عام لذلك أطلق على سياسة توزيع الأرباح لقب لغز توزيعات الأرباح Dividend Puzzle [5]، وفيما يأتي بعض هذه النظريات.

1- نظرية عدم ملائمة توزيعات الأرباح Dividend Irrelevance Theory

قدّم هذه النظرية كل من Miller and Modigliani عام 1961، وأشار إلى أنه في ظل أسواق رأس المال التي تتصف بالكمال وبوجود عدد من الافتراضات، فإن سياسة توزيع الأرباح لا تؤثر في سعر سهم الشركة أو تكلفة رأسمالها، وأن قيمة الشركة تتأثر بكفاءة القرارات الاستثمارية، أي تتحدد بقدرة أصول الشركة على تحقيق الأرباح من جهة ودرجة المخاطر التشغيلية للشركة من جهة أخرى، وليس بكيفية التصرف في هذه الأرباح (إما باحتجازها أو توزيعها) والتي لا تحدث أي تغيير في قيمة الشركة [8].

2- نظرية تفضيل توزيعات الأرباح Dividend Preference

تفترض هذه النظرية أن المستثمرين يفضلون تجنب المخاطرة، لذلك يرغبون في الحصول على توزيعات أرباح حالية بدلاً من الحصول على مكاسب رأسمالية في المستقبل، نظراً لأن توزيعات الأرباح الحالية تقلل من درجة عدم التأكد لديهم. كما وتؤدي زيادة توزيعات الأرباح إلى انخفاض معدل العائد المطلوب على الاستثمار في الأسهم، وبالتالي انخفاض تكلفة رأس المال وتأثير ذلك إيجابياً في السعر السوقي للسهم [10] [19].

3- نظرية الإشارة Signaling Theory

يمكن للمديرين استخدام التغيير في معدل توزيعات الأرباح كوسيلة لإرسال معلومات عن وضع الشركة إلى المستثمرين وتقليل فجوة المعلومات فيما بينهم، أي أن توزيعات الأرباح توفر محتوى معلوماتي قد يؤثر في السعر السوقي للسهم [10].

حيث تعدّ الزيادة غير المتوقعة في توزيعات الأرباح بمثابة إشارة جيدة توجي بتحسين الوضع المستقبلي للشركة وبناءً على ذلك سيتفاعل السوق مع هذه الإشارة وسيزداد سعر السهم، وعلى العكس من ذلك عند الإعلان عن تخفيض في توزيعات الأرباح [8].

4- نظرية الوكالة Agency Theory

مع زيادة حجم الشركات واتساع نطاق أعمالها انفصلت الملكية عن الإدارة، وهذا ما أدى إلى تضارب في المصالح بين المديرين والمساهمين لأن المديرين قد لا يعملون دائماً في مصلحة الملاك. فنظراً لتوافر المزيد من المعلومات عن وضع الشركة لديهم، لذلك من المرجح أن يتخذوا إجراءات تزيد من منافعهم الشخصية على حساب المساهمين، مما قد يدفع المساهمون إلى تحمّل تكاليف الوكالة لمراقبة سلوك المديرين. وفي ضوء ذلك تُستخدم توزيعات الأرباح كأداة لتخفيض تكاليف هذه الوكالة [14].

تكاليف الوكالة Agency Costs

تشير تكاليف الوكالة إلى التكاليف التي يتحمّلها أطراف العلاقة التعاقدية، والتي تنشأ نتيجة اعتقاد الموكل بأن الوكيل يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية دون مراعاة لمصالح الموكل [32].

صنّف (Jensen and Meckling, 1976) تكاليف الوكالة إلى تكاليف الوكالة لحقوق الملكية Agency Costs of Equity، وتكاليف الوكالة للديون Agency Costs of Debt. وفي سياق ذلك حددا تكاليف الوكالة بأنها مجموع كل من تكاليف المراقبة المتكبدة من قبل الموكل Monitoring Costs، وتكاليف التعهد (الالتزام) المتكبدة من قبل الوكيل Bonding Costs، والخسارة المتبقية Residual Loss [14].

- تتمثل تكاليف المراقبة في تكاليف الإجراءات التي يقوم بها الموكل للمراقبة على تصرفات الوكيل ومتابعة وتقييم أدائه [6].
- تتمثل تكاليف التعهد (الالتزام) في تكاليف الإجراءات التي يقوم بها الوكيل لإقناع الموكل بأنه يعمل لمصلحته ومنحه الثقة، ولضمان أنه لن يتخذ أية

إجراءات من شأنها أن تضر بمصلحته، أو لضمان تعويضه في حال اتخذ الوكيل مثل هذه الإجراءات [3].

■ تتمثل الخسارة المتبقية في انخفاض قيمة الشركة نتيجة الأثر السلبي على سعر أسهمها وسنداتها، والذي ينتج عن اتخاذ قرارات غير فعالة من قبل الوكيل لا تخدم مصالح الموكل [16].

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة

اقترح (Jensen, 1986) فرضية التدفق النقدي الحر Free Cash Flow Hypothesis، وجادل بأن مديري الشركات التي لديها تدفق نقدي فائض قد يقوموا بالإفراط في الاستثمار في المشاريع التي تعود عليهم بالمنفعة دون مراعاة مصالح المساهمين، لذلك يمكن استخدام توزيعات الأرباح كأداة لتقليل التدفق النقدي الحر وبالتالي الحد من مشكلة الاستثمار المفرط Overinvestment Problem، الأمر الذي يساهم في تقليل مخاوف المساهمين تجاه الاستخدام غير الفعال لأموال الشركة، ويخفض من تكاليف الوكالة [13].

حيث أن دفع المزيد من توزيعات الأرباح سيقول من الأموال الخاضعة لسيطرة المديرين، وهذا بدوره سيدفعهم للجوء إلى أسواق رأس المال للحصول على التمويل الخارجي، من أجل تمويل احتياجات المشاريع الاستثمارية. وهو الأمر الذي يفضله المساهمون لأنه يسمح بمراقبة إضافية لسلوك المديرين من قبل مقدمي التمويل الخارجي، بالتالي تخفيض تكاليف الوكالة التي سيتحملوها [27].

النتائج والمناقشة

التحليل الوصفي

يعرض الجدول (3) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث، حيث يتبين وجود تشتت في جميع المتغيرات لأنّ القيم العليا والدنيا للمتغيرات بعيدة نسبياً عن قيم المتوسط الحسابي.

كما يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار التوزيع الطبيعي (Jarque-Bera) أقل من مستوى معنوية لمتغيرات (DPR-LEV)، بالتالي هذه المتغيرات لا تتوزع وفقاً للتوزيع الطبيعي ولا يمكن الاعتماد على المتوسط والانحراف المعياري في التفسير لأنها تصبح مضللة. وكذلك يبين الجدول أنّ أكبر قيمة لمتغير سياسة توزيع الأرباح بلغت 20.83، وأدناها 0.0. ويُلاحظ أنّ قيمة الالتواء Skewness بلغت 7.35 وهي تدلّ على أنّ تكرار توزيع الأرباح في الشركات المدروسة أكبر من عدم توزيعها، يدلّ ذلك على أن هذه الشركات تستخدم سياسة توزيع الأرباح كآلية لحوكمة الشركات في محاولة لتخفيض تكاليف الوكالة لكن لم تنجح في ذلك بسبب تأثيرها بالظروف المتمثلة باضطراب الأوضاع الأمنية والسياسية والعقوبات الاقتصادية على سورية.

بالنسبة لمتغير الرافعة المالية LEV فقد بلغت أكبر قيمة 0.98 وأدناها 0.03. تشير قيمة الالتواء 0.57 إلى التواء التوزيع نحو اليمين، بالتالي الشركات التي لديها رافعة مالية أكبر من المتوسط هي الأكثر تكراراً.

أن القيمة الاحتمالية لإحصائية التوزيع الطبيعي لمتغيرات (AC-SIZ) أكبر من مستوى معنوية 5%، بالتالي تتوزع بيانات هذه المتغيرات وفقاً للتوزيع الطبيعي، وعليه يمكن الاعتماد على المتوسط والانحراف المعياري في التفسير، حيث بلغ متوسط المتغير التابع (تكاليف الوكالة) معبراً عنه بنسبة المصاريف التشغيلية 0.63 وهي قيمة موجبة تدلّ على تحمّل شركات العينة لتكاليف وكالة خلال فترة الدراسة، تتركز قيمتها حول المتوسط، وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.27 مما يدلّ على وجود تفاوت وتباين

بنسبة تكاليف الوكالة بين شركات العينة المدروسة. ويتبين كذلك أن متوسط حجم الشركات بلغ 22.48 وبانحراف معياري 3 عن المتوسط الحسابي.

الجدول 3: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

	AC	DPR	LEV	SIZE
Mean	0.639670	0.805257	0.409739	22.48016
Median	0.699288	0.317684	0.318723	22.39000
Maximum	1.122828	20.83333	0.983374	27.50000
Minimum	0.060894	0.000000	0.033049	15.35000
Std. Dev.	0.279143	2.609841	0.311464	3.009848-0.5
Skewness	-0.528364	7.344672	0.574639	-0.517071
Kurtosis	2.351525	56.84966	1.979684	2.358522
Jarque-Bera	4.035130	8178.352	6.199954	3.887475
Probability	0.132979	0.000000	0.045050	0.143168
Observations	70	70	70	70

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

يؤثر عدم توزع متغيرات البحث توزيعاً طبيعياً على أدوات الاستدلال الإحصائي ومؤشرات الاختبار، لكن من المهم في حالة بيانات بانل أن تكون بواقي النماذج تخضع للتوزيع الطبيعي، بالتالي في هذا البحث يمكن التحقق من مدى اتساق نتائج التقدير من خلال الاختبارات التشخيصية لبواقي النموذج المستهدف تقديره.

ومن أجل دراسة سياسة توزيع الأرباح المتبعة من قبل الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية فقد تم إعداد الجدول (4) متضمن نسبة توزيعات أرباح كل شركة على مدى عشر سنوات، ويتضح من الجدول أن نسب توزيعات الأرباح متفاوتة بين الشركات المدروسة وكذلك متفاوتة من عام إلى آخر بالنسبة للشركة الواحدة وذلك خلال فترة الدراسة الممتدة من عام 2013 حتى عام 2022، مما يدل على عدم اتباع شركات العينة لسياسة توزيع أرباح مستقرة، بل تتبع سياسة توزيع الفائض أي أنها تقوم بتوزيع ما يتبقى من أرباحها بعد تمويل جميع احتياجاتها المالية. كما يُلاحظ أن بعض الشركات كشركة MTN وشركة التجارية للصناعة والتبريد TIP قامت بتوزيع جميع أرباحها المحققة وهذا قد يعود إلى عدم وجود فرص استثمارية مربحة للاستثمار بها خلال تلك الأعوام.

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة
المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

الجدول 4: نسب توزيعات الأرباح للشركات المدرسة

MTN	SYR	SHR	AZN	TIP	AST	AHL	الشركة
DPR							العام
1	0.31	0.86	0	0	0.01	0	2013
1	0.32	0.78	0	1	0.01	0.63	2014
0.89	0.30	1	0	0	0.01	0.69	2015
1	0.24	0.88	0	1	0.58	2.84	2016
1	0.28	0.33	0	1	0.37	20.83	2017
1	0.22	0	0.80	1	0.18	0.88	2018
0.75	0.16	0.70	0.72	0	0.29	0.54	2019
0	0.09	0.60	0.87	0.19	0.21	0.24	2020
0	0.15	0	1.01	0.07	0.21	0.66	2021
0	0.06	0	0.18	0	0.12	0.66	2022

المصدر: من إعداد الباحث

ومن أجل مقارنة تكاليف الوكالة للقطاعات المسجلة في هيئة الأوراق والمالية في سورية، فقد تم إعداد الجدول (5)، وعليه تم ملاحظة وجود تفاوت في نسب تكاليف الوكالة بين القطاعات الأربعة لشركات الهيئة، ويتبين كذلك أن شركات الخدمات والصناعة المسجلة في الهيئة هي أكثر الشركات ارتفاعاً في تكاليف الوكالة في المتوسط، بالإضافة إلى كونها أصغر شركات العينة حجماً، في حين أن شركات الاتصالات والزراعة ذات نسب تكاليف وكالة أقل وتكاد تكون قليلة جداً في قطاع الزراعة.

جدول 5: متوسط إجمالي تكاليف الوكالة للقطاعات المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية

متوسط نسبة المصاريف التشغيلية	عدد الشركات	القطاع
0.506	2	قطاع الاتصالات
0.854	2	قطاع الخدمات
0.140	1	قطاع الزراعة
0.806	2	قطاع الصناعة

المصدر: إعداد الباحث

شروط تطبيق نماذج انحدار بيانات بانل

لا بدّ من توفر عدة شروط في نموذج الانحدار المقدر قبل اختبار فرضية البحث، وتمّ التحقق منها على الشكل الآتي:

1- يتضح من نتائج الجدول (6) أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار Pesaran CD أكبر من مستوى معنوية 5%، بالتالي نقبل فرضية العدم بأنه لا يوجد ارتباط ذاتي فردي (بين المقاطع) لمتغيرات البحث باستثناء متغير حجم الشركة.

جدول 6: نتائج اختبار وجود ارتباط فردي لمتغيرات البحث

Variable	Test	Statistic	Prob.
AC	Pesaran CD	-1.877917	0.0604
DPR	Pesaran CD	0.243227	0.8078
SIZE	Pesaran CD	12.42402	0.0000
LEV	Pesaran CD	-0.967251	0.3334

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

2- يعدّ اختبار الاستقرارية لبيانات بانل إحدى أهم مراحل بناء النموذج القياسي، ومن الضروري التمييز بين المتغيرات المستقرة وغير المستقرة قبل دراسة العلاقة بين متغيرات البحث. وتمّ استخدام اختبار Dickey-Fuller (ADF) لدراسة استقرارية متغيرات البحث نظراً لعدم وجود ارتباط بين المقاطع بالنسبة لجميع هذه المتغيرات باستثناء متغير حجم الشركة إذ تبين أن المقاطع العرضية في هذا المتغير تتأثر بقوى مشتركة تسمى العوامل، لذلك تمّ الاستناد إلى اختبارات الجيل الثاني Second Generation Tests واستخدام اختبار PANIC الذي يدعم اختبار استقرارية المكونات الفردية.

يعرض الجدول (7) اختبار استقرارية متغيرات البحث، ويبين أن اختبار ديكي فوللر معنوي عند مستوى معنوية 5%، حيث أن القيمة الاحتمالية (Prob.<0.05)، بالتالي لا تقدم البيانات دليلاً على أن متغيرات البحث غير مستقرة، ومنه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة بأن المتغيرات مستقرة في المستوى عند مستوى معنوية 5%. ويبين كذلك معنوية اختبار PANIC لاستقرارية متغير حجم الشركة.

جدول 7: نتائج اختبار الاستقرار لمتغيرات البحث

Variable	Test	Statistic	Prob.
AC	Dickey-Fuller (ADF)	2.91965	0.0057
DPR	Dickey-Fuller (ADF)	24.8537	0.0360
SIZE	Bai and Ng – PANIC	-257130	0.00880
LEV	Dickey-Fuller (ADF)	27.6651	0.0158

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

3- بالنسبة لشرط الخطية، فنظراً لأن جميع المتغيرات قد استقرت عند المستوى، وبفس الوقت يوجد تأثير معنوي فيما بينها وفقاً لنموذج الانحدار المقدر فهذا دليل على تحقق شرط الخطية.

4- يتضح من الجدول (8) أن قيمة معامل VIF بالنسبة لجميع المتغيرات المفسرة أقل من 5، مما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة تعدد العلاقات الخطية أو مشكلة الارتباط الخطي بين المتغيرات المفسرة (المستقلة والضابطة) المدروسة.

جدول 8: نتائج اختبار معامل تضخم التباين

Variance Inflation Factors			
Sample: 2013 2022			
Included observations: 70			
Variable	Coefficient Variance	Uncentered VIF	Centered VIF
DPR	1.73E-06	2.683288	1.046266
SIZE	9.82E-06	1.726654	2.355849
LEV	0.000600	1.137065	1.717243

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

يتضح من خلال ما سبق تحقق جميع شروط تطبيق نموذج الانحدار المتعدد. وقبل تقدير نموذج الانحدار لا بدّ من الإشارة إلى أنه لم يتم دراسة مصفوفة العلاقات الارتباطية بين المتغيرات (بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة وبين المتغيرات المستقلة بعضها مع بعض) لأن نماذج بيانات السلاسل الزمنية المقطعية غير مصممة لهذا الغرض، إذ تدرس العلاقات الارتباطية بين المتغيرات بالنسبة لجميع الوحدات المقطعية. وفي هذا البحث فإن النموذج المقدر بعد المفاضلة بين النماذج الثلاثة

(التجميحي والآثار الثابتة والآثار العشوائية) هو نموذج الآثار الثابتة، حيث يأخذ هذا النموذج تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع بالنسبة لكل مقطع على حدى. ولهذا السبب لم يتم دراسة مصفوفة العلاقات الارتباطية لأن دراستها سوف تعطي نتائج تتناقض مع نتائج النموذج المقدر.

تقدير نموذج البحث

يعتمد التقدير وفق نماذج انحدار بيانات بازل المستقرة على المفاضلة بين ثلاثة أنواع من النماذج (التجميحي، الآثار الثابتة، الآثار العشوائية)، ونظراً لأن أحد المتغيرات المدخلة في التقدير مرتبط مقطعياً لذلك تمّ استخدام طريقة أوزان Cross Section SUR ضمن طريقة المربعات الصغرى المعممة GLS، ولمعرفة مدى وجود آثار عشوائية في النموذج المقدر تمّ استخدام اختبار مضاعف لاغرانج وأظهر النتائج الآتية:

جدول 9: نتائج اختبار مضاعف لاغرانج

	Test Hypothesis	
	Cross-section	Time
Breusch-Pagan	12.36981 (0.0004)	1.113244 (0.2914)
Honda	3.517074 (0.0002)	-1.055104 (0.8543)
King-Wu	3.517074 (0.0002)	-1.055104 (0.8543)
Standardized Honda	6.964507 (0.0000)	-0.935889 (0.8253)
Standardized King-Wu	6.964507 (0.0000)	-0.935889 (0.8253)

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

يتضح من الجدول (9) أنه وبالنسبة للبعد الزمني فإن القيمة الاحتمالية لإحصائية جميع الاختبارات أقل من مستوى معنوية 5%، وفقاً لذلك يتم قبول فرضية العدم ونستنتج عدم وجود آثار عشوائية في النموذج، بالتالي فإن النموذج التجميحي هو النموذج الأفضل.

ولاختبار مدى وجود آثار فردية (على الوحدات المقطعية) تمّ استخدام اختبار Fisher Test المقيد للمقارنة بين نموذج الانحدار التجميعي ونموذج الآثار الثابتة وأظهر النتائج الآتية:

جدول 10: نتائج اختبار F المقيد

Redundant Fixed Effects Tests
Equation: Model2
Test cross-section fixed effects

Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	193.292303	(6,51)	0.0000

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

يُظهر الجدول (10) معنوية اختبار فيشر، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى معنوية 5%، مما يشير إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي يوجد آثار فردية. بالتالي فإن نموذج الآثار الثابتة هو النموذج الأفضل ويكون التقدير المعتمد هو التقدير الآتي:

جدول 11: نتائج تقدير نموذج الآثار الثابتة

Dependent Variable: AC				
Method: Panel EGLS (Cross-section SUR)				
Sample: 2013 2022				
Periods included: 10				
Cross-section included: 7				
Total panel (balanced) observations: 70				
Linear estimation after one-step weighting matrix				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
DPR	0.003619	0.001314	2.754337	0.0081
SIZE	-0.020075	0.003133	-6.407747	0.0000
LEV	-0.108647	0.024503	-4.434053	0.0000
C	1.235510	0.095601	12.92359	0.0000
Effects Specification				
Cross-section fixed (dummy variables)				
Weighted Statistics				
Root MSE	0.965960	R-squared		0.725367
Durbin-Watson	2.0339943	Adjusted R-squared		0.716362
		Prob(F-statistic)		0.0000

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

يمكن ملاحظة معنوية نموذج الآثار الثابتة من الجدول (11)، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية النموذج $\text{Prob. (F-statistic)} = 0.000$ وهي أقل من مستوى معنوية 5%، هذا يدلّ على معنوية نموذج الانحدار، بمعنى أن المتغيرات المفسرة مجتمعةً لها تأثير معنوي على المتغير التابع، كما بلغت قيمة معامل التحديد $R\text{-squared}$ (72.5)%، وهذا يُشير إلى أن 72.5% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (تكاليف الوكالة) تفسرها التغيرات الحاصلة في المتغيرات المستقلة، وباقي التغيرات تعود إلى أسباب أخرى لم يتم ذكرها في البحث. كما يتبيّن من خلال الجدول المذكور أن قيمة معامل التحديد المعدل $\text{Adjusted R-squared}$ تساوي 71.6%.

اعتماداً على نتائج التقدير تمّ رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، أي أنّ لسياسة توزيع الأرباح أثر طردي ذو دلالة إحصائية في تكاليف الوكالة للشركات المساهمة السورية خلال الفترة الممتدة من عام 2013 حتى عام 2022 مع وجود تأثيرات للمتغيرات الضابطة، وذلك عند مستوى معنوية 5%.

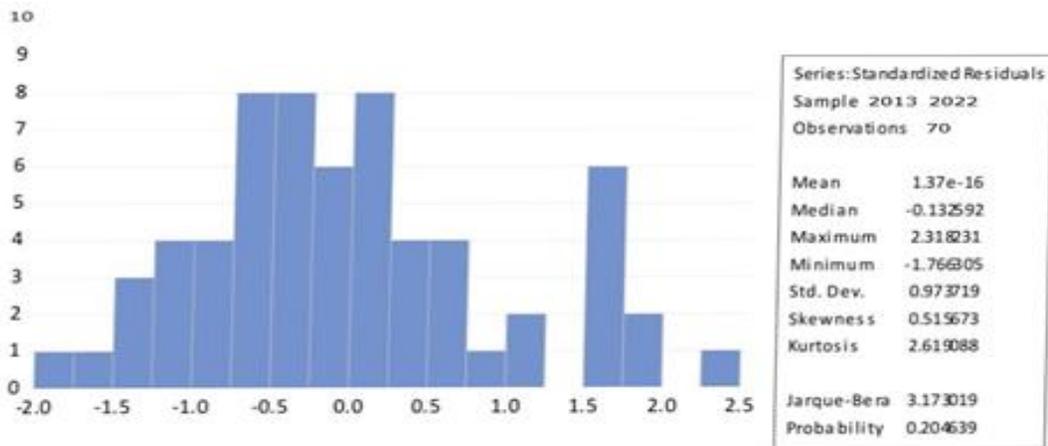
ويمكن التحقق من جودة النموذج المقدر من خلال الاختبارات الآتية:

1- تدلّ قيمة Root MSE على مقدار انحراف القيم المقدرة باستخدام النموذج عن القيم الفعلية. ويتضح من الجدول (11) أن قيمة Root MSE قد بلغت (0.965) وهي قيمة أقل من 1 بمعنى أنها مقبولة إحصائياً، أي لا يوجد انحراف ذو دلالة إحصائية للقيم المقدرة عن الفعلية.

2- يتضح من الجدول (12) أن القيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار Jarque-Bera تبلغ (3.17) وهي قيمة أكبر من مستوى معنوية 5%، لذلك نقبل فرضية العدم، التي تشير إلى أن بواقي النموذج المقدر تتوزع توزيعاً طبيعياً.

أثر سياسة توزيع الأرباح في تكاليف الوكالة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة
المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية

جدول 12: اختبار التوزيع الطبيعي لبواقي النموذج المقدر



المصدر: مخرجات برنامج Eviews

3- يتضح من الجدول (11) أن قيمة إحصائية Durbin and Watson تساوي 2.03 وهي قريبة من 2 مما يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين قيم البواقي للنموذج المقدر.

4- في حالة بيانات بانل يعد اختبار الارتباط الفردي (ارتباط بين المقاطع) بين قيم البواقي، من الاختبارات التي تساعد في التحقق من جودة نموذج الانحدار. يتبين من الجدول (13) أن القيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار Pesaran CD تبلغ (0.08) وهي قيمة أكبر من مستوى معنوية 5%، بالتالي نقبل فرضية العدم التي تدل على عدم وجود ارتباط فردي بين قيم البواقي للنموذج المقدر.

جدول 13: اختبار الارتباط الفردي بين قيم بواقي النموذج المقدر

Cross-Section Dependence Test			
Series: RESIDMODEL 1			
Null Hypothesis: No cross-section dependence (correlation)			
Sample: 2013 2022			
Periods included: 10			
Cross-sections included: 7			
Total Panel observations: 70			
Cross-section means were removed during computation of correlations			
Test	Statistic	d.f.	Prob.
Breusch-Pagan LM	30.04013	21	0.0912
Pesaran scaled LM	1.394923		0.1630
Bias-corrected scaled LM	0.957423		0.3384
Pesaran CD	-2.037300		0.0815

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

5- تعدد استقرارية البواقي من الافتراضات الهامة التي تدل على جودة نموذج الانحدار، حيث تشير استقرارية البواقي إلى أن تباين النموذج ثابت. تم استخدام اختبار ديكي فولر ADF للتحقق من استقرارية البواقي على اعتبار أنه لا يوجد ارتباط فردي بين قيم البواقي وهو الشرط الذي تم التحقق منه في الجدول (13).

يتضح من الجدول (14) أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار تبلغ (Prob.= 0.0028) وهي قيمة أصغر من مستوى معنوية 5%، بالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن سلسلة البواقي مستقرة عند المستوى.

جدول 14: اختبار استقرارية بواقي النموذج المقدر

Null Hypothesis: Unit root (individual unit root process)		
Series: RESIDMODEL 1		
Sample: 2013 2022		
Exogenous variables: None		
User-specified lags: 1		
Total (balanced) observations: 70		
Cross-sections included: 7		
Method	Statistic	Prob.**
ADF-Fisher Chi- square	33.1170	0.0028
ADF - Choi Z-stat	-3.15610	0.0008

المصدر: مخرجات برنامج Eviews

ومن أجل معرفة تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع مستقلاً عن الآخر، تمّ الاستناد إلى نتائج نموذج الآثار الثابتة، حيث يوضّح الجدول (11) معاملات المتغيرات المُفسّرة (المستقلة والضابطة) التي لها تأثير معنوي على المتغير التابع وعددها ثلاثة متغيرات وهي المتغير المستقل (سياسة توزيع الأرباح) والمتغيرات الضابطة (حجم الشركة والرافعة المالية).

يتضح من الجدول (11) ما يلي:

أن قيمة معامل سياسة توزيع الأرباح تساوي (0.0036) بخطأ معياري قدره 0.0013، وأن قيمة Prob. تساوي 0.008 وهي أقل من مستوى معنوية 5% مما يشير إلى معنويتها الإحصائية عند هذا المستوى. بالتالي يوجد تأثير معنوي لسياسة توزيع الأرباح على مستوى تكاليف الوكالة، حيث تزداد تكاليف الوكالة مع زيادة توزيعات الأرباح. وتخالف هذه النتيجة الأسس التي تقوم عليها نظرية الوكالة، ويمكن تفسير ذلك من خلال الوضع الاقتصادي المحيط بالشركات وحالات التضخم الكبير، إذ يمكن توضيح ذلك من خلال الجوانب الآتية:

أولاً: يمكن أن يؤدي التضخم إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج والخدمات بشكل عام، فمثلاً قد تضطر الشركات إلى دفع المزيد من الأموال لشراء المواد الخام والمعدات والخدمات الأخرى التي تحتاجها لتستمر في نشاطها التشغيلي، وهذا يزيد من تكاليف التشغيل وبالتالي زيادة تكاليف الوكالة.

ثانياً: قد يتعيّن على الشركات المساهمة زيادة توزيعات الأرباح للمساهمين بسبب التضخم. فمع زيادة التضخم تنخفض قيمة النقود بالنسبة للسلع والخدمات، بالتالي تنخفض قيمة الأموال المدفوعة كتوزيعات أرباح للمساهمين، ولذلك تضطر الشركات المساهمة لزيادة توزيعات أرباحها لتعويض المساهمين عن تباطؤ نمو القيمة الحقيقية للأرباح الموزعة.

تعارض هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (النجار، 2018) ودراسة (السريتي، 2022) ودراسة (Hamdan, 2018) ودراسة (Li et al., 2021) ودراسة (Hussain and

(Akbar, 2022)، إذ توصلوا إلى أنّ سياسة توزيع الأرباح تخفض من مستوى تكاليف الوكالة للشركة، نتيجة تخفيض مستوى التدفق النقدي الحر المتاح للاستخدام من قبل المديرين.

ويتبيّن كذلك أن مستوى تكاليف الوكالة ينخفض كلما ازداد حجم الشركة، حيث بلغت قيمة معامل حجم الشركة (-0.02) بخطأ معياري قدره 0.003، وبمستوى معنوية عالي حيث بلغت قيمة Prob. (0.000) وهي قيمة أقل من 0.01، بالتالي يوجد تأثير معنوي لحجم الشركة على المتغير التابع (تكاليف الوكالة). وقد يعود ذلك لكونها تخضع للرقابة من قبل الأطراف الخارجية كأسواق رأس المال والمستثمرين والمحليلين الماليين وغيرهم من أصحاب المصالح. تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة كل من Garanina (and Kaikova, 2016) ودراسة (Hamdan, 2018) ودراسة (Nguyen et al., 2020).

أما بالنسبة للرافعة المالية، فقد بلغ معامل الرافعة المالية قيمة (-0.1) بخطأ معياري قدره 0.02، وبمستوى معنوية عالي حيث بلغت قيمة Prob. (0.000) وهي قيمة أقل من مستوى معنوية 1%، بالتالي يوجد أثر معنوي لمعدل الرافعة المالية على المتغير التابع حيث ينخفض مستوى تكاليف الوكالة كلما ازداد معدل الرافعة المالية. ويُفسر ذلك في أن هيكل رأس المال المتضمن نسبة ديون عالية سيؤدي إلى زيادة مخاطر عدم قدرة الشركة على سداد أصل الدين ودفعات الفائدة، وهذا ما يحفز المديرين على اتخاذ قراراتهم بفعالية، ومن جانب آخر فإن نسبة الديون العالية سوف تمنح الدائنين الحق في التحكم ببعض القرارات المتعلقة بعمليات الشركة، وهذا بدوره يحدّ من قدرة المديرين على اتخاذ قراراتهم بحرية. تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة كل من (Shaifali and Mittal, 2019) ودراسة (Li et al., 2021).

وتمّ صياغة معادلة الانحدار المقبولة إحصائياً على الشكل الآتي:

$$AC_{it} = 1.2355 + 0.0036 DPR_{it} - 0.020 SIZE_{it} - 0.108 LEV_{it}$$

يمكن تفسير المعادلة وفق الآتي:

- تبلغ قيمة تكاليف الوكالة مع عدم وجود أي تأثير لأي متغير مستقل في النموذج (1.2355).
- تزداد تكاليف الوكالة بمقدار 0.0036 وحدة كلما ازدادت توزيعات الأرباح بمقدار وحدة واحدة.
- تتخفض تكاليف الوكالة بمقدار 0.020 كلما ازداد حجم الشركة بمقدار وحدة واحدة.
- تتخفض تكاليف الوكالة بمقدار 0.108 كلما ازداد معدل الرفع المالي بمقدار وحدة واحدة.

الاستنتاجات والتوصيات

- بعد إجراء الاختبارات اللازمة والإحصاءات الوصفية من أجل توضيح تأثير سياسة توزيع الأرباح في مستوى تكاليف الوكالة، تمّ التوصل إلى النتائج الآتية:
- أولاً: تعاني الشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية من ارتفاع في تكاليف الوكالة المقاسة بنسبة المصاريف التشغيلية، ولا سيما قطاع الصناعة والخدمات مقارنةً بباقي القطاعات.
 - ثانياً: تتبع الشركات المساهمة المدروسة سياسة توزيع الفائض كسياسة لتوزيع الأرباح.
 - ثالثاً: يوجد تأثير معنوي طردي لسياسة توزيع الأرباح مقاسة بنسبة التوزيعات في مستوى تكاليف الوكالة للشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

بناءً على ما تقدم يوصي هذا البحث بما يلي:

- ❖ بناءً على نتائج هذا البحث يوصي الباحث بضرورة قيام الجهات المهنية والرقابية وإدارة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالمطالبة بالمزيد من الإفصاحات المالية التي تقدمها الشركات المساهمة، وذلك لتزويد المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بمعلومات أكثر تفصيلاً عن توزيعات الأرباح، وكذلك توسيع نطاق التدقيق والرقابة على عمليات توزيع الأرباح، فضلاً عن تعزيز دور المجالس الإدارية والاستشارية للشركات في مراقبة وتقييم سياسات توزيع الأرباح وتحديد الأسباب المحتملة لعدم توزيع الأرباح أو تقليل نسبة التوزيع.
- ❖ على الشركات المساهمة السورية التركيز على نسبة توزيعات الأرباح، والبحث عن سياسة توزيع أرباح مثلى تحقق التوازن بين توزيعات الأرباح الحالية والنمو المستقبلي للشركة، وبنفس الوقت تُرضي مجموعة متنوعة من المساهمين وبشكل خاص مساهمي الأقلية.
- ❖ ضرورة قياس كل من سياسة توزيع الأرباح وتكاليف الوكالة بالأبحاث المستقبلية، وبالتطبيق على شركات أخرى ضمن البيئة السورية وضمن بيئات أخرى أيضاً، باستخدام مقاييس مختلفة، نظراً لاختلاف النتائج باختلاف المقاييس المستخدمة للتعبير عن كل منهما إذ يساعد ذلك على تأكيد طبيعة العلاقة والتأثير بين سياسة توزيع الأرباح المتبعة من قبل الشركة وبين مستوى تكاليف الوكالة.
- ❖ اختبار أثر توزيعات الأرباح النقدية وغير النقدية (أسهم مجانية أو تجزئة الأسهم) في تكاليف الوكالة، بالتطبيق على الشركات المالية وغير المالية المسجلة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، مع مراعاة إن كان هناك اختلاف في الأثر باختلاف نوع التوزيع أو نوع القطاع.

المراجع المستخدمة باللغة الإنكليزية:

- 1) Ang, J; Cole, R; and Lin, J 2000 Agency Costs and Ownership Structure, The Journal of Finance. Vol. 55, No. 1.
- 2) Attia, E; Ismail, T and Mehafdi, M 2022 Impact of Board of Directors Attributes on Real-Based Earnings Management: Futher Evidence from Egypt, Future Business Journal. Vol. 8, No. 56.
- 3) Beshkooh, M; Soumehsaraei, V; and Kazemtabrizi, F 2013 The Relationship between Audit Quality and Agency Cost, Journal of Basic and Applied Scientific Research. Vol. 3, No. 2.
- 4) Bulla, D; Namusonge, G; and Kanali, C 2017 Stability And Role Of Dividends Payout Among Public Firms At Nairobi Securities Exchange, Journal of Economics and Finance. Vol. 8.
- 5) Chazi, A; Boubakri, N and Zanella, F 2011 Corporate Dividend Policy In Practice: Evidence From An Emerging Market With A Tax-Free Environment, Pacific-Basin Finance Journal. Vol. 19.
- 6) Chinelo, E and Iyiegbuniwe, W 2018 Ownership Structure, Corporate Governance and Agency Cost of Manufacturing Companies in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting. Vol. 9, No.16.
- 7) Chowdhury, M; Mahmud, I and Hoque, M 2023 Factors Influencing Agency Costs In The Publicly Listed It Firms: Evidence From Bangladesh, Business and Finance Journal. Vol. 8, No. 1.
- 8) Daniels, K; Shin, T and Lee, C 1997 The information content of dividend hypothesis: A permanent income approach, International Review of Economics & Finance. Vol.6, No.1.

- 9) Garanina, T and Kaikova, E 2016 Corporate governance mechanisms and agency costs: cross-country analysis, Corporate Governance: The International Journal of Business in Society. Vol. 16, No. 2.
- 10) Gordon, M 1963 Optimal Investment and Financing Policy, The Journal of Finance. Vol. 18, No. 2.
- 11) Hamdan, A 2018 Dividend Policy, Agency Costs and Board Independence, International Journal of Critical Accounting. Vol.10, No.1, 42-58.
- 12) Hussain, A; Akbar, M 2022 Dividend Policy and Earnings Management: Do Agency Problem and Financing constraints Matter, Borsa Istanbul Rivew. Vol. 22, No. 5.
- 13) Jensen, M 1986 Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers, American Economic Review. Vol. 76, No. 2, 323-329.
- 14) Jensen, M and Meckling, W 1976 Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics. Vol. 3, No. 4.
- 15) Khan, H; Khidmat, W; Al Hares, O; and Saleem, K 2020 Corporate Governance Quality, Ownership Structure, Agency Costs and Firm Performance. Evidence from an Emerging Economy, Journal of Risk and Financial Management. Vol. 13, No. 7.
- 16) Kyere, M and Ausloos, M 2021 Corporate Governance and Firms Financial Performance in the United Kingdom, International Journal of Finance and Economic. Vol. 26, No. 2.
- 17) Kimunduu, G; Mwangi, M; Kaijage, E; and Ochieng, D 2017 Financial Performance and Dividend Policy, European Scientific Journal. Vol. 13, No 28, 138-154.

- 18) Li, S; Gao, D; and Hui, X 2021 Corporate Governance, Agency Costs, and Corporate Sustainable Development: A Mediating Effect Analysis, Discrete Dynamics in Nature and Society. Vol. 2021.
- 19) Lintner, J 1962 Dividends, Earnings, Leverage, Stock Prices and the Supply of Capital to Corporations, The Review of Economics and Statistics. Vol. 44, No. 3, 243-269.
- 20) McKnight, P and W, C 2009 Agency Costs, Corporate Governance Mechanisms and Ownership Structure in Large UK Publicly Quoted Companies: A Panel Data Analysis, The Quarterly Review of Economics and Finance. Vol. 49, No. 2, 139-158.
- 21) Nguyen, A; Doan, D; and Nguyen, L 2020 Corporate Governance and Agency Cost: Empirical Evidence from Vietnam, Journal of Risk and Financial Management. Vol. 13, No. 103.
- 22) Nelwan, M and Lolong, I 2015 Analysis of Factors Affecting Agency Cost of Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange. J. of Bus.& Eco. Vol. 14, No. 1.
- 23) Oladejo, T; Olaniyan, S; Daramola, P and Akinola, O 2023 Dividend Policy, Agency Cost and Value of Nigerian Manufacturing Firms. Journal of Services and Management. Vol.20, 50-61.
- 24) Panda, B and Leepsa, N 2017 Agency theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives, Indian Journal of Corporate Governance. Vol. 10, No.1.
- 25) Pandey, I 2015 - Financial Management. Vikas, Eleventh Edition, India, P.383.

- 26)Putra, W and Ratnadi, D 2008. Pengaruh Kebijakan Dividen Dan Kepemilikan Manajerial Terhadap Kos Keagenan. {The Impact of Dividend Policy and Managerial Ownership on Agency Costs}, Scientific Journal of Accounting and Business. Vol. 3, No. 3.
- 27)Rozeff, M 1982 Growth, Beta and Agency Costs as Determinants of Dividend Payout Ratios, The Journal of Financial Research. Vol. 5, No. 3, 249-259.
- 28)Shaifali and Mittal, R 2019 Agency Problems and Corporate Governance Mechanisms in Indian Companies, International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering. Vol. 8, No. 8.
- 29)Tayeh, M; Mustafa, R and Bino, A 2023 Ownership structure and agency costs: evidence from the insurance industry in Jordan, Journal of Economics, Finance and Administrative Science. Vol. 28, No. 56, 287-302.
- 30)Turshan, M and Karim, Naser 2022 Ownership Structure and Agency Costs: Evidence of Emerging Economy, Corporate Governance and Organizational Behavior Review. Vol. 6, No. 4.
- 31)Tran, Q; Le, Q; Nguyen, H and Nguyen, T 2020 Dividend Policy and Share Price Volatility: empirical evidence from Vietnam, Accounting. Vol. 6, No. 2, 67-78.
- 32)Wang, G 2010 The Impacts of Free Cash Flows and Agency Costs on Firm Performance, Journal of Service Science and Management. Vol. 3, No. 4, 408-418.

المراجع المستخدمة باللغة العربية:

- (1) السريتي، الحسين رمضان، 2022، العوامل المؤثرة على تكلفة الوكالة في الشركات الأردنية المدرجة ببورصة عمان، مجلة الدراسات الاقتصادية. المجلد الخامس، العدد الرابع.
- (2) النجار، جميل، 2018، مدى تأثير سياسة توزيعات الأرباح والمكافآت الإدارية في تخفيض تكاليف الوكالة لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس للبحوث الإدارية والاقتصادية. المجلد الثالث، العدد التاسع.

أثر المساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي

دراسة ميدانية

¹هديل سليمان

الملخص

هدف هذا البحث الى معرفة أثر تطبيق المساءلة الضريبية والتي تعتبر من محددات الحوكمة الضريبية الجيدة في الامتثال الضريبي في سورية.

وبلغ إجمالي حجم العينة 295 مستجيب حيث تمت الإجابة على جميع الاستبيانات، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في أسلوب البحث وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS25 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة.

أظهرت نتائج هذا البحث الإنخفاض الشديد في كل من مستوى امتثال دافعي الضرائب، وثقة المكلفين في إدارة الضرائب، بالإضافة إلى الضعف الملحوظ في المساءلة الضريبية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: فرض عقوبات واضحة وحقيقية على المكلفين غير الممتثلين،

انشاء محاكم ضريبية مختصة والعمل على وجود نظام اصلاح ضريبي فعال، وزيادة الثقافة الضريبية لدى مكلفي الضرائب.

الكلمات المفتاحية: المساءلة الضريبية، الامتثال الضريبي

¹ هديل سليمان، ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرطوس، سورية

Impact of tax accountability on tax compliance – Field study

Hadil Suleiman²

Abstract

The objective of this research is to know the impact of the application of tax accountability, which is one of the determinants of good tax governance on tax compliance in Syria.

The total sample size was 295 respondents, with all questionnaires answered, and the analytical descriptive approach was used in research and data analysis using the SPSS25 social science statistical package software to process and analyses data and extract study results.

The results of this research showed a dramatic decline in both taxpayers' level of compliance, taxpayers' confidence in tax administration, as well as a marked weakness in perceptions of accountability.

The study concluded with a series of recommendations, the most important of which being the imposition of clear and genuine penalties for non-compliant commissioners Establish competent tax courts and work on an effective tax reform system and increase tax culture among taxpayers.

Keywords: tax accountability, tax compliance.

1- المقدمة

في أوقات تزايد عدم اليقين، تبحث الحكومات عن حلول ليس فقط لحماية إيراداتها الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي فحسب، بل لتساعد أيضاً على تحفيز التنمية الاقتصادية. حيث تعتمد التنمية السياسية والاقتصادية والاجتماعية لأي بلد على مقدار الإيرادات المتولدة لتوفير البنية التحتية فيه وعلى مستوى امتثال المكلفين في دفع الضرائب ؛ ففي حال لم يمتثل المكلف للقوانين ويدفع الضريبة بشكل فعالٍ وكافٍ سيكون من الصعب تحقيق عائدات ضريبية، وعدم امتثال المكلف بدفع الضريبة بالقدر والوقت المحدد يعود إلى ضعف ثقته بسياسات الحكومة المتبعة حيث أنه هناك فجوة واسعة بين ما يتوقع أن يدفعه مكلفي الضرائب وما يتم دفعه فعلياً في نهاية العام، ذكر عزيز (2009) أنه إذا تم افتراض الحكومة ككيان مسؤول وشفاف، فسيتم دفع الضرائب طواعية من قبل الكثير من الناس، مما يقلل من الحاجة إلى الإكراه ويزيد بشكل عام من الامتثال الضريبي. وقد سلط ذلك الضوء على مفهوم الحكومة الضريبية الجيدة الذي يتطلب نظرة سريعة لأنه يساعد في تقليل فجوة الإيرادات الضريبية (Noah, 2010). نتيجة لما سبق جاء هذا البحث لدراسة أثر المساواة الضريبية في الامتثال الضريبي في سورية

2- مشكلة البحث

تعد الضرائب أهم مورد من موارد الإيرادات العامة في العصر الحديث وهي أبرز تعبير عن السلطة السيادية للدولة، ويمكن قياس كفاءة وفاعلية الدولة في بسط نفوذها وقوانينها في مدى قدرتها على إخضاع الأفراد على دفع الضريبة وهذا جزء من التعبير عن هبة الدولة وسيادتها، ولهذا ينمو ويتطور النظام الضريبي في ظل الدولة القوية الأكثر تنظيماً لأن الدولة عادة ما تستخدم الضرائب كأداة للسياسة المالية ليس فقط لتحقيق أهداف اقتصادية بل السعي لتحقيق أهداف اجتماعية او سياسية (الهيبي وآخرون، 2006، 92). وحتى تحقق عائدات الضرائب أقصى فائدة ممكنة، يجب تحصيلها بطريقة فعالة، ولكي تكون عملية تحصيل الضرائب فعالة يتعين على السلطات تأمين الامتثال الطوعي لمكلفي الضرائب (Gobena, 2017).

ومع تزايد عدم التأكد، تبحث الحكومات عن حلول ليس فقط لحماية إيراداتها الضريبية من تآكل القاعدة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي فحسب، بل لتساعد أيضاً على تحفيز التنمية الاقتصادية. ومن بين الحلول الممكنة في عملية تجديد الإقتصادات تطبيق آليات الحوكمة (Gobena,2017).

تتمثل مشكلة البحث في السؤال الرئيسي الآتي:

- هل تؤثر المساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي؟

ويتفرع عنها الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يوجد فروق ذو دلالة إحصائية تجاه دور المساءلة الضريبية تبعاً

لمتغير المؤهل العلمي في الامتثال الضريبي؟

- هل يوجد فروق ذو دلالة إحصائية تجاه دور المساءلة الضريبية تبعاً

لمتغير مجال عمل الشركة في الامتثال الضريبي؟

3- أهمية البحث وأهدافه:

يسعى هذا البحث إلى التحقق من أثر المساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي السوري، والدور الذي يمكن أن تلعبه في تحسين مستوى هذا الامتثال والحد من التهرب الضريبي وتعزيز الإيرادات الضريبية. والذي يساهم في الوصول إلى اصلاح ضريبي فعال،

4- فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي.

ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية تجاه دور المساءلة الضريبية تبعاً لمتغير

المؤهل العلمي في الامتثال الضريبي.

- لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية تجاه دور المساءلة الضريبية تبعاً لمتغير

مجال عمل الشركة في الامتثال الضريبي.

5- منهجية البحث

- من أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم إتباع الخطوات التالية:
- الاطلاع على أهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.
 - استخدام الأدوات البحثية المناسبة وهي: المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية وأرباب العمل من المكلفين، وأداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة من كبار ومتوسطي ضريبة الدخل في الساحل السوري والتي تقيس مدى توافر تلك المحددات.
 - تطبيق الاختبارات الإحصائية المناسبة، والوصول إلى العديد من النتائج واقتراح أهم التوصيات بهذا الشأن.

الدراسات السابقة

الدراسات العربية

1. دراسة (الضابط، 2021) بعنوان:

دور الحوكمة الضريبية الجيدة في بناء الدولة مدخل إلى الإصلاح الضريبي في سوريا.

هدف هذا البحث إلى توفير إطار قانوني وإداري قوي يضمن التزام المكلفين بالضرائب وتحسين مستوى الامتثال الضريبي مع زيادة الشفافية والمساءلة في عمليات جباية الضرائب وتقديم التقارير المالية ذات الصلة بشكل دقيق وموثوق وقد أظهرت نتائج هذا البحث الانخفاض الشديد في مستوى امتثال مكلفي الضرائب.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يمكن، في حال تطبيقها، أن تعزز من الحوكمة الضريبية الجيدة.

الدَّرَاسَات الأَجْنِبِيَّة

2. دِرَاسَة (Kamrudin, 2014)

Review of Models/Theories Explaining Tax Compliance Behavior

استعراض النماذج/النظريات التي تفسر سلوك الامتثال الضريبي هدفت هذه الدراسة إلى تقديم لمحة عامة عن الأسس النظرية لشرح سلوك الامتثال الضريبي في نيجريا، تم الإعتماد على نماذج (نظريات) يُعتقد بأنها تؤثر على سلوك الامتثال الضريبي وتمثلت في خمس نظريات (الردع الاقتصادي، علم النفس الاجتماعي، نظرية التبادل المالي، المعاملة المقارنة، الشرعية السياسية والثقة في الحكومة). توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد نموذج واحد لشرح سلوك الامتثال الضريبي، بالإضافة إلى أن الامتثال الضريبي الفردي يتأثر بالعوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية على السواء. وأوصت الدراسة إلى جمع النماذج والنظريات ذات الصلة ودمجها في وضع نظم ضريبية فعالة.

3. دِرَاسَة (Siringoringo, 2015)

Pengaruh Penerapan Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Resiko Sanksi Pajak Sebagai Variabel Moderating

أثر تنفيذ الحوكمة الضريبية الجيدة، نظام الإبلاغ عن المخالفات ضد الامتثال الإلزامي للضرائب الشخصية مع خطر فرض العقوبات الضريبية كمتغير معتدل (دراسة تجريبية لمكلفي الضرائب من القطاع الخاص في مدينة بيكاسي) هدف هذا البحث إلى دراسة أثر تنفيذ الحوكمة الضريبية الجيدة في مستوى الامتثال الضريبي من خلال ادخال مخاطر العقوبات الضريبية كمتغير معتدل.

تم اجراء هذا البحث على مكلفي الضرائب الأفراد في مدينة بيكاسي حيث تم الافتراض أن تنفيذ الحوكمة الضريبية الجيدة ليس له تأثير على مستوى الامتثال الضريبي.

وتوصل البحث إلى أن تطبيق الحوكمة الضريبية الجيدة لا يؤثر على امتثال مكلفي الضرائب.

4. دراسة (Gabriel and all,2023)

Good Governance and Tax Compliance among SMEs in Nigeria: A Moderating Role of Socio-economic Factors

الحوكمة الجيدة والامتثال الضريبي فيما بين المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في نيجيريا: دور معتدل للعوامل الاجتماعية والاقتصادية

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الشفافية والمساءلة واستجابة تأثير الحكومة على الامتثال الضريبي بين الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في نيجيريا.

تم جمع البيانات من مصادر أولية باستخدام استبيانات منظمة وزعت على المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في مكان عملها. وحللت باستخدام الإحصاءات الوصفية وتحليل نموذج المعادلة الهيكلية وتحليل المربع الأدنى العادي (OLS) وتحليل الإنحدار. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية مهمة بين الحوكمة الجيدة المستقلة والامتثال الضريبي وأن الحوكمة الجيدة مرتبطة بشكل إيجابي وإحصائي بالامتثال الضريبي، وهو مؤشر على أن الحوكمة الجيدة تعزز الامتثال الضريبي بين الشركات الصغيرة والمتوسطة في نيجيريا.

التعقيب على الدراسات السابقة

انطلقت أغلب الدراسات السابقة من فكرة نقشي ظاهرة التهرب الضريبي وأثره على امتثال مكلفي الضرائب. ولم يتم التوسع بشكل خاص بدراسة المساءلة الضريبية وأثرها في الامتثال الضريبي، بالإضافة إلى الاختلاف في بيئة التطبيق، حيث تمت الدراسات السابقة ضمن بيئات عربية وأوروبية بينما تم تطبيق هذا البحث ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية.

المحتوى والمناقشة

الامتثال الضريبي

يقصد بالامتثال الضريبي الخضوع لأحكام القانون الضريبي والامتثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقررها ذلك القانون، فالامتثال بهذا المعنى يستمد أساسه من القانون الذي يقره وينظمه (محمد،2019).

لقد أحدثت السنوات الأخيرة تحولاً في الدراسات المتعلقة بالمسائل الضريبية. وقد تم توسيع نطاق التركيز التقليدي على زيادة الإيرادات الضريبية والكفاءة والامتثال إلى دور الضرائب في دعم استراتيجية بناء الدولة. ولا تزال الحكومات تدرك أن الهدف الأساسي للسياسة الضريبية هو ضمان إيرادات ضريبية كافية لتمويل الإنفاق العام مع الحفاظ على عجز مستدام في الميزانية ونسب الدين العام، ولكنها بدأت أيضاً في النظر إلى النظام الضريبي من منظور أوسع نطاقاً. ويمكن أن يكون لتنفيذ معايير جديدة أثر إيجابي في زيادة مسؤولية الدول ومساءلتها في نظر مواطنيها. كما أنه يؤدي إلى تعزيز العلاقة بين الدولة والمجتمع وتحسين قدرة الدولة (Brodzka,2012)³.

وبناءً على ما سبق تم تعريف الامتثال الضريبي بأنه: مجموعة من الإجراءات التي تساعد أصحاب المصلحة الضريبية في القضاء على التهرب الضريبي، والامتثال هي الدرجة التي يلتزم بها مكلفي الضرائب (أو لا يلتزمون) بالقواعد الضريبية لبلادهم، والذي يشمل البيان الضريبي، ودفع الضرائب المستحقة في الوقت المناسب، ويشير الامتثال الضريبي إلى الوفاء بجميع الالتزامات الضريبية التي حددها القانون بشكل كامل (Alshira,2019)⁴.

³alicja. brodzka,2012, good tax governance's role in the process of renewing economies.

⁴ Alshira, Ahmad,2019, Determinants of Sales Tax Compliance among Small and Medium Enterprises: A Proposed Model for Jordan.

نظراً لأن المكافين يتأثرون بدوافع اقتصادية ودوافع غير اقتصادية للتهرب من الامتثال للضريبة، والاستراتيجية الناجحة للإدارة الضريبية هي التي تعطي الوزن المناسب لكل عامل من العوامل ذات الصلة بالامتثال الضريبي ومدى تفاعل مكلفي الضرائب معها لذلك يمكن نشر الوعي الضريبي من خلال زيادة المعرفة الضريبية والتي تُعرّف بأنها القدرة على معرفة وفهم القضايا المتعلقة بالضرائب، ومتابعتها، ومتابعة التطورات، وتنفيذ ميزانيتهم الشخصية بأفضل طريقة من خلال النظر في الالتزامات الضريبية التي يتوجب على المكلف دفعها وهذا ما دفع جميع الدول إلى الاهتمام بعملية الامتثال الضريبي للمكافين، نتيجة تأثيرها الواضح على حصيلة الدولة من الضرائب، ولعل أهمها (النجار، 2019):⁵

- أ- إن عدم الامتثال الضريبي يفقد الدولة الكثير من الإيرادات.
- ب- الامتثال الضريبي الطوعي يعمل على تحقيق التنمية المستدامة.
- ت- الامتثال الضريبي يعكس التضامن الاجتماعي لأفراد المجتمع.

المساءلة *Accountability*

المساءلة الضريبية هي مجال يتناول تقدير وتحديد الوعاء الضريبي، وهو المبلغ الذي يخضع للضريبة. يتم ذلك من خلال قياس البيانات وتقديم المعلومات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي، سواء كان الشخص مكلفاً طبيعياً أم معنوياً. يهدف ذلك إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية للدولة.

يكون كل فرد في المنظمة مسؤول عن تنفيذ المهام والمسؤوليات الموكلة اليه، ويشجع هذا المبدأ الجدية والانفتاح في تنفيذ كل مهمة موكلة اليه وتقليل احتمال الفشل (Siringoringo, 2018).

⁵ النجار، 2019، إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعي في المجتمع الضريبي: دراسة مقارنة

وتوجد ثلاثة عوامل مترابطة تؤثر على الصلة بين الضرائب والمساءلة (Naphtali,2018)⁶.

أولاً: هناك المساءلة الداخلية للنظام الضريبي، أي حالة تطورت فيها الإصلاحات الضريبية إلى نظام ضريبي ذات امتداد أكبر ومستوى متقدم من الفعالية والشفافية. ثانياً: تخلق الإصلاحات الضريبية نظاماً فعالاً حيث توجد علاقات وثيقة بين الحكومات ومواطنيها، وبالتالي تزيد من المساءلة الديمقراطية.

ثالثاً: تؤثر علاقات المساءلة الخارجية بين الحكومات والجهات المانحة الدولية إلى حد كبير على المساءلة المحلية.

وقد وُصفت المساءلة بأنها أحد المتطلبات الرئيسية للحكومة الضريبية الجيدة وهي مفتاح السيطرة الفعال على الأموال العامة وإدارتها من قبل الحكومة، ومن الضروري أن تكون المؤسسات الحكومية والقطاع الخاص مسؤولة أمام أصحاب المصلحة المؤسسين. المساءلة هي وسيلة يمكن للأفراد والمنظمات من خلالها أن يتحملوا مسؤولية أدائهم، بحيث يؤدي ذلك إلى اطمئنان من تعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام ووفق الأهداف المرسومة، وبالتالي يمكن القول أن المساءلة تتألف من مكونين أساسيين (فهيمة وشعبان،2017):

قابلية الإجابة وقابلية التنفيذ

- قابلية الإجابة: يعني التزام المسؤولين بتبرير قراراتهم وأفعالهم ويتطلب ذلك ان تكون المعلومات متاحة للجهات الخارجية الفاعلة لمراقبة أداء صناع القرار، وقدرتهم على القيام بمثل هذا التحليل.
- قابلية التنفيذ: يعني وجود آليات مصممة للمحاسبة في حال غياب الفاعلية والانحراف عن النتائج المخطط لها. وتتطلب آليات لمعاقبة أساليب استخدام السلطة والأداء السيء على صعيد الالتزامات المتفق عليها.

⁶ Naphtali royal-ukamwa,2018, good governance and taxation: how accountability and transparency promote an effective tax system.

وفي الحديث عن المساءلة الضريبية فهي تشير إلى التزام الحكومة (السلطة المالية) ووكالاتها (الإدارة الضريبية) إلى تقديم معلومات عن قراراتهم وتبرير تلك الاعمال للجمهور (المكلفين بدفع الضريبة)، وهذا يشير إلى تقييم مستمر لأداء الموظفين العموميين في الإدارة الضريبية.

آليات المساءلة الضريبية: تتمثل الآليات المساءلة الضريبية فيما يلي:

A. المساءلة الداخلية: وهي المساءلة التي تجري داخل الإدارة الضريبية وبين مختلف مستوياتها، فهي ترتبط إلى حد كبير بتحديد المسؤوليات في الهيكلية الإدارية المعتمدة، فمن غير الممكن أن نجد مهام غير موكلة لأشخاص وهم يتحملون مسؤولية تنفيذها. وإن نظام المساءلة في الإدارة الضريبية يعمل على احترام ثلاث أبعاد رئيسية وهي: آليات ضمان الصلاحيات والمسؤوليات، الممارسات الجيدة من أجل ضمان الجودة في العمل، واحترام آليات المراقبة الضريبية والمساءلة واحترام القوانين الضريبية. ومن أجل ضمان هذه الأبعاد لابد من اعتماد إجراءات دقيقة وشفافة وهي:

✓ تحديد الأدوار والمسؤوليات بشكل دقيق في الإدارة الضريبية.

✓ الاعتماد على تقارير سير العمل وعملية التدقيق تكون شفافة ومهنية.

✓ الرقابة الضريبية والتفتيش المالي فعال في متابعة سير العمل.

B. المساءلة الخارجية: تعبر المساءلة الخارجية عن قدرة المكلفين بالضريبة على مراقبة وملاحقة المسؤولين من خلال الوسائل المتاحة كالشكاوي والتقاضى. ويعتقد الباحثون (عبد الصمد وآخرون) أن الشعوب في البلدان النامية لم تختبر بعد فاعلية المساءلة وقدرتها على تنشيط الحوافز الذاتية والتي تنعكس بشكل كبير على الأداء العام للإدارات الضريبية خاصة والادارات الحكومية بشكل عام، وأن التجارب الدولية تؤكد أن عوامل عديدة تساهم في تفعيل أنظمة المساءلة أهمها مسألتين: الشعور العميق بالمواطنة والارتباط بالدولة، ونظام قانوني قضائي يسمح للمواطنين بالحصول على حقوقهم.

العلاقة بين الامتثال الضريبي والمساءلة

إن الضرائب والحوكمة يعززان سويةً ومعاً حيث أن الحوكمة تصوغ ملامح النظم الضريبية، في حين أن الطريقة التي يتم بها رفع الضرائب تؤثر على إنشاء مؤسسات

الدولة الفعالة وديناميكية مناخ الاستثمار والنمو الاقتصادي. وفي الأساس، "تضطر الحكومات المعتمدة على الضرائب إلى المساومة مع المواطنين، وشراء الامتثال الضريبي شبه الطوعي مقابل المؤسسات الديمقراطية أو الاقرارات السياسية". وهذا يشير إلى أهمية المساءلة الضريبية (على اعتبار أنها مبدأ هام من مبادئ الحوكمة الضريبية الجيدة) في فرض الضرائب وبالتالي رفع مستوى الامتثال الضريبي والوصول إلى نظام ضريبي فعال (Naphtali,2018).

كما ان فكرة الشفافية الضريبية والمساءلة الضريبية لا يمكن النظر إليها فقط كمفهوم مطلوب حصرياً من مسؤولي الضرائب، فهي مطلوبة أيضاً من مكلفي الضرائب إما كأفراد أو شركات، وقد استعان هذا المفهوم بالركود الاقتصادي العالمي الذي حطم العالم في عام 2008، والذي كان عاملاً مساهماً هائلاً وراء الحاجة إلى مزيد من المساءلة والشفافية الضريبية.

الدراسة العملية

سيتم الاختبار وفق برنامج ال SPSS وتطبيق الفرضيات حسب المتغيرات التصنيفية والكمية

- يتكون مجتمع البحث من كبار ومتوسطي المكلفين في طرطوس واللاذقية، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول (1): مجتمع البحث لعدد كبار ومتوسطي المكلفين وحجم العينة المحسوب.

المحافظة	كبار المكلفين	متوسطي المكلفين	حجم العينة
اللاذقية	250	297	295
طرطوس	395	310	
العينة الكلية	1252		

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الجهاز المركزي وقانون العينة.

- تم أخذ عينة عشوائية بسيطة من المكلفين المذكورين في الجدول والتي تم حسابها وفق المعادلة (العلي، 2020):

$$n' = \frac{n}{1 + \frac{z^2 \times p(1-p)}{\epsilon^2 N}} \quad \bullet$$

- حيث n حجم المجتمع المعياري ويتم حسابه من المعادلة:
$$n = \frac{z^2 \times p(1-p)}{\epsilon^2}$$
- حيث z : الأرقام المعاييرة المقابلة للتوزيع الطبيعي. p : نسبة العينة الحصصية والتي تحسب من مجموع كل حصة على الرقم الإجمالي للعينة. N : حجم المجتمع. ϵ : هامش الخطأ والمحدد عند مستوى 5%. يتم تطبيق القانون وحساب حجم العينة وفق الجدول السابق (العلي، 2020).
- وبلغ إجمالي حجم العينة 295 مستجيب حيث تمت الإجابة على جميع الاستبيانات

لاختبار فرضيات البحث تم تصميم استبانة مؤلفة من مجموعة من الأسئلة تقيس مدى توافر هذا المحدد. تم توزيع 295 استبانة على عينة من كبار ومتوسطي مكلفي ضريبة الدخل تم اختيارها عشوائياً من مجتمع المكلفين في الساحل السوري. اختبرت الفرضية باستخدام برنامج SPSS الاحصائي، وقد تم أيضاً استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب ومتغيرات الدراسة كما يلي:

1. النسب المئوية: لقياس التوزيعات التكرارية النسبية لخصائص أفراد العينة وإجاباتهم على عبارات الاستبانة.
2. معامل (Cronbachs Alpha) ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.
3. المتوسط الحسابي: سيتم استخدامه كأبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات المبحوثين على أسئلة الاستبانة.
4. معامل الارتباط Person لدراسة صدق الاستبيان.
5. اختبار (T-Test) و ANOVA لاختبار فرضيات الفروق حسب المعلومات الديمغرافية.

يهدف عرض نتائج الدراسة الخاصة بكل محور (بعد)، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستجابات والذي يدل على البعد، ويتم حسابه باستخدام طريقة المتوسط المرجح،

$$((5 \times \text{عدد الأفراد الذين اختاروا هذا الخيار}) + (4 \times \text{التكرار المقابل}) + (3 \times \text{التكرار المقابل}) + (2 \times \text{التكرار المقابل}) + (1 \times \text{التكرار المقابل})) / (5+4+3+2+1).$$

ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس، في حال المقياس الخماسي ليكرت يتم حساب المدى: $4=1-5$. يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات وبالتالي: $0.8=5/4$. وبالتالي تتوزع فئات الإجابات وفق الجدول التالي:

جدول (2): تصنيف الإجابات وفق المتوسطات المقابلة لها.

5-4.21	4.2-3.41	3.4-2.61	2.6-1.81	1.80-1	المتوسط
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المستوى

المصدر: إعداد الباحثة.

1-8 التوزيع الطبيعي للبيانات:

حسب مبرهنة النهاية المركزية وبما أن حجم العينة أكبر من 30 مشاهدة فإن توزيع البيانات يقترب من التوزيع الطبيعي مع زيادة حجم العينة، وبما أن حجم العينة لدينا 295 فهي تحقق هذا الافتراض (العلي، 2021) (Barany and Vu, 2007).

2-8 صدق الاتساق الداخلي:

يهدف التحقق من مدى صدق العبارات والتأكد من أنها تلائم ما وضعت لقياسه، فقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة، ويقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وبناءً على ذلك فقد قامت الباحثة بحساب معامل الارتباط الخطي البسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة:

صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول (الامتثال الضريبي):

يبين الجدول (3) صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول مع الدرجة للمحور وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (3): صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول.

المحور الأول		رقم الفقرة
Sig	Pearson Correlation	الفقرة
0.00	**628.	ضيق القاعدة الضريبية، مع بقاء جزء هام من الاقتصاد خارج الرسمية لأسباب عديدة
0.00	**669.	تكلفة التهرب الضريبي اقل من تكلفة الامتثال الذي يأخذ اشكالا متعددة
0.00	**759.	ارتفاع العبء الضريبي بشكل عام على بعض فئات المكلفين مقابل فئات أخرى
0.00	**703.	عدم اليقين في القوانين واللوائح التنظيمية ذات العلاقة قد يفسح المجال امام تهرب مشروع
0.00	**659.	وجود إجراءات انفاذ واضحة ضد المكلفين غير الملتزمين، وبالتالي عدم فعالية العقوبات وجدواها، مع غياب واضح بالمقابل لشرعة حقوق للمكلفين
0.00	**685.	فعالية الاتفاق الحكومي في ظل المنهجية المتبعة في اعداد الموازنة وتوزيع الاعتمادات وصحة الصرف
0.00	**605.	وجود استثنائية في بعض حالات الاستعلام الضريبي
0.00	**744.	عدم الرضى عن أداء مديرية الالتزام الضريبي في هيئة الضرائب والرسوم
0.00	**739.	الإجراءات والمعالجات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية دائما تحتوي على التعسف من قبل بعض موظفي الضرائب
0.00	.700**	عدم وجود ملاذ للطعن ضمن نظام حل سريع ومنخفض التكلفة ونزيه
0.00	.746**	الدوائر المالية في الكثير من الأحيان ما تزال تعمل ضمن العقلية الجبائية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول 3 معاملات الارتباط الخطي البسيط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور، ومن خلال الجدول السابق يتبين أن جميع القيم الاحتمالية لمعاملات الارتباط دالة احصائياً على مستوى دلالة 0.05 ($Sig < 0.05$)، كما أن معاملات الارتباط قد تراوحت بين 0.60 و 0.75، مما يدل على أن جميع عبارات المحور صادقة وملاتمة لقياس المحتوى الذي وضعت من اجله، وبالتالي يمكن تطبيقها.

صدق الإلتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (على مستوى المساءلة):

يُبيِّن الجدول (4) صدق الإلتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (4): صدق الإلتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني.

المحور الرابع		رقم الفقرة
Sig	Pearson Correlation	الفقرة
0.00	.692**	عدم وجود محاكم ضريبية مخصصة
0.00	.687**	غياب المهل الزمنية التي تضبط كل خطوة من خطوات عملية التدقيق والاعتراض
0.00	.610**	لا يتم مساءلة الإدارة الضريبية عن أدائها بشكل دوري من قبل الحكومة
0.00	.819**	عدم وجود إصلاح ضريبي فعال على مستوى كل من التشريع والإدارة والمكلف يضعف المساءلة الديمقراطية
0.00	.819**	ان غياب المساءلة لا يؤمن البيئة الضريبية المناسبة لامتثال المكلفين

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على مخرجات SPSS

يُبيِّن الجدول 4 معاملات الارتباط الخطي البسيط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور، ومن خلال الجدول السابق يتبين أن جميع القيم الاحتمالية لمعاملات الارتباط دالة احصائياً على مستوى دلالة 0.05 ($Sig < 0.05$)، كما أن

مُعَامِلَات الارتباط قد تراوحت بين 0.81 و 610، مما يَدُلُّ على أن جميع عبارات المِحور صادقة وملائمة لقياس المحتوى الذي وُضِعَت من أجله، وبالتالي يُمكن تطبيقها.

3-8 قياس الثبات:

للتأكد من ثبات الإجابات التي حصلنا عليها، أي أنها لا تختلف من عينة لأخرى أو تجربة لأخرى، والتأكد من استقرارها حول قيمة معينة نستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha الذي يأخذ قيمةً تتراوح بين 0-1، كلما كان الثبات جيداً كلما كانت قيمة المعامل قريبة من 1. من بيانات الاستبيان نحصل على النتائج التالية:

جدول (5): نتائج ألفا كرونباخ.

المحور	البنود	ألفا كرونباخ
الأول	11	0.892
الرابع	5	0.642
المقياس الكلي	16	0.850

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج SPSS25.

من الجدول نجد بأن معاملات الثبات كلها مقبولة باعتبار أنها أكبر من القيمة 0.6 سواء بالنسبة لكل محور من المحاور أو للاستبيان ككل والذي بلغ 0.850 هذا يدل على ثبات وصلاحية هذه الأداة وأنها مناسبة لأغراض البحث. وبالتالي نستنتج أن الاستبانة تتمتع بمستوى ممتاز من الاتساق الداخلي مع وجود توافق بين الإجابات مما يدل على أن الإجابات بنسبة كبيرة منها لم تتم بشكل اعتباطي أو عشوائي. ولاختبار مقدار الامتثال الضريبي نختبر فرضية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة للمحور وبين متوسط المقياس (2). باستخدام اختبار One sample T test نحصل على النتائج التالية:

جدول (6): نتائج اختبار One sample T test

النوع	المتوسط الحسابي	قيمة إحصائية t	درجات الحرية df	مستوى المعنوية sig	الدالة
العينة	1.87	-38.34	294	000	دالة
المقارنة	3				

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أقل من مستوى معنوية 5% وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية العدم ونستنتج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة حول الامتثال الضريبي وبين متوسط المقياس (2).

4-10-1 التحليل الوصفي لمحور المساءلة:

نختبر فرضية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة حول المساءلة وبين متوسط المقياس (3). باستخدام اختبار One sample T test نحصل على النتائج التالية:

جدول (7): نتائج اختبار One sample T test

النوع	المتوسط الحسابي	قيمة إحصائية t	درجات الحرية df	مستوى المعنوية sig	الدالة
العينة	1.69	-65.64	294	000	دالة
المقارنة	3				

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أقل من مستوى معنوية 5% وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية العدم، ونستنتج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة المدروسة حول المساءلة ومتوسط المقياس (3).

1- اختبار فرضيات البحث:

4-10-2 اختبار الفرضية الرئيسية (لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمساءلة في الإمتثال الضريبي):

باستخدام برنامج SPSS نحصل على النتائج التالية:

جدول (8): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط

مؤشرات النموذج									الامتثال الضريبي
المستويات									
Sig.	t	B	Durbin-Watson	Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	
0.00	4.966	2.016	2.01	0.00	21.118	0.507	0.510	0.714	(Constant)
0.00	4.595	0.455							المساءلة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يُبين الشكل مخرجات نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية، ونستنتج منه:

1- نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية اختبار معنوية النموذج F أقل من مستوى دلالة 5% (Sig = 0.00) وبالتالي نستطيع أن نرفض الفرضية الرئيسية ونستنتج وجود أثر وفق الدلالة الإحصائية بين المساءلة والامتثال الضريبي.

2- ووجدنا أن معامل الارتباط بيرسون (R = 0.714) أي إن العلاقة طردية حيث إن ارتفاع المساءلة يؤدي إلى ارتفاع في الامتثال الضريبي وأن قوة هذه العلاقة جيدة.

3- كما وجدنا من معامل التحديد (0.510) أن المتغير المستقل يشرح 51% من التباينات أو التغيرات في الامتثال الضريبي و49% يعود إلى عوامل عشوائية أخرى.

4- وجدنا من خلال قيمة اختبار الارتباط الذاتي (D.W = 2.01) وهي قريبة من 2 وتشير إلى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين قيم البواقي للنموذج.

5- وجدنا من خلال مُستويات النُّمُودَج أن القيمة الاحتمالية للمُستويات أقل من مُستوى دَلالة 5% وبالتالي نستنتج وجود أثر مَعنويّ وفق الدَلالة الإحصائية للمساءلة في الإمتثال الضريبيّ ويمكن استنتاج النُّمُودَج التَّالي:

$$y = 2.016 + 0.455x + \varepsilon$$

يُبينُ النُّمُودَج أنّ كل تغيّر بمقدار وحدة واحدة في المُساءلة يُؤدّي إلى ارتفاع بمقدار 0.455 في الإمتثال الضريبيّ. وارتفاع بمقدار 2.016 تبعاً لعوامل خَارجية. من النتائج السابقة نستنتج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمساءلة الضريبية في الامتثال الضريبي، وأنّ هذا الأثر إيجابي وبالتالي من الضروري الاهتمام بهم لتحسين الامتثال الضريبي.

4-9 اختبار مدى اتساق إجابات أفراد العينة حسب المعلومات الشخصية:

تتضمن الخطوة التالية في التحليل اختبار إن كانت المعلومات الديمغرافية للمستجوبين تؤثر على اتجاهاتهم نحو اختيار الإجابات (وجود أو عدم وجود فروق).
4-9-1 اختبار فرضية عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حسب متغير مجال عمل الشركة:

لاختبار الفرضية نستخدم اختبار One Way ANOVA ونحصل على النتائج التالية:

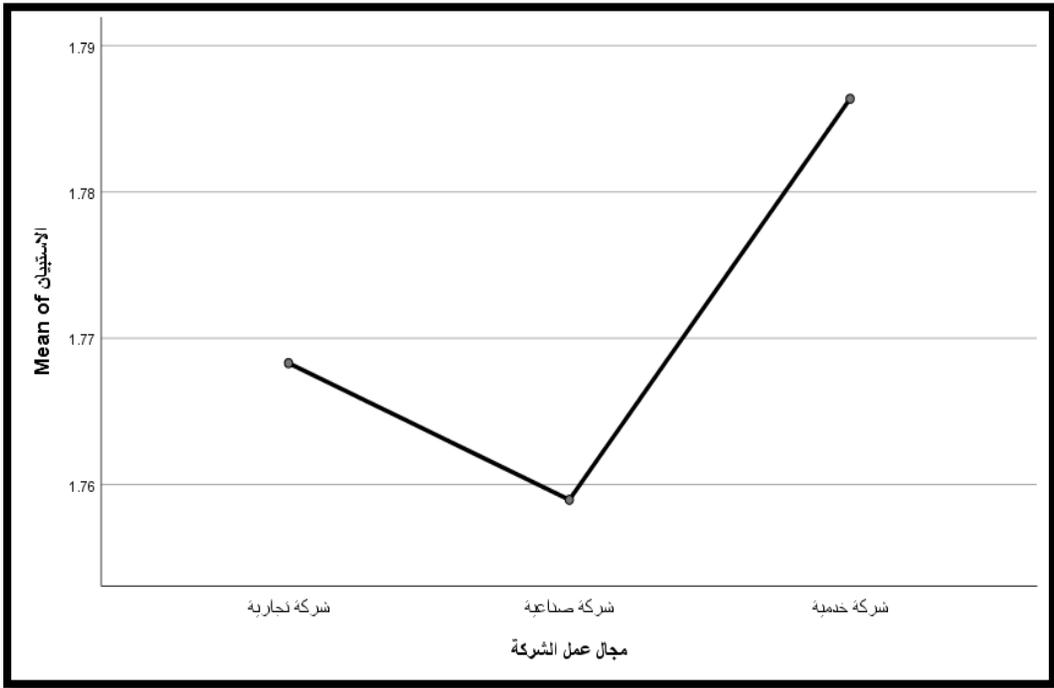
جدول (9): نتائج اختبار One Way ANOVA.

الدالة	مستوى sig المعنوية	درجات الحرية df	قيمة إحصائية F	المتوسط الحسابي	العدد	مجال العمل
غير دالة	0.717	294	0.334	1.76	90	تجارية
				1.75	68	صناعية
				1.78	137	خدمية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أنّ القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أكبر من مستوى معنوية 5% وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرضية العدم ونستنتج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين متوسطات إجابات عينة البحث حسب مجال عمل الشركة. حيث أن جميع الإجابات ضمن درجة موافق بشدة. ويوضح الشكل التالي المتوسطات حسب مجال عمل الشركة:

الشكل (1): متوسط إجابات أفراد العينة حسب متغير مجال العمل.



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

4-9-2 اختبار فرضية عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

لاختبار الفرضية نستخدم اختبار One Way ANOVA ونحصل على النتائج التالية:

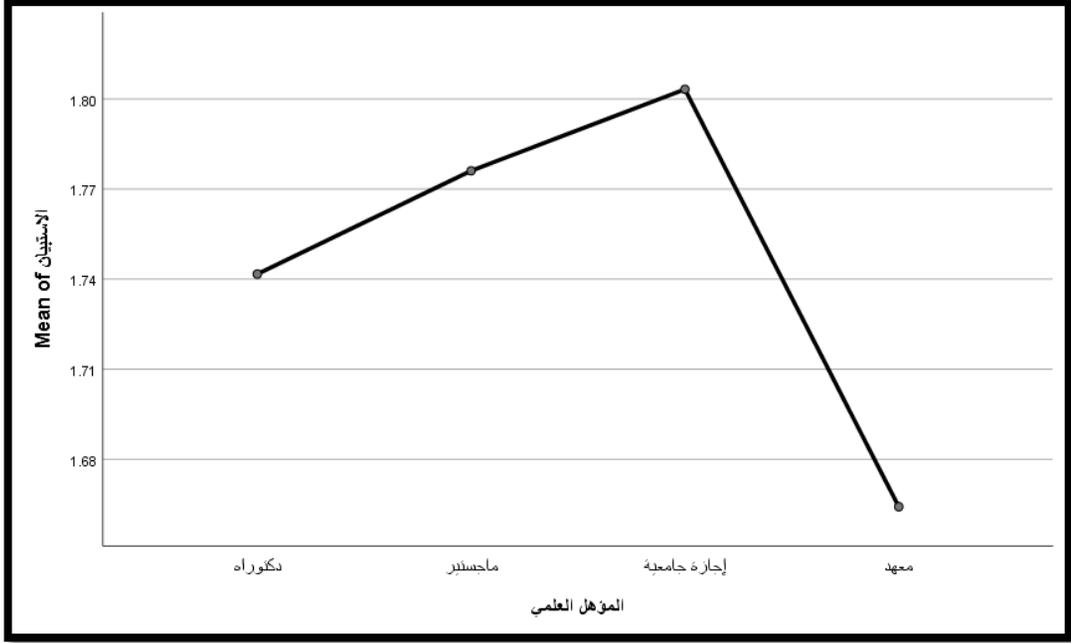
جدول (10): نتائج اختبار One Way ANOVA.

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	قيمة إحصائية F	درجات الحرية df	مستوى المعنوية sig	الدلالة
دكتوراه	77	1.74	1.664	294	0.175	غير دالة
ماجستير	91	1.77				
إجازة جامعية	118	1.80				
معهد	9	1.66				

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أنّ القيمة الاحتمالية لإحصائية الاختبار أكبر من مستوى معنوية 5% وبالتالي لا نستطيع أن نرفض الفرضية العدم ونستنتج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين متوسطات إجابات عينة البحث حسب المؤهل العلمي. حيث أن جميع الإجابات تقع ضمن درجة الموافق بشدة. ويوضح الشكل التالي متوسط الإجابات حسب المؤهل العلمي:

الشكل (2): متوسط إجابات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

النتائج

1- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين متوسطات إجابات عينة البحث حسب مجال عمل الشركة. حيث أن جميع الإجابات ضمن درجة موافق بشدة.

2- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% بين متوسطات إجابات عينة البحث حسب المؤهل العلمي. حيث أن جميع الإجابات تقع ضمن إجابة الموافق بشدة.

3- أن استخدام الحكومة السليم للمساءلة وشفافيتها بشأن تحصيل الضرائب سيعززان الامتثال الطوعي للضرائب.

- 4- لا تزال سوريا تعمل ضمن نظام الضرائب النوعية وتطبيق هذا النظام لا ينسجم مع فكرة الوصول إلى نظام ضريبي فعال.
- 5- لا يوجد تطبيق سليم للمساءلة الضريبية في سوريا.
- 6- لا يوجد قانون عقوبات واضح يساهم في رفع مستوى الامتثال الضريبي
- 7- انخفاض الثقافة الضريبية لدى مكلفي الضرائب.

التوصيات

1. ضرورة وجود قانون ضريبي واضح ومفهوم ويعيد عن التعقيدات الضريبية.
2. الانتقال الى العمل على قانون الضريبة الموحدة.
3. فرض عقوبات واضحة وحقيقية على المكلفين غير الممتثلين.
4. انشاء محاكم ضريبية مختصة والعمل على وجود نظام اصلاح ضريبي فعال.
5. زيادة الثقافة الضريبية لدى مكلفي الضرائب.

المراجع reference

المراجع العربيّة

الكتب العلميّة

1. العلي، إبراهيم. (2020). أسس التّحليل الإحصائيّ متعدد المتغيّرات. كُليّة الإقتصاد، جامِعة تشرين: المنطقة السّاجليّة.

الرسائل العلميّة

2. إبراهيم، محمد، 2019. دور الحوكمة الضريبيّة في زيادة مُستوى الالتزام الضريبيّ، كُليّة العلوم الماليّة والإداريّة جامِعة النيلين، السودان
3. إبراهيم، محمد، 2019. دور الحوكمة الضريبيّة في زيادة مُستوى الالتزام الضريبيّ، كُليّة العلوم الماليّة والإداريّة جامِعة النيلين، السودان
4. زياد عبد الصمد وآخرون، فهم المساولة (دليل المساولة المتبادلة على دور مختلف أصحاب المصلحة في أجندة التنمية المستدامة 2030)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان 22 مارس، 2016، ص 21,22.
5. قيدوم، 2019، دور مبادئ الحوكمة الضريبيّة في الحدّ من التهرب الضريبيّ دراسة ميدانيّة لمديريّة الضرائب لولاية أم البواقي

دوريات ومجلات

6. إلهيتي والخشالي، نوزاد عبد الرحمن ومنجد عبد اللطيف، المدخل الحديث في اقتصاديات الماليّة العامّة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ط1.

7. الضابط، مدين (2019). العوالم التي يُمكن أن تُؤثّر على سُلوك الإمتثال الضريبيّ في سورية نموذج مقترح. مجلة جَامِعَة تشرين للبحوث والدِّرَاسَات العِلْمِيَّة - سلسلة العلوم الإِقْتِصَادِيَّة والقَانُونِيَّة. المجلد (41)، العدد (5) ..
8. الضابط، مدين، دور الحوكمة الضريبية الجيدة في بناء الدولة مدخل إلى الإصلاح الضريبيّ في سورية، 2021. مجلة جَامِعَة تشرين للبحوث والدِّرَاسَات العِلْمِيَّة - سلسلة العلوم الإِقْتِصَادِيَّة والقَانُونِيَّة.
9. فهيمة، حدادو. شعبان، فرج، دور الشفافية والمساءلة في الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية_ دراسة ميدانية، مجلة معارف، قسم العلوم الاقتصادية، العدد 22، 2017.
10. محمد، روبة، أثر المتغيرات الشخصية على خلق الالتزام الضريبيّ، دراسة حالة الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية - المجلد الثالث. العدد الثاني/2019
11. النجار، إمكانية الارتقاء بالامتثال الطوعيّ في المجتمع الضريبيّ: دراسة مقارنة، مجلة الدِّرَاسَات القَانُونِيَّة والإِقْتِصَادِيَّة (5) العدد (1).2019.

1. Alabede, and others: "Determinants of Tax Compliance Behaviors: A Proposed Model for Nigeria", International Research Journal of Finance and Economics, ISSN 1450–2887 Issue 78 (2011).
2. Alicja, B. good tax governance's role in the process of renewing economies NAUKI O FINANSACH FINANCIAL SCIENCES 1(10) . 2012, ISSN 2080–5993
3. ALSHIRA, A. Determinants of Sales Tax Compliance among Small and Medium Enterprises: A Proposed Model for Jordan, International Journal of Economics and Finance; Vol. 11, No. 5; 2019, 14.
4. article Hans j.l.m. Gribnau* and avenged jallai ,2017, good tax governance: a matter of moral responsibility and transparency.
5. Ave-Geidi Jallai, Hans Gribnau, Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency, Nordic Tax Journal 1(1):70–88,2017
6. Ayomide Gabriel, Olusola Esther, Dagunduro, Muyiwa Emmanue. Good Governance and Tax Compliance among SMEs in Nigeria: A Moderating Role of Socio-economic Factors, International Journal of Economics, Business and Management Research Vol. 7, No.02; 2023
7. Citizen-State Relations: Improving Governance Through Tax Reform OECD 2010

8. Danjuma,2014, Review of Models/Theories Explaining Tax Compliance Behavior, Department of Management Technology, Madiba Adamah University of Technology, P.M.B 2076, Yola, Nigeria
9. Gobena, L. B., & Van Dijk e, M. (2017). Fear and caring: Procedural justice, trust, and collective identification as antecedents of voluntary tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 1–16. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.05.005>
10. Kamrudin Babatunde Bello*, Ibrahim Danjuma, Review of Models/Theories Explaining Tax Compliance Behavior, Department of Management Technology, Madiba Adamah University of Technology, P.M.B 2076, Yola, Nigeria,2014.
11. Naphtali royal–ukamwa,2018, good governance and taxation: how accountability and transparency promote an effective tax system.
12. Simon James, Clinton Alley, Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2 Number 2,2009.